



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10120.000608/2007-14
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.689 – 1ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS REITERADA. MULTA QUALIFICADA.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPERMERCADO UNIBOM LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. (ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial de Divergência, interposto pelas Fazenda Nacional, para restabelecer a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Plínio Rodrigues de Lima, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, cientificada do Acórdão 103-15.362 de interesse da empresa SUPERMERCADO UNIBOM LTDA., proferido na sessão de 24/01/2008 da Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apresentou RECURSO ESPECIAL À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF, com fulcro no artigo 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, vigente à época da aludida decisão.

O Recurso Especial, protocolado em 9/6/2008, fls. 360-367, teve seguimento conforme Despacho 103-0.181/2008 (fl. 369-370), assim redigido (*verbis*):

“(...) Embora o recurso tenha sido impetrado com fulcro no inciso II, do art. 7º, do RICSRF, da sua leitura depreende-se que a recorrente pretendeu amparar-se no inciso I desde mesmo artigo, insurgindo-se contra decisão não-unânime, que deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

A Recorrente alegou que o acórdão recorrido contrariou provas constantes nos autos, bem como o art. 44, II, da Lei 9.430/96.

De início cabe considerar cumprido o primeiro requisito necessário para a interposição de recurso especial com base no inciso I, do art. 7º, do RICSRF, qual seja, que a decisão tenha sido prolatada por maioria de votos relativamente à matéria recorrida

Além disso, examinando as razões do recurso especial apresentado, entendo que restou demonstrado, fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no § 1º, do art. 15, do RICSRF..

(...)” (Grifei).

Cientificado, às fls. 380 e seguintes, o Representante do contribuinte não apresentou contrarrazões ao recurso.

Os autos foram encaminhados à CSRF e o processo distribuído, a este Relator.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional atende aos pressupostos Regimentais, vigentes a época da sua interposição, logo deve ser admitido e apreciado.

Conforme relatado, trata-se de recurso em face de decisão quanto a matéria que não alcançou unanimidade no colegiado ordinário, qual seja, a redução da multa qualificada, no percentual de 150% para 75%.

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte por considerar que não restou comprovado o evidente intuito de fraude para justificar a penalidade mais gravosa, conforme sintetizado nas ementas a seguir transcritas:

Processo nº 10120.000608/2007-14
Recurso nº 159.720 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 103-23.362
Sessão de 24 de janeiro de 2008
Recorrente SUPERMERCADO UNIBOM LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2003, 2004

Ementa:

MATÉRIA DE FATO. Não colacionados aos autos documentos que comprovem as alegações recursais e ilidam a legitimidade da ação fiscal, é de rigor a manutenção do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64 (Proc. 10240.000695/2004-92, Terceira Câmara, Rel.: Paulo Jacinto Nascimento, DOU 05.04.06). Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por SUPERMERCADO UNIBOM LTDA.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antônio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que negaram provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

De início registro que, a meu ver, o recurso da Fazenda Nacional reúne elementos para ser admitido tanto em face de a decisão do colegiado ordinário ter sido por maioria, quanto em face da divergência jurisprudencial, isso porque foram citados e transcritos a ementas de 5 (cinco) acórdãos das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuinte, fls. 365 e 366, no sentido de que a prática reiterada de apresentação de declarações e recolhimentos de valores significativamente abaixo das receitas efetivamente auferidas pela empresa caracteriza o evidente intuito de fraude.

Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – se setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

...” (grifei).

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

“Art.18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I-de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§1ºO percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. ...” (grifei).

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (Grifei).

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente**, de pagamento de tributo;...” (Grifei).

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (CTN, art.

O Código Tributário Nacional estabelece que o 'lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação' (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que 'até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, 'mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissivo, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...

Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Ora, as omissões superaram 99,5% ao longo de 3 (três) anos consecutivos.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou Egrégio Conselho de Contribuintes:

“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que

pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).

“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

“Multa QUALIFICADA – CONDUTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

A colaboração com as investigações no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior. *In casu*, pelo contrário, pois a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo, isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **omitiu fatos e sonegou imposto e contribuições relativos a mais de 90% das receitas escrituradas, por pelo menos 24 meses consecutivos.**

A Fiscalização asseverou no auto de infração que (fls. 136):

“(…) No decorrer da ação fiscal iniciada, constatei que no ano-calendário de 2002, a receita bruta da representada foi de R\$ 3.816.111,39, e no ano-calendário 2003, de R\$ 5.508.542,58, conforme planilha (fls. 126 e 127). Estes valores foram retirados do Livro de Apuração do ICMS fls. 97 à 124), sendo que na DIPJ e DCTFs (fls. 43 à 96) a empresa omitiu informações sobre seu real faturamento e tributos devidos à Receita Federal.

