



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

Processo n° 10120.007881/2004-19
Recurso n° 145.632 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.517 – 1ª Turma**
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GONZAGA PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA-ME

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008

Ementa:

MULTA QUALIFICADA

Não obstante a prestação de declaração inexata não seja suficiente para caracterizar o dolo ensejador da qualificação da multa, se tal conduta é adotada de forma consistente e sistemática, não há como entender que se tratou de equívoco do contribuinte, e que não houve intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária o valor da contribuição devida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em DAR provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior (Relator), José Ricardo da Silva, Jorge Celso Freire da Silva, Plínio Rodrigues de Lima, Leonardo Henrique Magalhães (suplente). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Documento assinado digitalmente confor*(assinado digitalmente)*

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por OT

ACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado

digitalmente em 04/07/2013 por VALMIR SANDRI

Impresso em 06/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VALMIR SANDRI – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Susy Gomes Hoffmann, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 496/500) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 7º, incisos I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 147, de 25 de junho de 2007.

O presente processo administrativo cuida de auto de infração (fls.389/404) lavrado para constituição do crédito tributário relativo à COFINS do período compreendido entre 30/09/99 a 31/01/04, em razão da constatação de diferença entre o valor escriturado e o valor declarado/pago pelo contribuinte.

Consta na descrição dos fatos do mencionado auto de infração que a partir das receitas de vendas, devoluções de vendas e demais receitas registradas no Livro Razão entregadas pelo próprio contribuinte juntamente com livros Diário, livros de Apuração de ICMS, conforme protocolos de fls. 12, 30 e 54, a fiscalização elaborou "Planilhas de Apuração de Receitas Mensais" (fls. 38 a 42) e "Planilhas de Composição da Base de Cálculo" (fls. 43 a 47), a partir das quais apurou os montantes de COFINS devidos mensalmente.

A fiscalização afirmou, ainda, que por meio de análise dos Livros Razão (apresentados pelo contribuinte) foi constatado que a empresa provisionou o valor de COFINS devido mensalmente na conta COFINS a Recolher em montantes bem próximos ao apurado pela fiscalização, embora somente tenha recolhido e declarado parte dos mesmos, acumulando assim saldo credor crescente na referida conta de passivo (cópia às fls. 118, 125, 142, 143, 175, 182, 184).

Concluiu que esse procedimento indica que a empresa conscientemente recolheu e declarou à SRF, por meio das DCTFs entregues, montantes de COFINS inferiores ao efetivamente devido, com evidente intuito de retardar parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que conforme art. 71, inciso I da Lei 4.502/64 configura-se como sonegação. Observou que tal conduta ocorreu nos anos de 1999 a 2003, portanto de maneira continuada.

Portanto, considerando a utilização de declarações em tese falsas, já que os Livros de Registro de Apuração de ICMS e os Livros Razão apresentavam valores de receitas de vendas em montantes significativamente superiores (entre 10 a 20 %, fl. 393) aos registrados nas respectivas DCTFs apresentadas ao Fisco Federal e, concluindo no sentido da omissão, de maneira continuada, impedindo o fisco de conhecer os reais valores tributáveis, para evitar o pagamento da obrigação tributária principal, foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/96, por configurar a prática da conduta prevista do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/64.

O contribuinte impugnou a exigência afirmando: (i) preliminarmente, que o lançamento extrapolou o período fixado no MPF originário, devendo, portanto, ser julgado

nulo e (ii) no mérito, argumentou que é descabida a qualificação da multa porque não restou demonstrado nos autos o dolo ou evidente intuito de fraude. Nesse ponto ressaltou que apresentou ao fisco sua escrituração fiscal e contábil, por meio da qual o fisco verificou as diferenças lançadas, sendo impossível caracterizar, portanto, a conduta dolosa.

A DRJ de Brasília/DF julgou o lançamento procedente.

Em sede de Recurso Voluntário (fls.462/478) o contribuinte repisou os argumentos já sustentados na impugnação.

