



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 10480.000134/2003-80
Recurso n° 103-139.302 Especial do Procurador
Matéria IRPJ - MULTA QUALIFICADA
Acórdão n° 01-05.967
Sessão de 12 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REMANÇO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

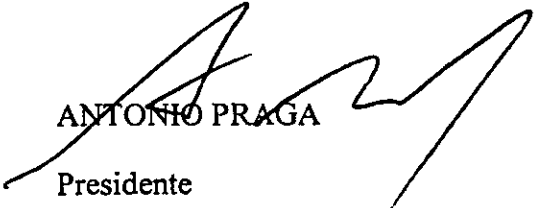
Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: 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 DIPJ sem movimento, não entregar DCTF, mas calcula e recolhe valores aproximados dos devidos, evidencia desorganização administrativa e não se pode 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".

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

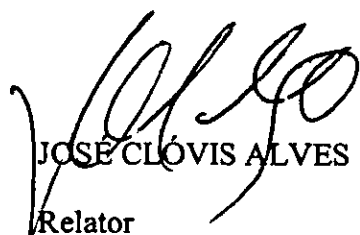
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Luciano de Oliveira Valença e Antonio Praga que deram provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA

Presidente





JOSE CLÓVIS ALVES
Relator

Formalizado em: 31 JUL 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto).



Relatório

O Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto ao 1º CC, inconformado com a decisão contida no acórdão nº 103-22.408 de 26 de abril 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 – RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007.

A fiscalização, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal fl. 23, assim descreve a infração para justificar a aplicação da penalidade qualificada, objeto de afastamento pelo acórdão recorrido.

“Analisando os procedimentos adotados pela fiscalizada, verificamos que a mesma: i)apresentou declarações inexatas do IRPJ (anos-calendário de 1.997 e 1.998), com valores de movimentação operacional “ZERO”, quando se encontrava em operação: ii) deixou de apresentar as suas declarações DCTF (que estava obrigada), deixando de dar conhecimento às autoridades tributárias de seus débitos fiscais; iii) apresentou declarações inexatas do IRPJ dos anos calendário de 2.000 e 2.001, declarado valores de receitas abaixo das verdadeiramente ganhas, eximindo-se de pagar tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Tais práticas reiteradas por parte do contribuinte, em tese, evidenciando a vontade do agente (dolo) e tipificam a hipótese de sonegação fiscal descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

A decisão recorrida em relação à matéria galgada a esta esfera especial está assim explicitada no voto condutor do acórdão, fl. 326:

“A multa de ofício foi exigida nos termos da legislação aplicável, conforme enquadramento legal constante do auto de infração. A sua qualificação, no percentual de 150%, pressupõe comprovação do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude” expressamente exigido pelo art. 44, II da Lei nº 9.430/96.

Penso que a reiterada prática de declarar receitas por valores inferiores aos efetivamente auferidos constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de fora ilegal do pagamento do tributo. Entretanto, sei que não é essa a compreensão predominante neste colegiado, já pacificada em inúmeros acórdãos. Entende a maioria que tal irregularidade deve ser enquadrada como simples inexatidão de declaração, portanto, sujeita apenas à multa no percentual padrão de 75% previsto pelo art. 41, I, do mesmo diploma legal, uma vez que os valores das receitas não declaradas constavam dos registros fiscais da recorrente, portanto, à disposição do fisco, descaracterizando-se, assim, o pressuposto legal do “evidente intuito de fraude”.

Entende-se que os fatos descritos e os elementos trazidos aos autos representam fortes indícios da intenção de fraudar. Entretanto, indício não significa prova, como deveras sabido. Como não há prova inequívoca da intenção de fraudar, o fato tributário se encontra no campo da dúvida. Nesses casos, cabe ao aplicador da lei interpretá-la da maneira mais favorável ao contribuinte, exatamente como prescrito pelo artigo 112 do CTN.



