



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.000713/2003-11
Recurso nº : 108-136970
Matéria : IRPJ
Recorrente : WSA COMERCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS
AGROPECUÁRIOS LTDA
Recorrida : Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 03 de dezembro de 2007
Acórdão : CSRF/01-05.739

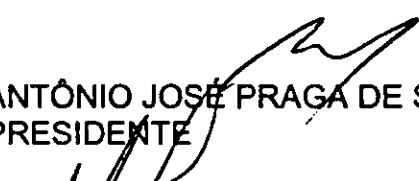
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RECURSO ESPECIAL -
ADMISSIBILIDADE – Incabível a caracterização de divergência
jurisprudencial na presença de distintas situações fáticas.

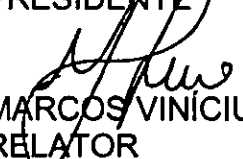
QUALIFICAÇÃO DE MULTA – INTUITO DOLOSO – PRÁTICA
REITERADA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO À FAZENDA
FEDERAL COM VALORES INFERIORES AOS ESCRITURADOS NOS
LIVROS - A reiteração da entrega de declaração em valor
significativamente inferior ao constante em seus livros fiscais por longo
período caracteriza o intuito doloso e autoriza a qualificação da multa.

Recurso especial não conhecer e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por WSA COMERCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS
LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial
quanto a matéria "Mandado de Procedimento Fiscal" e, por maioria de votos, NEGAR
provimento ao recurso especial quanto a exigência da multa qualificada. Vencidos os
Conselheiros José Carlos Passuello e Paulo Jacinto do Nascimento que deram
provimento ao recurso.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
RELATOR

Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

Recurso nº : 108-136970
Recorrente : WSA COMERCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS
AGROPECUÁRIOS LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de processo de exigência de IRPJ relativo aos anos-calendário de 2000 a 2003 em razão da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago em procedimento fiscal (verificações obrigatórias), resultando insuficiência na determinação da base de cálculo do IRPJ. O Fisco aplicou a multa qualificada de 150%, artigo 44 inciso II da Lei 9.430/96, entendendo que o contribuinte incorreu, em tese, em crime contra a ordem tributária, artigo 2o, inciso I da Lei 8.137/90.

A Egrégia 8ª Câmara negou provimento ao recurso afastando a preliminar de nulidade do lançamento por descumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal e manteve a qualificação da multa de ofício. A decisão está assim ementada:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE - A inobservância de normas administrativas relativas ao MPF é insuficiente para caracterizar o alegado vício formal do lançamento de ofício, efetuado em consonância com o artigo 142 do CTN e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Por conseguinte, também não há que se falar em nulidade quanto ao Acórdão de primeira instância, proferido sem violação das normas do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - Não basta, para afastar a presunção de intenção de lesar ao Fisco, a mera alegação do sujeito passivo de que vinha deduzindo da base de cálculo dos tributos e contribuições o ICMS e outros valores por entender estar amparado pelo ordenamento jurídico quando o Sujeito Passivo não comprovou tais deduções, formalizou qualquer processo de consulta e nem ajuizou qualquer ação para discutir a matéria. MULTA QUALIFICADA - Presentes os pressupostos legais, é cabível a imposição de multa qualificada. Preliminar rejeitada. Recurso negado"



Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

A Câmara sustenta, em síntese, que a competência do Auditor Fiscal decorre da lei e o Auto de Infração praticado contra a Recorrente contém todos os elementos exigidos pelo artigo 142 do CTN para a sua eficácia.

Aduz ainda que: "O mandado de procedimento fiscal se constitui em procedimento administrativo de controle das ações fiscais prescindível para validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento. A nulidade está prevista no art. 59 do Decreto 70.235/72, não se aplicando aos fatos e atos contidos no Auto de Infração lavrado pelo auditor fiscal."

Cientificada da decisão do Conselho de Contribuintes, a contribuinte interpõe recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais em que suscita divergência de julgados em relação a duas matérias. Primeiramente, pede que seja declarada a nulidade do lançamento por vício no procedimento de fiscalização por descumprimento do MPF. Traz, em seu favor, a decisão proferida no acórdão nº 106-12.-653 que reconhece a nulidade do lançamento procedido em desacordo com a autorização expressa no MPF.

Além disso, o recurso especial indica divergência com relação a multa qualificada. Trata-se de contribuinte excluído do SIMPLES que declara, sistematicamente, receita menor nos anos de 1999 a 2002, impedindo que a autoridade fiscal tornasse conhecimento pleno de seu faturamento. Ressalte-se que a sua receita bruta estava está escriturada nos livros fiscais.

É o relatório.



.VOTO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

Depreende-se do relatado que a interessada ingressou com recurso voluntário a esta Colenda Câmara insurgindo-se contra decisão do Conselho de Contribuintes que negou provimento ao recurso, por entender, em síntese, o descumprimento da autorização de fiscalização expressa no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não acarreta na invalidade do procedimento e, por conseguinte, do lançamento fiscal. Além disso, sustenta o dissídio jurisprudencial quanto a caracterização do dolo pela reiteração da prestação de informação ao Fisco em valor inferior ao escriturado em seus livros fiscais e justifica a qualificação da multa de ofício.

Verifico, preliminarmente, que a decisão recorrida trata de infração apurada pela confrontação realizada entre valores declarados e escriturados pela contribuinte. Enquanto na decisão paradigma a situação fática é totalmente distinta.

A espécie de infração apurada é relevante, eis que se discute, desde a decisão de primeira instância, se o procedimento fiscal está abrangido pelo Mandado de procedimento Fiscal que prevê Verificações Preliminares nos últimos cinco anos e em relação a todos os tributos.