Os Membros da Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso para reduzir a multa para 75% (fls. 481/492)

O acórdão proferido (nº 108-09.603) foi assim ementado:

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nos. 1265/1999 e 3007/2001.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA — DESCABIMENTO - Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício só cabe a exasperação da multa quando restar tipificada a hipótese de incidência do artigo 1º inciso I da Lei 8137/1990. No caso dos autos se aplica a multa de ofício do inciso primeiro do artigo 44 da Lei 9430/1996. Súmula 14 do 1º CC.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Foi apresentado Recurso Especial (fls. 405/500) pela Procuradoria da Fazenda Nacional com fundamento na contrariedade à lei contra a parte do acórdão que desqualificou a multa de ofício.

Nesse sentido, a Recorrente destacou que o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que nos casos previstos nos arts. 71 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual de multa de que trata o inciso I do art. 44 será duplicado.

E, nesse contexto argumentou que, no caso dos autos, o contribuinte ofereceu à tributação um *quantum* menor que o devido e concluiu que com essa conduta tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Concluiu que a reiteração dessa

prática, aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64, o que justifica o agravamento da multa.

Por fim, requereu o provimento do recurso pretendendo o restabelecimento da qualificação da multa.

Em sede de exame de admissibilidade (fl. 502) foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No presente caso, o cerne da questão é a análise da aplicação da multa de ofício qualificada e sua adequação em função das peculiaridades do caso concreto.

Insurgiu-se a Recorrente contra a desqualificação da multa de ofício, pleiteando seu restabelecimento ao percentual de 150% com base no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 em razão da constatação de diferença entre o valor escriturado e o valor declarado/pago relativo à COFINS.

Dispõe o artigo 44 da Lei 9.430/96:

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

I - de 75% (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 deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (...)

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% deve restar evidenciada nos autos alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

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 artigos 71 e 72.

Assim, para a aplicação da multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos. Insta observar que no caso dos autos a suposta conduta dolosa imputada ao contribuinte é aquela prevista no artigo 71, I, da lei 4.502/64, ou seja, teria o contribuinte praticado a conduta de sonegar.

Cumpre esclarecer que a conduta de sonegar consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal, por meio da ação consciente do contribuinte (ato doloso) em se opor à lei.

No presente caso, o contribuinte apresentou declarações DCTF nos anos de 1999 a 2003 informando valores relativos à COFINS a menor. As mencionadas irregularidades foram constatadas a partir do procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte. E, conforme se verifica do próprio auto de infração as fontes de apuração das diferenças lançadas foram: (i) Declarações DCTF apresentadas à SRF relativamente aos períodos de 1999 a 2003 e (ii) Livros Razão, Registro de Apuração do ICMS e Balancete Analítico, todos documentos apresentados pelo contribuinte.

Sendo a sonegação ato doloso cuja finalidade é impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 71 lei 4502/64), é certo que este ato será decorrente da adoção dos mais variados artifícios por parte do sonegador.

Nesse contexto, a constatação da sonegação dependerá de trabalho minucioso e detalhado da fiscalização e, isto porque, aquele que fraudava ou sonega “camufla” a prática dos ilícitos de maneira planejada tornando-os imperceptíveis.

Não foi o que ocorreu no caso dos autos.

No presente caso, verifica-se que o contribuinte voluntariamente apresentou seus documentos e registros contábeis à fiscalização, o que permitiu que o Fisco apurasse as diferenças lançadas.

Ora, é evidente que se houvesse intenção dolosa de sonegar, a conduta do contribuinte, diante do procedimento instaurado, seria obstaculizar a atividade da fiscalização e não facilitá-la.

Ressalte-se que no caso dos autos o fato gerador estava todo escriturado na contabilidade do contribuinte, que foi espontânea e prontamente apresentada ao Fisco durante o procedimento fiscal, tornando a declaração DCTF a menor incapaz de evidenciar o intuito de fraude do contribuinte para qualificação da multa.

Nesse mesmo sentido é o entendimento deste Conselho:

PENALIDADE AGRAVADA — Não se aplica a penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados em livros fiscais. (Acórdão 101-92700)

MULTA QUALIFICADA DE 150% – LEI 9430/96, ART. 44, II – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/94, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente.

