



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 10120.004334/2005-62
Recurso nº 103-151.691 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E CSLL - MULTA QUALIFICADA
Acórdão nº 01-06.021
Sessão de 10 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANCISCO DE ASSIS SILVA - O GOLANO - (FIRMA INDIVIDUAL)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

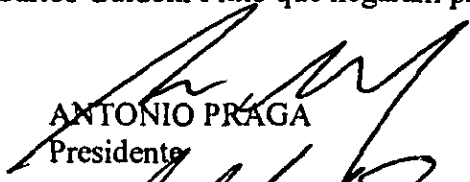
Exercício: 2001, 2002, 2003

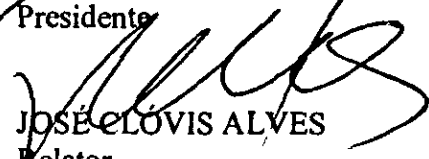
MULTA QUALIFICADA - CONDUTA CONTINUADA.- Da conduta continuada se extrai a intenção (dolo), para concluir-se pela aplicação da multa qualificada nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/64. O fato do contribuinte entregar DIPJs em três anos como inativa, tendo faturamento expressivo declarado ao Estado para efeito de ICMS e no quarto ano declarado valor ínfimo em relação ao faturamento real, pode-se concluir pela existência de dolo, necessário à aplicação da norma contida no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Somente com o exame das provas colacionadas aos autos é que se pode concluir pela existência, ou não, do elemento subjetivo "dolo".

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jose Carlos Passuello e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinicius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

O Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto ao 1º CC, inconformado com a decisão contida no acórdão nº 103-22.716 de 08 de novembro de 2.006 que por maioria de votos reduziu a multa de 150% para 75%, utilizando da faculdade contida no artigo 56-II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – RICC; artigos 7º-I e 15 § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICS RF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007.

O acórdão recorrido analisando situação em que o contribuinte optante pelo SIMPLES, apresentou declaração como inativo 3 anos 2.000, 2001 e 2002 e valor substancialmente menor que o real faturamento em 2003, entendeu não estar configurada a situação necessária para o agravamento da multa, entende que a conduta continuada em apresentar declarações com valores inferiores àqueles constantes na escrita fiscal traduz-se em declaração inexata não suficiente para aplicação de multa qualificada. Inconformada a Fazenda Nacional através de seu procurador apresentou recurso especial com base no artigo 7º inciso I do RICS RF, argumentando em síntese o seguinte.

Transcreve parte do TVF, o artigo 44 da Lei 9.530/96, lições de Marco Aurélio Grego, os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, faz interpretação da legislação no sentido de que a multa pode ser qualificada tanto em função da ação no fato gerador como na informação ao fisco.

Traz julgado do STF no sentido da necessidade de se verificar a conduta do contribuinte, aponta as provas - livro de saída – balancetes – declarações apresentadas ao fisco Estadual - representação fiscal para fins penais e a DIPJ como provas que entende contrariadas.

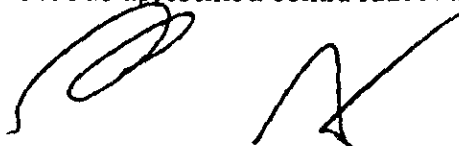
Diz que o contribuinte declarou valores de receitas muito pequenos diante dos valores reais, remete para o demonstrativo feito pela fiscalização para concluir que o contribuinte praticou ação ou omissão dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Cita jurisprudência administrativa sobre a conduta reiterada, passa a combater os argumentos do relator do acórdão recorrido, diz que o contribuinte forneceu informações falsas e por isso entende que a penalidade deve ser de 150% ou seja, qualificada.

Traz doutrina e conclui requerendo a reforma da decisão.

O Presidente da Câmara recorrida, através do Despacho 103-0265/2007, deu seguimento ao recurso por entender preenchidas as condições regimentais.

Intimado o contribuinte não apresentou contra razões ao recurso.



É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conhecimento.

A matéria posta em discussão nesta esfera especial diz respeito à interpretação das normas legais relativas à penalidade pecuniária na esfera tributária, especificamente em relação à interpretação das normas relativas ao agramento da penalidade, previsto no artigo 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, c/c os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, na hipótese de acusação de omissão de receita por parte de contribuinte de que segundo o fisco de forma reiterada, escritura e declara valores ao fisco inferiores àqueles realmente auferidos.

No acórdão recorrido a tese é no caso dos autos houve inexistências de declarações, sem a suficiente caracterização do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”, exigido expressamente pelo art. 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, como pressuposto para a imposição de multa de 150%.

Em se tratando da interpretação de legislação inicialmente transcrevamos as normas legais atinentes ao tema.

Multas de Lançamento de Ofício

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O 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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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 obrigação 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, ou 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.

A interpretação das normas relativas ao agravamento da multa requer um componente indispensável que é o **dolo**, ou seja, a intenção, quer de interferência no fato gerador do tributo, através de fraude como nota fiscal calçada, simulação através de vários atos jurídicos para esconder o fato gerador real, ou através da sonegação quando o contribuinte não tenta modificar o fato gerador, deixa-o ocorrer, porém através de mecanismos como a não escrituração de receita ou de não declaração dos valores reais ao fisco, age na informação, ou seja, deixa de informar ou informa valores menores que aqueles ocorridos no mundo fenomênico.

