



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10665.001087/2004-12
Recurso nº 103-145.713 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 01-06.025
Sessão de 10 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ MARIA DE FARIA - ME

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 DIPJs em três anos com valores de receita ínfimos em relação ao faturamento expressivo declarado ao Estado para efeito de ICMS e no quarto ano declarado valor ínfimo em relação ao faturamento real com o intuito de se manter na sistemática de tributação do SIMPLES, 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".

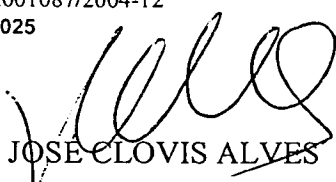
Recurso especial conhecido e provido.

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 José Carlos Passuello (Relator) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves.

ANTÔNIO PRAGA

Presidente

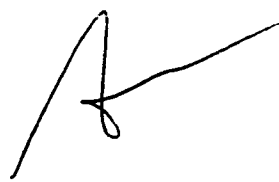

JOSE CLOVIS ALVES

Redator Designado

Formalizado em: 01 SET 2009

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

Relatório


Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com arrimo no art. 32, I, do RI, contra a decisão da 3ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 103-22.218, assim ementado:

“SIMPLES. EXCLUSÃO. A exclusão do SIMPLES surte efeito a partir do ano-calendário subsequente aquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º da Lei nº 9.317/96.

MULTA QUALIFICADA. A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata por si só, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dado específico resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Dada a íntima relação de causa e efeito entre eles existente, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no processo principal.

Recurso parcialmente provido.”

O Despacho nº 103-150/2006 (fls. 771 e 772) propôs o seguimento ao recurso relativamente à desqualificação da multa lançada de ofício entendendo presente a demonstração de possível contrariedade à lei.

Em contra-razões a empresa (fls. 777 a 779) solicita a manutenção da decisão recorrida sob declaração de inexistência de fraude, sendo a penalização mantida adequada aos fatos.

A qualificação da multa se deu no lançamento original pelas razões trazidas no termo de verificação fiscal (fls. 101), sendo o crédito tributário constituído relativamente aos anos de 2000 a 2004:

“17) A multa de ofício aplicada sobre as diferenças dos tributos devidos com base nas receitas declaradas é de 75%, como disposto no Inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96. Tendo em vista as receitas



apuradas e registradas nos livros fiscais totalizarem montantes incompatíveis com a permanência da empresa no sistema SIMPLES, cuja tributação é especial e mais favorecida para as microempresas e empresas de pequeno porte, como definidas na Lei 9.317/96, e ainda, considerando que as receitas declaradas ao fisco federal são ínfimas em relação à realidade, sendo que para alguns meses o contribuinte declarou valor zero de receita para, s.m.j., permanecer beneficiando-se do sistema mais benéfico de tributação, entendemos que o procedimento adotado por esta empresa pode enquadrar-se na Lei 8.137/90, a qual define os Crimes contra a Ordem Tributária, motivo pelo qual as multas de ofício vinculadas às receitas omitidas foram qualificadas, com a aplicação do percentual de 150%, com base no Inciso II da Lei 9.430/96, tendo sido providenciada a Representação Fiscal para Fins Penais.”

As razões que levaram a 3ª Câmara a desqualificar a multa, reduzindo-a para 75% estão assim contempladas no voto condutor da decisão recorrida)Acórdão nº 103-22.218, fls. 750):

“No que pertine à aplicação da multa de lançamento de ofício no percentual de 150%, contudo, a decisão recorrida discrepa da jurisprudência deste Conselho, que se consolidou no sentido de que a falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa.

Aliás, é a própria Lei nº 9.430/96 que, no inciso I do art. 44, inclui a falta de declaração e a declaração inexata, ao lado da falta de pagamento e do pagamento fora do prazo sem o acréscimo da multa de mora, como hipóteses em que a multa aplicável é de setenta e cinco por cento, dispondo:

“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;”

Para que as hipóteses apontadas no inciso I como passíveis da incidência de multa de setenta e cinco por cento passem a sofrer a incidência da multa de cento e cinquenta por cento, exige o inciso II a presença de evidente intuito de fraude, com a seguinte dicção:

“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”.

No dizer de De Plácido e Silva, intuito é o firme desejo, o objetivo pensado, ou o resultado querido; a finalidade, que se tem em mente, quando se pratica o ato e fraude é o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade, ou fuga ao cumprimento do dever; enquanto que, segundo o Dicionário Aurélio,



evidente é o que não oferece dúvida, que se compreende prontamente, dispensando demonstração, claro, manifesto, patente.

Não satisfeito com os atributos já conferidos ao tipo, o legislador da Lei nº 9.430/96, para o seu fechamento, incorporou a definição dada pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que o conceitua como "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", bem como "o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

Assim, o dolo específico ou determinado, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64, integra o tipo de que cogita o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

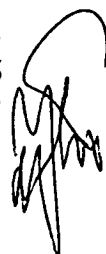
Na conduta da recorrente, consistente em não ter comunicado o excesso de sua receita bruta, não vislumbro o tipo do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e entendo que ele se subsume no tipo do inciso I, apenado com a multa de setenta e cinco por cento."