DECLARAÇÃO INCORRETA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO – As declarações inexatas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada. O lançamento de ofício desconsidera o ato do contribuinte denominado lançamento por homologação e deve se basear nos livros contábeis e fiscais, agindo nos termos do art. 142 do CTN; se não há vício nos livros e documentos contábeis e fiscais, não há que se falar em fraude. (Acórdão CSRF/01-05.481)

Ademais, cumpre ressaltar que em se tratando de pessoa jurídica, e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela Administração, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL, ao contribuinte cumpre emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, calcular o tributo devido e declará-la ao Fisco. Assim, a conduta fraudulenta, para fins de gradação da multa pecuniária, só se caracteriza com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade.

Já as práticas de omissão no dever de declarar, ou da declaração inexata, que só se exteriorizam quando regularmente cumpridas aquelas primeiras, também foram textualmente qualificadas pelo legislador como reprováveis, de forma

que apenas, em pecúnia, à razão de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo que deixou de ser pago.

É o que dispõe o artigo 44, I, da Lei 9430/96:

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

I - de 75% (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; (...)

No caso dos autos a declaração a menor indica o descumprimento de obrigação acessória em razão do qual o contribuinte foi penalizado diante da aplicação da multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Cumpre observar que a qualificação da multa deve ocorrer em casos extremos, em que o dolo específico, ou seja, o objetivo ilícito do contribuinte seja efetivamente demonstrado.

Portanto, resta evidente que a penalidade para a declaração inexata está expressa na lei e teve o percentual fixado em 75%. Se a intenção do legislador fosse qualificar tal conduta, não teria criado multa específica para tanto.

Assim, tendo em vista que a fraude, a sonegação e o conluio são artifícios maliciosos empreendidos por quem tem a intenção de burlar ou enganar terceiros ou ainda lesar os cofres públicos, obtendo vantagens e benefícios que não lhe são devidos, é notório que o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa não se evidencia no caso dos autos. E, no caso em tela, o dolo é especialmente excluído a partir da apresentação dos livros fiscais e comerciais pelo próprio contribuinte.

Por todo o exposto, não demonstrado o dolo exigido para a qualificação da multa de ofício, entendo que deve ser mantida a desqualificação da multa.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR
Relator

Voto Vencedor

Com a devida *vênia* do entendimento esposado pelo Ilustre Relator do voto vencido, que manteve a decisão recorrida para exonerar a qualificação da multa de ofício, ousou, no presente caso, dele discordar, ante as peculiaridades aqui apresentadas, senão vejamos.

Conforme consta dos autos, o contribuinte apresentou, de forma reiterada, declarações DCTF nos anos de 1999 a 2003 informando valores relativos à COFINS a menor,

denota conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, do real montante da obrigação tributária devida, subsumindo, portanto, a meu ver, na hipótese prevista no § 1º, I, art. artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

De fato, o que justifica a duplicação da multa é a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/94, *verbis*:

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 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.

Da redação desses dispositivos percebe-se que a qualificação da multa está diretamente ligada à conduta dolosa do contribuinte. Portanto, para decidir sobre a qualificação é preciso verificar não só a tendência da conduta num dos sentidos identificados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, mas também se essa conduta foi dolosa (justificando a qualificação) ou culposa (afastando a qualificação), eis que o dolo é elemento subjetivo, na maioria das vezes não é simples identificar a situação que justifica a qualificação.

No caso de que se trata, a fiscalização verificou com base nos livros fiscais que o contribuinte, de forma consistente, durante cinco anos-calendário, informou ao fisco, valores devidos a título de COFINS, muito aquém do que o efetivamente devido, e essa conduta tende a uma das direções apontadas no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, e dessa forma, necessário apenas definir se tal conduta foi dolosa ou culposa.

Ora, conforme se depreende dos autos, o contribuinte, sistematicamente declarava parte ínfima da contribuição devida a Receita Federal e, diante desse quadro, não há como entender que não houve vontade e consciência por parte do contribuinte, de impedir (ou retardar) o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da verdadeira contribuição devida. Não se tratou, portanto, de mero erro no preenchimento das DCTFs, mas da vontade deliberada do contribuinte em esconder do fisco o efetivo valor da contribuição devida.

Diante desse quadro, sou pelo provimento do recurso especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator Designado.

Processo nº 10120.007881/2004-19
Acórdão n.º **9101-001.517**

CSRF-T1
Fl. 6

CÓPIA