A tabela a seguir demonstra as diferenças entre os valores de receita declarada à SRF e os valores escriturados no livro de registro de apuração do ICMS.

<i>Período Base</i>	<i>DIPJ 2003 em R\$</i>	<i>Livro de ICMS (R\$)</i>
<i>Diferença em R\$</i>		
<i>01/02 a 12/02</i>	<i>375.112,00</i>	<i>3.816.111,39</i>
	<i>3.440.999,39</i>	

<i>Período Base</i>	<i>PJSI 2004 em R\$</i>	<i>Livro de ICMS (R\$)</i>
<i>Diferença R\$</i>		
<i>01/03 a 12/03</i>	<i>545.676,50</i>	<i>5.508.542,58</i>
<i>4.962.866,08</i>		

Conforme se depreende das pesquisas nos sistemas informatizados da Receita Federal, constatei que o contribuinte foi cadastrado como optante do SIMPLES na condição de empresa de pequeno porte em 01/01/2003 (f 1 38). Efetuou os recolhimentos nesse período com o código de arrecadação 6106 (SIMPLES - PAGAMENTO ME/EPP).

(...)

De acordo com o art. 9º da Lei 9.317/96, Inc. II, com a redação dada pela Lei 9.779/99, é vedada a opção pelo SIMPLES na condição de empresa de pequeno porte quando o contribuinte tenha auferido no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

(...)

pelos fatos acima caracterizados evidencia-se que o contribuinte vem, de forma sistemática, por meio de omissão de DIPJ e PJSI (Declaração de Informações da Pessoa Jurídica e Declaração da Pessoa Jurídica Simplificada) fls. 47 a 96, e DCTFs (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) fls. 43 a 46, omitindo informações sobre seu real faturamento e tributos devidos à Receita Federal no ano-calendário 2002 e 2003, com o intuito de não deixar que a autoridade fiscal tome conhecimento da ocorrência dos fatos geradores relativos aos tributos federais, permitindo assim ao contribuinte permanecer por longo tempo sem efetuar recolhimentos dos tributos.

O elemento de vontade está caracterizado pelo fato do sujeito passivo ter conhecimento pleno de seu faturamento de todos estes anos-calendário, tendo em vista que a sua receita bruta está escriturada no Livro Registro de Apuração do ICMS (fis. 97 a 124), constituindo, desta forma, em tese, crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso I, da lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990. O lançamento de ofício para os anos-calendário citados foi efetuado com multa qualificada prevista no art. 44, inc. II da Lei 9430/96, pelos motivos acima citados. Assim, foi formalizada uma Representação Fiscal Para Fins Penais sob o n.º. 10120.000607/2007-61.”

Ora, A contribuinte poderia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exsurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

“PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.

...

3. O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.

4. "A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em "Crimes Contra a Ordem Tributária", 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).

5. Apelação improvida.” (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003).”

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

“Sustentam os apelantes, no entanto, que não houve a intenção de sonegar porque reconheceram a existência de faturamento nos dois primeiros trimestres, que se deu através do pagamento dos respectivos tributos perante o fisco municipal.

Tal conduta é irrelevante para a apuração do dolo no caso concreto, pois como já se disse anteriormente o dolo é genérico, tendo o crime se consumado no momento da entrega da declaração "zerada", sabidamente falsa, cujo propósito era a supressão dos tributos federais devidos.

Sobre o momento da consumação do crime, mais uma vez os esclarecedores ensinamentos da doutrina de Andreas Eisele, na obra já citada, à fl. 146:

"A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior).”

Portanto, o crime é classificado na modalidade material (apenas se consumando com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória (descrita nos incisos do caput), mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo, ou o de seu pagamento parcial, caso ocorra antes desse momento.

Processo nº 10120.000608/2007-14
Acórdão n.º **9101-001.689**

CSRF-T1
Fl. 11

Destarte, à luz dos fatos elementos probatórios constantes dos autos, conclui-se que restou comprovada a conduta dolosa da contribuinte suficiente para ensejar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa de ofício qualificada de 150%.

(Assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva