



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

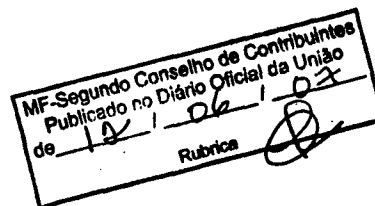
Processo nº : 10675.003489/2004-24

Recurso nº : 133.412

Acórdão nº : 202-17.256

Recorrente : PATOSFÉRTIL LTDA.

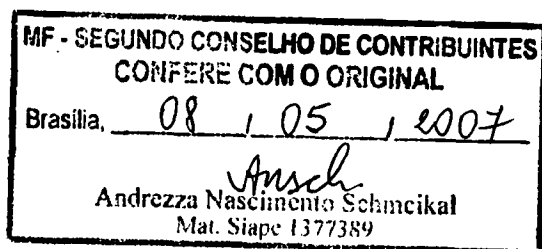
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



COFINS. MULTA MAJORADA. DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. ART. 112, IV, DO CTN.

A lei tributária que comina penalidade deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado quando houver dúvida. A apresentação de DCTFs inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada quando a Fiscalização puder apurar as receitas a partir dos valores escriturados nos livros fiscais ou informados em DIPJs do contribuinte.

Recurso provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PATOSFÉRTIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero, que negou provimento.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer e Simone Dias Musa (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08, 05, 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : PATOSFÉRTIL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no período de apuração compreendido entre 31/01/2000 e 31/03/2004.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

"Contra a contribuinte retro identificada foi lavrado em 09/09/2004 o Auto de Infração de fls. 450/466, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.898.458,39, sendo: R\$ 634.367,50 de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; R\$ 951.551,13 de multa proporcional (passível de redução); e R\$ 312.539,76 de juros de mora, calculados até 31/08/2004.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 451/455), em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, foi apurada a seguinte infração: 'DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - COFINS (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)'. A autoridade lançadora esclareceu que "foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados relativos a COFINS, conforme demonstrativos de fl. 436/449. Ressalta-se que o contribuinte no ano-calendário de 2000, embora tenha declarado na DIPJ (fls. 49/54), não declarou corretamente nos respectivos meses na DCTF (fls. 059/66), gerando, desta forma, inconsistências que são objeto dessa infração. Destaque-se que a partir de 2001 o contribuinte REITERADAMENTE passou a declarar na DCTF valores ínfimos a título de contribuição da COFINS (fl. 67/156), extremamente divergentes com os escriturados (fl. 169/207 e 419/435). Para salientar a intenção do contribuinte, convenientemente, este deduziu da receita bruta para fins de apuração do lucro real e da Contribuição social valores de PIS e COFINS próximos dos valores reais (fl. 419/435) Essa REINCIDÊNCIA, em tese, caracteriza o nexo causal que estabelece a necessária correspondência entre o espírito volitivo (vontade de agir ou omitir), consciência da conduta e do seu resultado e a efetiva ação ou omissão. Os responsáveis pela empresa, bem como sua contadora, conhecem os dispositivos legais, pois aplicaram em 2000, com razoabilidade de acertos, conhecem o nível de recolhimento que suas operações proporcionam e conhecem por fim a consequência de seus atos e omissões. Destarte, conclui-se pela aplicação da multa prevista no inciso II, art. 44 da Lei 9.430/96."