O recurso especial espera a reforma da decisão recorrida sob diversos fundamentos que resume no item 31 da petição (fls. 768):

"31 – Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou diversas ações oferecendo à SRF declarações inexatas sobre faturamento;*
- ii) o resultado de sua conduta reduzia o pagamento devido de tributos e contribuições;*
- iii) a conduta (apresentação de declarações inexatas) foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que podia influir no seu curso causal, impedindo que resultasse em diminuição indevida de tributo;*
- iv) as declarações consistiam em realizar omissões de forma tal que possibilitasse a permanência no SIMPLES, o que demonstra conduta dirigida para fim determinado.*
- v) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, indicando a intensidade do dolo;*
- vi) as ações foram sempre posteriores às ocorrências dos fatos geradores.*

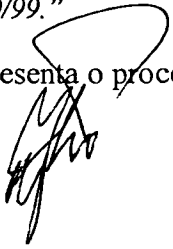
Por todo o exposto deve ser conhecido e provido o presente recurso para reformar o respeitável acórdão, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os tributos devidos resultantes das receitas omitidas, por se ter configurada a ação dolosa, incidente o



inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, matriz legal do artigo 957 do Decreto 3.000/99."

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso foi adequadamente admitido e deve ser conhecido.

A questão é recorrente neste Colegiado e a discussão se inicia com a constatação da ocorrência de declarações inexatas (apenáveis com a multa de ofício de 75%) e recebe tratamento diferenciado pela fiscalização mediante sua qualificação (150%) na presunção de que agiu o contribuinte com evidente intuito de fraude.

No presente caso presente a declaração inexata complementada pela constatação da fiscalização de que a empresa apresentou declaração de rendimentos com opção pelo enquadramento na sistemática do Simples, quando as receitas apuradas e escrituradas nos livros fiscais totalizaram montantes incompatíveis com a permanência da empresa no sistema SIMPLES, cuja tributação é especial e favorecida.

Nesse quadro, os motivos da qualificação se localizaram no fato de haver grande discrepância entre as receitas escrituradas e tributadas e a apresentação de declarações de rendimentos pela sistemática do SIMPLES.

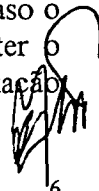
O primeiro motivo é subjetivo, porquanto nenhum parâmetro objetivo que avalie o percentual de discrepância que induz à qualificação da multa existe na legislação ou em atos normativos válidos, já que, se declaração inexata existe, ela é inexata por R\$ 0,01 ou por milhões. E esse raciocínio é válido apresentar aqui uma vez que se pequenas as discrepâncias a fiscalização via de regra aplica a multa de ofício normal (75%).

Resta ver se a apresentação de declaração de rendimentos adotando a sistemática do SIMPLES é suficiente para o enquadramento no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A redação do inciso II conduz ao texto da Lei nº 4.502/64 e exige, por via de consequência, que se defina claramente qual dos três tipos corresponde ao comportamento do contribuinte para, depois de descrever minuciosamente a condução, deva a fiscalização fazer a objetiva identificação do tipo a que ela corresponde, mencionando-o expressamente.

Sem dúvida a apresentação das declarações de rendimentos com tal afirmativa soa inconfiável, mas confesso que não vejo no comportamento do contribuinte qualquer ação no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, não ocorre a condição de impedir o conhecimento das autoridades administrativas da ocorrência do fato gerador, tanto que as receitas constam da escrituração fiscal da empresa e nenhuma ação foi intentada pelo contribuinte nesse sentido, uma vez que a informação se processa pela via de obrigações acessórias e o lançamento tem como objeto o fato gerador.

Assim, acompanho a conclusão da 3ª Câmara que entendeu não haver no caso o dolo específico ou determinado, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, como descrito na lei nº 4.502/64, além da constatação



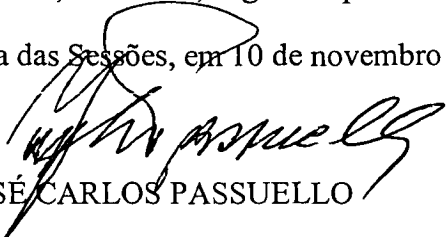
de que a fiscalização não formalizou o elo objetivo do tipo (qualquer dos tipos dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64) com a atividade descrita e atribuída à empresa.

E em matéria de fraude, a presunção é perigosa e não deve ser incentivada.

Adoto a ementa contida na decisão recorrida.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2008.



JOSÉ CARLOS PASSUELLO

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator Designado

Embora bem elaborado o voto do relator não foi acompanhado pela maioria da 1ª Turma Julgadora da CSRF.

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.

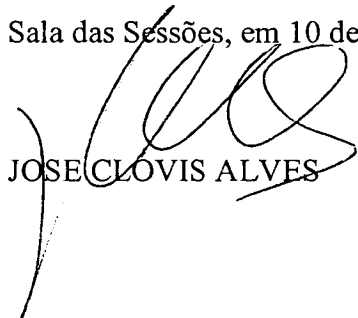
Mister se faz como solicitado pelo recorrente, a **análise dos fatos**, para se verificar a subsunção da norma hipotética contida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 aos fatos comprovados nos autos.

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 ao Fisco Federal valores muito abaixo daqueles declarados ao Fisco Estadual, entre outros com o intuito de permanecer na tributação favorecida do SIMPLES e também com o objetivo claro de reduzir a tributação, 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 CLOVIS ALVES

