



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

Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Recurso nº. : 103-142281
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO GOAIBA VERDE LTDA.
Recorrida : Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Sessão de : 10 de setembro de 2007
Acórdão nº. : CSRF/01-01-05.697

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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, para restabelecer a incidência da multa qualificada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Paulo Jacinto do Nascimento e Irineu Bianchi (Substituto convocado) que negaram provimento ao recurso.

**ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE**

**MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 25 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, MARIAM SEIF (Substituta convocada) e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

D

Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

Recurso nº. : 103-142281
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO GOAIBA VERDE LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração relativos ao Imposto de Renda corresponde aos períodos de incidência entre o primeiro trimestre de 2001 ao segundo trimestre de 2003, acrescido pela imposição de multa qualificada de 150%. A partir do confronto entre as receitas de vendas escrituradas no Livro de Apuração de ICMS e as receitas calculadas a partir da COFINS declarada em cada mês, os agentes fiscais identificaram que o faturamento escriturado nos livros fiscais supera em muito os valores constantes nas declarações entregues a União, cujo montante informado representa no máximo 26% do valor do faturamento real. Registram os autuantes que a empresa teve seu lucro arbitrado em razão da falta de apresentação de livros fiscais obrigatórios.

A Egrégia 3ª Câmara, por ocasião do julgamento do Acórdão nº 103-22.164, deu provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos, para reduzir a multa de ofício a 75% por entender que não está caracterizado o verdadeiro intuito de fraude e conclui tratar-se de hipótese de declaração inexata. A decisão está assim ementada:

"MULTA 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 e 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."

Com fulcro no artigo 32, inciso I, aprovado pela Portaria nº 55/98, recorre a Procuradoria da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais contra a decisão proferida em segunda instância administrativa, alegando contrariedade



Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

ao artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por entender presentes os elementos caracterizadores de fraude. A conduta dolosa está evidenciada pelo fato de ter a contribuinte reiteradamente informado a menor a sua receita bruta ao Fisco Federal em relação ao registrado em seu Livro de Apuração do ICMS.

Conforme o Despacho nº 103-0.042/2006 (fls. 389), a Presidência da Terceira Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'P' followed by a smaller, less distinct mark.

Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

VOTO

Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, Relator.

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão a ser solucionada por esta Turma julgadora cinge-se ao exame da possibilidade de se qualificar a multa de ofício para 150%, como estatuído no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, na hipótese de o "intuito de fraude" a que se refere a lei ser comprovado a partir da prática reiterada de informar durante anos valores de faturamento inferiores ao Fisco Federal do que ao Fisco Estadual.

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:



Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

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, ressalvando as hipóteses de “verdadeiro intuito de fraude”. Ou seja, o descumprimento culposos da obrigação de recolher o tributo ou de 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.

Passo a examinar as provas da conduta dolosa trazidas pela acusação:

- (i) O Livro de Apuração do ICMS evidencia que a autuada auferiu receitas mensais substancialmente maiores que aquelas utilizadas como bases de cálculo dos tributos declarados (DIPJ e DCTF).
- (ii) A contribuinte não apresentou os livros fiscais - Diário e Razão a fiscalização e teve arbitrado seu lucro do período;



Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

- (iii) A prática reiterada de reduzir as receitas declaradas a União se verificou no curso de 10 trimestres de incidência do IRPJ (29 meses);
- (iv) Os valores de IRPJ informados variaram entre zero e 24,65% do tributo que deveria ser declarado a partir da receita real que a própria fiscalizada anotou em seu livro de ICMS;
- (v) A sociedade em comento atua no comércio varejista de alimentos desde 1990 e, segundo informação às fls 276, direciona a maior parte de suas vendas a órgãos públicos federais;
- (vi) Segundo a descrição dos fatos no Auto de Infração, transferiu a Matriz para outra unidade da federação, mas continuou a operar no mesmo endereço justamente quando estava sob fiscalização (fls 259);
- (vii) Intimada e reintimada a esclarecer as divergências entre os valores de receita, informa que realizou exclusões e transferências que entende legítimas na base de cálculo dos tributos;

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.

Não acompanho o entendimento defendido pela maioria dos componentes desta Turma de que a acusação de fraude só pode ser acolhida nas hipóteses em que há evidência documental de falsidade material ou ideológica, como nos casos das denominadas "notas frias ou calçadas". 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.



Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

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.

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."

Ressalte-se, ainda, que, em sua impugnação administrativa, a empresa não traz argumentos sólidos que infirmem a presunção do seu conhecimento dos vícios de preenchimento das declarações e sua reiteração intencional. Afirma tão-somente

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



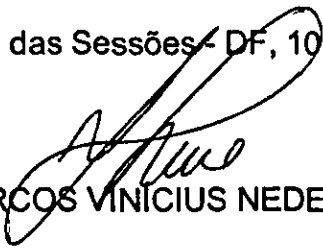
Processo nº. : 10120.006918/2003-19
Acórdão nº. : CSRF/01-05.697

que efetuou exclusões que entende pertinentes na receita que deveria ser utilizada para fins de apuração do imposto pelo Fisco Federal.

Como bem observou o voto do ilustre Conselheiro Flavio Correia, relator original deste processo, a doutrina do Direito Penal sustenta que, até o silêncio do agente, pode configurar fraude, "quando este tem o dever jurídico de esclarecer a verdade dos fatos". Nesse sentido, "se autuada fez uso de documento eivado de falsidade, de mentiras – a própria declaração de tributos que lhe serviu de instrumento para a realização da conduta descrita nos núcleos verbais do tipo – impedir ou retardar. E impedir ou retardar o quê? Os demais elementos objetivos do tipo respondem: o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte". E continua o voto: "Assim, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal que lhe incumbia, em sua inteireza, quis escondê-la parcialmente do conhecimento do Fisco, como, de fato, escondeu. O dolo está visível, afinal, a escrituração do livro de ICMS, pelo valor efetivo das vendas praticadas, evidencia a consciência de que poderia agir para evitar a lesão ao bem jurídico. 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".

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 10 de setembro de 2007.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

A