Às fls. 469/473, a contribuinte, por meio de sua procuradora, constituída pelo instrumento de fl. 474, apresentou impugnação, juntando documentos às fls. 475/542. Naquele arrazoado a interessada aduz, em síntese:

a) aderiu ao PAES em 30/07/2003, incluindo nesta modalidade de parcelamento, os tributos federais até a competência de 01/2003, conforme se depreende dos termos de opção e declaração de parcelamento especial, em anexo, fato não considerado pelo fiscal autuante em seu auto de infração;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 05 / 2007
Andreza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

2ª CC-MF
Fl.

b) algumas parcelas foram efetivamente pagas, conforme se observa através dos DARF anexados, devendo ser descontadas dos valores devidos;

c) os valores declarados no PAES, demonstrados através da planilha de fl. 471/472, devem ter sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. da Lei nº 10.684/03.

d) O valor lançado de R\$ 5.526,30, referente ao período de apuração de 02/2003, foi devidamente recolhido em 14/03/2003 e 19/05/2004, conforme se depreende dos DARF em anexo;

e) O valor lançado de R\$ 8.925,95, referente ao período de apuração de 03/2003, foi devidamente recolhido em 15/04/2003 e 19/05/2004, conforme se depreende dos DARF em anexo;

f) ao apurar a contribuição devida na competência 02/2000, o fiscal autuante lançou uma receita no valor de R\$ 24.917,55, sendo que o valor da receita declarada e realizada foi de R\$ 2.157.043,47 e na competência 11/2000 o Sr. Auditor lançou uma receita no valor de R\$ 150,09, sendo que o valor da receita declarada e realizada foi de R\$ 5.350.964,39;

g) requer sejam acolhidos os seus fundamentos, julgando-se, por conseguinte, nulo ou improcedente o lançamento, ou sucessivamente, reduzindo-se o montante do débito e acréscimos. Pede, ainda, a produção de provas admitida no Processo Administrativo Fiscal.

Foi lavrado o Processo de Representação Fiscal para fins penais nº 10675.003642/2004-13, que acompanha o processo de IRPJ nº 10675.003485/2004-46."

Por meio do Acórdão DRJ/JFA nº 9.631, de 10 de março de 2005, os Membros da Segunda Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte o lançamento. Vencido o Relator no que tange à aplicação da multa qualificada (150%) no período de 31/01/2001 a 31/03/2004, sendo designado o Presidente da Turma para proferir o voto vencedor. O crédito tributário remanescente está detalhado em demonstrativo anexado ao voto vencedor. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2000, 29/02/2000, 30/04/2000, 30/06/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 30/11/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004

Ementa: PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES. A opção pelo Paes por parte do sujeito passivo com a confissão dos débitos mediante a Declaração Paes antes do início do procedimento fiscal, impede a ação fiscal e representa denúncia espontânea.

Insuficiência de Recolhimento da COFINS - A falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>08</u> / <u>05</u> / <u>2007</u> <i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 1377389

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004.

Ementa: Multa Qualificada. - Presente o intuito de fraude, cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

Lançamento Procedente em Parte".

A contribuinte, inconformada com a decisão de primeira instância apresenta recurso a este Conselho de Contribuintes, onde, em síntese e fundamentalmente, insurge-se contra a multa qualificada aplicada. Pede a redução para a de 75%. Para tanto alega que:

- se tivesse agido de má-fé não teria informado os valores na DIPJ. Teria apresentado tanto em DCTF e DIPJ valores idênticos de forma a dificultar a constatação do valor devido;

- em momento algum a recorrente se recusou a apresentar a documentação fiscal solicitada pelo agente fiscal;

- não está configurado o evidente intuito de fraudar o Fisco, visto que a recorrente apresentou denúncia espontânea, a fim de retificar os valores informados incorretamente; e

- o art. 47 da Lei nº 9.430/96 facultou ao contribuinte a realização da denúncia espontânea até o vigésimo dia subsequente ao recebimento do Termo do Início de Fiscalização (somente nos casos de tributos e contribuições previamente declarados ao Fisco).

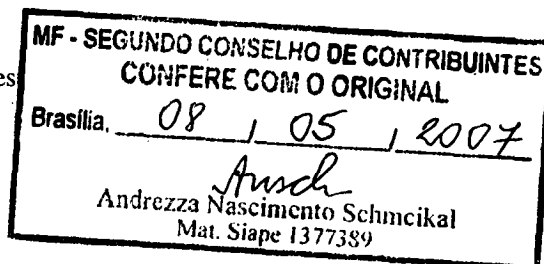
Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o art. 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256



2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo a sua admissibilidade.