Inconformado o PFN apresentou o Recurso Especial de folhas 351/365, argumentando, em epítome o seguinte.

Faz uma síntese dos fatos.

Afirma que não tem razão o acórdão quanto à redução da multa pois é necessário não só interpretar a norma mas uma análise aprofundada dos fatos. Citando Marco Aurélio Greco diz que é necessária uma perfeita adequação entre o fato e a norma.

Cita a legislação – art. 44 da Lei nº 9.430/96, para concluir que os fatos geradores das multas do inciso II são os mesmos do inciso I, modificados pelas circunstâncias e elementos subjetivos que os envolvem, e conclui:

Assim é que, não se encontrando a fraude à lei (fraude civil) no inciso II, mas no inciso I, tem-se que: (i) existindo sérias divergências sobre as qualificações jurídicas dadas ao fato, opondo-se Fisco e Contribuinte, enseja a aplicação da penalidade de 75% e, (ii) se o questionamento da conduta não se reveste da discordância de tal qualificação, a fraude não é à lei, mas contra o Fisco, caso em que inexiste dúvida quanto à qualificação jurídica e existe certeza quanto ao intuito.

Cita mais uma vez Marco Aurélio Greco, transcreve os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e faz sua interpretação. Cita Decisão do STF sobre a apresentação de denúncia antes de término do litígio na esfera administrativa, para justificar a necessidade de análise dos fatos.

Afirma que tem-se que examinar o comportamento do contribuinte para verificar se a materialidade da conduta se ajusta à norma contida nos artigos 71 a 73 da citada lei.

Afirma que o contribuinte nos anos calendário de 1.999 a 2.001, declarou apenas parte de suas receitas ao Fisco Federal, não sendo um fato isolado mas uma conduta continuada na omissão de receitas.

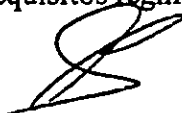
Cita a decisão de 1ª instância, rebate o argumento trazido pelo acórdão enfrentado, diz que a conduta do contribuinte retardou o conhecimento da verdadeira receita por parte do fisco, prestando informações inexatas, com alta levisidade à Administração Tributária, demonstrando conduta consciente que procura e obtém determinado resultado.

Cita Luiz Regis Prado para dizer que houve vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal.

Conclui a peça recursal com diversas afirmativas sobre a conduta do contribuinte inclusive dizendo que apresentara declarações nos anos calendário de 1.997 e 1998 com valores de movimentação “ZERO”, quando se encontrava em operação.

Pede o provimento do recurso e como consequência o reconhecimento da tempestividade do lançamento em relação ao fato gerador ocorrido em dezembro de 1.997.

O Presidente da Câmara recorrida através do Despacho nº 103-0.127/2006, deu seguimento a RE, por entender preenchidos os requisitos regimentais.



Nacional. Intimado o Contribuinte não apresentou contra-razões ao recurso da Fazenda

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke extending to the left.

Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo, a decisão foi por maioria, dele portanto conheço.

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 agravamento 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 inexatidões 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;

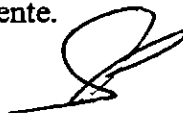
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do 'caput' será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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-nomativo 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.

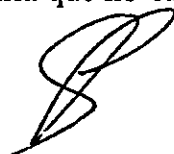
Se o descasamento entre a receita real e a declarada, ocorre eventualmente ou se o contribuinte em um período declara valor a maior em outro valor menor que o devido, não há como se caracterizar o dolo através da conduta continuada.

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.

Analisando os autos verifico que embora a própria fiscalização reconhece que em 2000 e 2001 houve declarações inexatas.

A fiscalização fez comparações entre os valores constantes do livro de registro de entradas e saídas e apuração do ICMS, para comparar as vendas registradas com os valores constantes das DIPJs.