Assim, embora as duas decisões versem sobre a invalidade do lançamento em razão de descumprimento do MPF, as decisões são obrigatoriamente divergentes em razão de situação fáticas dispares.



Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

Sendo assim, voto no sentido de não conhecer do recurso no tocante ao dissídio relativo a nulidade do lançamento.

Passo a segunda divergência argüida pela contribuinte.

A recorrente se insurge contra a possibilidade de se qualificar a multa de ofício para 150%, como estatuído no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por sustentar a impossibilidade de caracterizar a hipótese de "intuito de fraude" pela prática reiterada de informar durante quatro anos valores de faturamento inferiores ao Fisco Federal do que os escriturados em seus livros.

O mencionado artigo tinha a seguinte redação por ocasião da lavratura do auto de infração:

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

I - de 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.

Já o citado artigo 71 da Lei nº 4.502/64 está assim redigido:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Verifica-se que o texto do art. 44 da Lei nº 9.430/64 descreve duas infrações no seu inciso I: (i) falta de pagamento ou recolhimento; (ii) falta de declaração ou declaração inexata, ressaltando as hipóteses de "verdadeiro intuito de fraude". Ou seja, o descumprimento culposos da obrigação de recolher o tributo ou de



Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

prestar declaração exata ao Fisco não autoriza a majoração da penalidade. Para que a fiscalização possa aplicar a multa de 150% para sancionar uma das duas condutas descritas na norma é necessária a comprovação do intuito de fraude nos termos da lei nº 4.502/64.

Nesse sentido, a formulação da norma jurídica sancionatória é obtida a partir da compreensão de significado dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 combinado com o artigo 44, I e II, da Lei 9.430/96. Verifica-se que a descrição do ato violador de dever legal e a definição dos critérios pessoais e quantitativos, encontram-se previstas na Lei nº 9.430/96, enquanto o conceito de fraude desencadeador da majoração da penalidade encontra-se nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Observe-se que a acusação de fraude formulada na autuação deriva do raciocínio lógico construído a partir do conjunto de circunstâncias fáticas presentes nos autos. Assim, deve-se examinar tal conjunto probatório para que se conclua sobre a ocorrência da conduta dolosa.

A conduta de declarar sistematicamente valor inferior ao real escriturado no livros fiscais evidencia a consciência da lesão a bem jurídico tutelado pela Direito – a arrecadação tributária. Nesse sentido, autuada usou de falsidade para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte. Desse modo, sua decisão acerca da inação se dirigiu finalisticamente ao resultado típico, deixando de executar a ação que lhe era possível, por efeito de sua vontade.

Ressalte-se que, em seu recurso administrativo, a recorrente não traz argumentos sólidos que infirmem a presunção do seu conhecimento dos vícios de preenchimento das declarações e sua reiteração intencional. Afirma tão-somente que efetuou exclusões que entende pertinentes na receita que deveria ser utilizada para fins de apuração do imposto pelo Fisco Federal. Nesse sentido, o relator afirma que essas alegações não foram comprovadas nos autos e tampouco citado seu embasamento legal.



Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

Não acompanho o entendimento trazido na decisão paradigma de que a acusação de fraude não se configura se a contribuinte escritura os livros fiscais corretamente e apenas não informa o valor real ao Fisco. Essa posição se fundamenta sob o pressuposto de que a fraude do art. 44 da Lei nº 9.430/96 só poderia ser acolhida nas hipóteses em que há evidência documental de falsidade material ou ideológica, como nos casos das denominadas “notas frias ou calçadas”. A meu ver, numa sociedade contemporânea, dominada pela velocidade da informação e pela larga utilização de informações em meio magnético, não se pode restringir a punição de fraude aos casos em que o infrator deixa rastros tão evidentes da infração.

Nesse sentido, deve-se examinar se havia conhecimento do ilícito e a vontade de enganar, que a doutrina penalista chama de elemento intelectual e volitivo. Por elemento intelectual entende-se o conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito e, em consequência, do valor tutelado pela norma. O elemento volitivo significa a vontade de realizar a conduta contraposta pela norma penal.

Como ensina Moacir Amaral Santos “a prova indiciária tem grande aplicação, principalmente na apuração do dolo, da fraude, da simulação e, em geral, nos atos de má-fé”. No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 247.263, de 20.08.2001, deixou claro que “...O dolo eventual, na prática, não é extraído da mente do autor mas, isto sim, das circunstâncias...”

Como se sabe a conduta humana tem por essência um caráter valorativo. Ao agir, o ser humano opta por um sentido à sua ação, não querendo apenas o resultado, mas especialmente o valor ou desvalor que este representa. Se a declaração falsa for motivada para não pagar o tributo, bem tutelado juridicamente, estará caracterizada fraude da conduta.



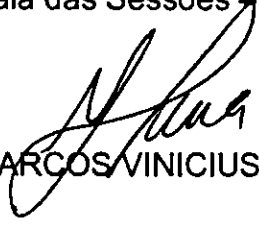
Processo nº : 10120.000713/2003-11
Acórdão : CSRF/01-05.739

Oportuna a citação de Ricardo Lobo Torres¹ que assim discorre sobre a fraude:

“A fraude ocorre também posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É crime definido na lei penal.”

Por todo exposto, não conheço do recurso especial quanto à alegação de divergência no que tange ao descumprimento do MPF e nego provimento ao recurso especial com relação à qualificação da multa de ofício.

Sala das Sessões → DF, em 03 de dezembro de 2007.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

¹ *Curso de Direito Financeiro e Tributário, Renovar, Rio de Janeiro, 2001, p. 218*