Conforme relatado, a decisão recorrida manifestou-se pela procedência, em parte, do lançamento.

Insurge-se a recorrente tão-somente quanto à multa qualificada de 150%, imposta no auto de infração, prevista para os casos de evidente intuito de fraude, definida nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, no valor de 150%, em consonância com o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, é sobre esta matéria, multa agravada, a que me reporto.

No caso dos autos, a exigência da multa qualificada foi fundamentada no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."
(negritei)

Neste contexto a multa qualificada deve ser caracterizada por atos praticados nos termos e limites definidos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, nos casos de evidente intuito de fraude. Os citados artigos estão assim redigidos:

"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 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 no art. 71 e 72." (obs: negritos, não do original)

A motivação utilizada pelo agente fiscal para a qualificação da multa agravada está assim explicitada:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 05 / 2007
Andreza Nascimento Schmeikal Mat. Siapc 1377389	

2ª CC-MF
Fl.

“Destaque-se que a partir de 2001 o contribuinte REITERADAMENTE passou a declarar na DCTF valores ínfimos a título de contribuição da COFINS (fl. 67/156), extremamente divergentes com os escriturados (fl. 169/207 e 419/435).

Para salientar a intenção do contribuinte, convenientemente, este deduziu da receita bruta para fins de apuração do lucro real e da Contribuição social valores de PIS e COFINS próximos dos valores reais (fl. 419/435). Essa REINCIDÊNCIA, em tese, caracteriza o nexo causal que estabelece a necessária correspondência entre o espírito volitivo (vontade de agir ou omitir), consciência da conduta e do seu resultado e a efetiva ação ou omissão. Os responsáveis pela empresa, bem como sua contadora, conhecem os dispositivos legais, pois aplicaram em 2000, com razoabilidade de acertos, conhecem o nível de recolhimento que suas operações proporcionam e conhecem por fim a consequência de seus atos e omissões. Destarte, conclui-se pela aplicação da multa prevista no inciso II, art. 44 da Lei 9.430/96.”

Em primeiro lugar, com o devido respeito àqueles que divergem de mim, penso equivocado se dizer: *“Essa REINCIDÊNCIA, em tese, caracteriza (...)”*. A lei exige que o DOLO tenha que ser *“evidente (...) nos casos de evidente intuito de fraude”*. A expressão “em tese” revela subjetivismo. Ora, *tese* nada mais é que uma teoria, uma suposição, uma hipótese, mas jamais uma certeza absoluta, a qual a lei exige para ficar configurado crime contra a ordem tributária.

Inexiste a caracterização nos autos do nexo causal, a relação de causa e efeitos nos crimes tributários previstos no diploma legal anteriormente citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anulá-lo, mediante a prática de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública. Quem assim procede, não entrega a DIPJ com os valores acertados. Tanto isto é verdade que a Fiscalização lavrou o auto de infração confrontando a DIPJ com as DCTFs.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe à autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei. Neste sentido a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possam suscitar dúvidas acerca da má-fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei.

Não é o que se configura a hipótese em causa, pois não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, o que, por sinal, foi a conclusão da própria autoridade lançadora ao consignar no auto de infração *“que a multa de ofício sobre tais infrações foi qualificada para o percentual de 150%, tendo em vista tratar-se de infrações que, em tese, caracteriza o nexo causal.”*

Pertinentes são as razões de decidir externadas no voto vencido, conforme os excertos a seguir reproduzidos:

“Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 05 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siape 1377389

2ª CC-MF
Fl.

dano à Fazenda Pública, mediante a utilização de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de rendimentos, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

Como visto acima, a ação dolosa caracteriza-se, de uma forma genérica, pela distorção ilícita das formas jurídicas e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material, o que não é o caso dos autos. (...)