Tenho o entendimento de que a conduta continuada deve ser apenada com multa qualificada, pois se ocorrer dela se extrai o elemento subjetivo "dolo" "intenção", indispensável para a exigência da multa de forma dobrada, ou seja, de 150%; porém, somente da análise das provas contidas nos autos é que se pode afirmar ou infirmar que o contribuinte agira com dolo.

Nos presentes autos estou convencido de que pelas provas apresentadas, não se pode dizer que houve conduta continuada, eis que, embora o contribuinte tenha apresentado em relação aos anos calendário de 1.997 e 1.998 DIPJs "ZERADAS", calculou e recolheu o IRPJ com base no lucro presumido em todos os anos objeto da autuação. Assim a tese de que as declarações – "zeradas" poderiam indicar a intenção (dolo), caem por terra, pois qual seria o proveito do contribuinte de entregar declarações sem movimento quando na realidade calculou e recolheu valores aproximados do real?

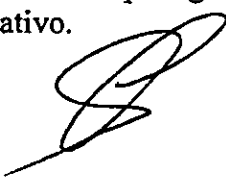
A DIPJ desde longa data não se constitui em elemento informativo para o lançamento de tributo, mas sim para o controle e informações econômico fiscais e financeiras além é claro de instrumento de fiscalização. Ora não se pode afirmar que existe dolo em sonegar quando embora o contribuinte tenha apresentado declarações sem movimento, tenha feito recolhimentos em valores aproximados do real como abaixo exemplificamos utilizando a mesma metodologia do auto de infração.

MÊS/ANO	VENDAS	ALÍQ	LUCRO	ALÍQ	VR DEVIDO	VR REC	PÁGS
12/97	81.420,86	8%	6.513,66	15%	977,05	896,21	18/113
03/98	110.309,70	8%	8.824,77	15%	1.309,70	1.167,37	18/119

Assim não se pode dizer que o contribuinte ao entregar as declarações relativas a esses períodos 1997/ 1.998, sem movimento tivesse a intenção de não pagar tributo pois efetivamente o fez, ainda que parcialmente pois houve recolhimentos no período em todos os meses conforme reconhecido pela própria fiscalização, fls 18/19.

As faltas ou atrasos nas entregas tanto de DIPJ como de DCTFs, não podem justificar a aplicação de multa qualificada pois, para tal infração ligada quebra de conduta legalmente estabelecida em relação às referidas obrigações acessórias tem legislação própria de apenamento.

A questão de erro no índice para o cálculo do lucro presumido, salvo se houvesse sido demonstrado o dolo, pode ocorrer por ignorância do percentual correto para a atividade como por descontrole administrativo.

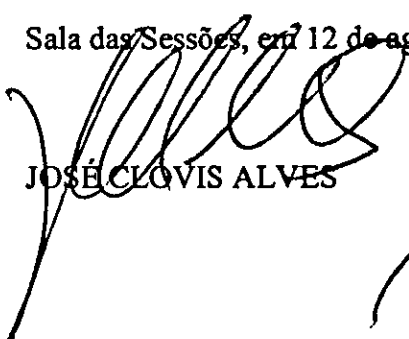


As provas trazidas aos autos colacionadas pela própria fiscalização demonstram muito mais uma desorganização administrativa e contábil, do que uma conduta continuada em subtrair valores da tributação. Tal é corroborado pelo fato da tributação ter sido feita através do arbitramento do lucro, o que demonstra aos olhos da própria fiscalização a imprestabilidade da escrita e reforça a tese de desorganização.

O caso então é realmente de declaração inexata sujeita à multa de 75%, conforme decidido pelo acórdão recorrido, eis que não se pode acusar o contribuinte de ter agido com “dolo”, pois sua conduta não foi continuada nem em termos de percentuais e nem de valores, havendo até períodos em que a embora tenha entregue declarações sem movimento fez recolhimentos de tributos.

Pelo exposto, conheço do recurso e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2008.



JOSE CLOVIS ALVES