Dos elementos de prova colacionados ao autos não pode haver dúvida de que o contribuinte agira com dolo, pois se estiver presente a incerteza quanto a tal elemento subjetivo, forçosamente o julgador terá de aplicar o artigo 112 do CTN, verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A falta de escrituração, a escrituração a menor de receitas, ou a informação ao fisco de valores inferiores que aqueles realmente percebidos, pode demonstrar a intenção de informar valor menor ao fisco, se de forma continuada e uniforme, ou seja, em vários períodos de apuração do tributo, não há nenhuma dúvida de que o componente indispensável, ou seja, a intenção encontrar-se-ia presente.

A Professora Dra. Ângela Maria da Motta Pacheco, na obra – Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias – Editora Max Limonad –1.997, páginas 301/302, tratando do elemento essencial na qualificação da multa – que é o dolo ou a intenção, assim leciona:

“Dolo



Este é o elemento psicológico-normativo da culpabilidade, entendido como o nexo que liga o autor ao ato.

Neste caso, a consciência e vontade efetivas desembocam numa ação consciente dirigida a um fim, no caso o ilícito.

O dolo pode ser natural ou normativo. Dolo natural é a representação consciente de que a ação terá como fim um dano. Dolo normativo é a consciência de que a ação que praticará é proibida e levará ao prejuízo ou perda de um bem protegido pelo direito.

Distingue-se o dolo:

- 1. consciência do ato e do resultado;*
- 2. consciência da relação causal entre esses;*
- 3. consciência da ilicitude do comportamento e,*
- 4. vontade de praticar o ato que leva ao resultado."*

Uma pessoa que, de forma reiterada pratica a ação consubstanciada em declarar ao fisco valores inferiores que aqueles que deveriam ser declarados, tem consciência de que esse ato terá como resultado uma tributação inferior que a devida, pois se o fisco não buscar dados externos como bancários, circularização em fontes pagadoras ou recebedoras, entre outras, não descobrirá o valor real sujeito à incidência tributária.

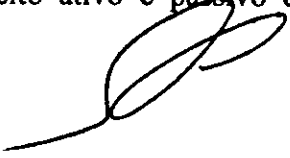
Se o descasamento entre a receita real e a declarada, ocorre eventualmente ou se o contribuinte em um período declara valor a maior em outro valor menor que o devido, não há como se caracterizar o dolo através da conduta continuada.

De fato a simples omissão, como por exemplo, um erro de transcrição de determinado valor da escrituração para a declaração, a não contabilização de uma determinada nota fiscal de venda, por lapso, isoladamente embora seja uma conduta omissiva não possibilita o agravamento da multa, exceto se provada a conduta dolosa, ou seja, a vontade de praticar o ato e alcançar os objetivos pretendidos.

Cabe ressaltar que a colaboração com o fisco é uma das obrigações do contribuinte, quer na emissão de documentos, escrituração, resposta a intimações, etc. A falta de interação, ou seja, a não resposta ou atraso no atendimento de uma intimação em relação a determinado fato, pode levar ao agravamento de 75% para 112%.

A questão relativa ao agravamento da penalidade está diretamente relacionada à conduta do contribuinte dentro do elemento temporal da ocorrência do fato gerador do tributo e de sua informação ao fisco. Se a conduta naqueles momentos pode ser enquadrada nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, a forma de evitar a penalidade de ofício é a denúncia espontânea, assim entendida a ação de confissão da infração e respectivo pagamento com os acréscimos legais previstos no artigo 138 do CTN e legislação específica do tributo.

No caso de lançamento por homologação há o estabelecimento de uma relação de confiança entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária, visto caber ao



contribuinte todas as providências tendentes a apuração e recolhimento dos tributos assim que ocorridas no mundo fenomênico as normas hipotéticas prevista pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária. O sujeito passivo que intencionalmente, quebra essa confiança, quer através da sonegação ou fraude, corre o risco e deve arcar com as consequências previstas na legislação tributária que no caso é se sujeitar à multa dobrada em razão de sua conduta.

Mister se faz como solicitado pelo recorrente, a **análise dos fatos**, para se verificar a subsunção da norma hipotética contida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 aos fatos comprovados nos autos.

Na presente lide está presente a intenção de dar informação diversa daquela ocorrida no mundo fenomênico ao fisco, visto que, durante 3 anos a empresa se declarou como inativa, inobstante ter receita declarada ao fisco Estadual, furtou-se a informar o Fisco Federal com o objetivo claro de fugir à tributação e no último ano declarou receita ínfima em relação àquela efetivamente percebida, demonstrando a continuidade da conduta.

O fato de não emitir nota calçada ou escriturar nos registros de entrada e saída para efeito de ICMS, as operações que posteriormente são descobertas pelo Fisco Federal, não elide a aplicação da multa qualificada que enquadra-se nesse casos perfeitamente na condição descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Assim conheço do recurso apresentado pela Procuradora da Fazenda Nacional e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2008


JOSE CLÓVIS ALVES – RELATOR.