A priori, o art. 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, apontando para a responsabilidade objetiva das infrações administrativas tributárias, nas quais, em princípio, não haveria que se cogitar do elemento subjetivo (culpa ou dolo) na sua perquirição.

Por outro lado, importante registrar que nesse mesmo dispositivo do CTN ("Salvo disposição de lei em contrário") é facultado aos legisladores competência para fixar hipóteses em que se deva considerar o fator volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional. Em uma aparente contradição, o CTN, seja quando versa sobre normas gerais para a aplicação da legislação tributária (art. 106), seja ao dispor sobre as normas gerais de sua interpretação e integração (art. 112), adota institutos típicos do direito penal no trato das infrações tributárias, respectivamente, a "retroatividade benigna" e a "interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida".

Vale dizer, nessa aparente contradição, devemos interpretar a matéria com prudência e objetividade, sem contudo relevar aspectos subjetivos. Assim, o ilícito tributário seria objetivo no seu resultado (não interessa que uma pessoa tenha deixado de preencher uma DCTF por dolo ou culpa), enquanto que a aplicação da sanção, subjetivo, isto é, deve se levar em conta a intenção do agente e as consequências do fato e as circunstâncias materiais que envolvem o fato.

Em outras palavras, não podemos aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como regra ao invés da responsabilidade objetiva. Por outro lado, tampouco podemos inserir na "tipicidade" (sanção) do ilícito fiscal a responsabilidade objetiva, eis que depende, como disse, da intenção do agente e as consequências do fato e as circunstâncias materiais que envolvem o fato. Neste, há necessidade de se perquirir o elemento.

Nesse sentido a recorrente assim se defende (fl. 621):

"Ora, se o Recorrente tivesse agido de má-fé, intenção de lesar o fisco, fraude, sonegação, conluio, que tivesse por objetivo lesar o fisco, o mesmo não teria agido de forma inocente, informando na DIPJ o valor efetivamente devido. Teria apresentado tanto em DCTF e DIPJ valores idênticos, visto que dificultaria a constatação do valor realmente devido."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.003489/2004-24
Recurso nº : 133.412
Acórdão nº : 202-17.256

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 05 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siapc 1377389

2ª CC-MF
Fl.

No caso dos autos, relevante o que se infere do art. 112 do CTN quando manda interpretar a legislação referente às infrações, da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida. O mesmo se diga quanto ao art. 106 do CTN, que fala da retroatividade da lei mais benéfica.

Em suma, há infrações tributárias dolosas, cuja apreciação, na esfera administrativa, para efeito da atribuição da responsabilidade pessoal pelo seu cometimento ou para incidência de agravamento da multa básica, como na hipótese, exigem não só a prova da materialidade do descumprimento da obrigação principal, mas dos vícios de conduta imputados, mediante a consideração do elemento subjetivo, sem prejuízo dos reflexos desses mesmos atos na esfera penal, quando for o caso.

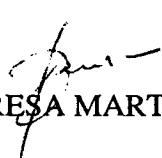
Desse modo, o exame da pertinência da aplicação da multa agravada necessariamente passa pelos rígidos princípios informadores do Direito Penal, já que atrelada a tipos considerados como crimes naquela esfera (sonegação, fraude e conluio).

No caso dos autos, por ter a contribuinte declarado os valores (diferenças mínimas) em suas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJs e escrituração fiscal, proporcionando o conhecimento pela autoridade fiscal, há de se afastar o entendimento de que tenha ocorrido *"ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal"*, característica da fraude e da sonegação. Destarte, um fato isolado apenas (DCTFs incorretas), por si somente, não justifica, no meu pensar, a aplicação da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Destarte, considerando todo o acima exposto, bem como a alegação de que o auto de infração é resultante da DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO e com fundamento no art. 112, inciso IV, do CTN, dou provimento ao recurso para afastar o agravamento da penalidade de 150%, de forma a reduzi-la ao patamar de 75%, mantendo, no mais, a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