



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

**Processo n°** 10925.000456/2007-86  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.814 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA. MULTA QUALIFICADA.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** R. A. BRASIL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1999

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. (ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

Recurso Especial Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a aplicação da multa qualificada de 150% (anos de 2002 e 2003), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann (Vice Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

## Relatório

A PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, cientificada do Acórdão 1301-00.150 de interesse da empresa R. A. BRASIL EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA., proferido na sessão de 18/07/2009, apresentou RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF.

O Recurso teve seguimento conforme Despacho 210-2010 (fl. 2.216), quanto a redução da multa qualificada de 150% para 75%, que segundo a douta PFN tratou-se de prática reiterada conforme julgado nos acordãos 101-96.4456 e 105-17034.

Cientificada a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso, fls. 1531 e seguintes.

Os autos foram encaminhados à CSRF e o processo distribuído, a este Relator.

É o breve relatório.

**Voto**

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator

O Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional atende aos pressupostos Regimentais, vigentes a época da sua interposição, logo deve ser admitido e apreciado.

Conforme relatado, trata-se de recurso em face de decisão quanto a matéria conhecida neste colegiado, qual seja, redução da multa qualificada, no percentual de 150% para 75%, mesmo tratando-se de prática reiterada.

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte por considerar que não restou comprovado o evidente intuito de fraude para justificar a penalidade mais gravosa, conforme sintetizado na ementa a seguir transcrita:

*“MULTA QUALIFICADA. MERA OMISSÃO DO CONTRIBUINTE*

*Para qualificação da multa é necessária a comprovação de dolo específico. A mera omissão de rendimento por parte do contribuinte não enseja a qualificação da multa de ofício.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a tributação da CSLL relativa ao primeiro trimestre de 2002 em virtude da decadência e reduzir a multa de 75, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos Passuello.”*

Compulsando os autos verifica-se que a multa qualificada foi mantida em 1ª instância pelos seguintes fundamentos:

*“(…)*

*Quanto aos anos-calendário de 2003 e 2004, a situação é diferente, uma vez que a interessada apresentou as DIPJ zeradas e as DCTF de 2003 (1º, 2º, 3º e 4º trim.- fls.2116/2119) e DCTF de 2004 (1º e 2º trim. – fls.2120/2121) sem débitos declarados, além de não ter apresentado as DCTF do 3º e 4º trim. Os recolhimentos referentes a esses períodos foram os seguintes:*

<i>Período de Apuração</i>	<i>Data do Pagamento</i>	<i>IRPJ Pago</i>	<i>CSLL Paga</i>
<i>1º trim/03</i>	<i>30/04/2003</i>	<i>0,00</i>	<i>*1.337,45</i>
<i>2º trim/03</i>	<i>31/07/2003</i>	<i>*2.845,87</i>	<i>0,00</i>
<i>2º trim/04</i>	<i>29/07/2004</i>	<i>*9.492,10</i>	<i>*5.925,25</i>
<i>3º trim/04</i>	<i>29/10/2004</i>	<i>*1.747,84</i>	<i>*1.048,70</i>

*\* Valores não declarados em DCTF*

*Essa conduta, aliada à inserção de elementos inexatos na escrituração (como já analisado), demonstra, relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, a prática reiterada de infração à legislação tributária, evidenciando o dolo existente na conduta da interessada, o que impõe a exigência da multa agravada.”*

Na apreciação dessa matéria, o ilustre conselheiro Relator, Alexandre Antonio Alckmim Teixeira, propugnou por manter a tributação, todavia excluiu a multa qualificada sob os seguintes fundamentos (fl. 2201):

*“(…) Em verdade, para que se possa qualificar a multa de ofício é necessária a comprovação do dolo específico.*

*Na hipótese dos autos, não identifiquei a descrição, no termo de constatação fiscal, de conduta ativa do contribuinte com o intuito de dissimular a ocorrência do fato imponible, mas sim mera omissão de rendimentos, sujeitando-se, pois, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), pelo que dou parcial provimento, neste particular ao recurso. . (…)”*

No recurso especial, a Douta PFN afirma se tratar de hipótese de omissão reiterada com apresentação de declarações zeradas, ou seja, cabe aplicação da multa qualificada, conforme já decidido nos acórdãos 101-96.446 e 105-17.034.

Pois bem, Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, 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:*

*I – se 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.*

*…” (grifei).*

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

*“Art.18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“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 tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*§1ºO 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. ...**” (grifei).*

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

*“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 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.”*

(Grifei).

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:***

*I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

(...)

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

...” (Grifei).

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (CTN, art. 113, § 2º).

O Código Tributário Nacional estabelece que o ‘lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação’ (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que ‘até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, ‘mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omisso, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...

Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo – elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal –

também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Ora, as omissões chegam a 100% da receita contabilizada ao longo de 2 (dois) anos consecutivos.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou Egrégio Conselho de Contribuintes:

*“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).*

*“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).*

*“MULTA QUALIFICADA – CONDOTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).*

O correto registro das receitas nos livros fiscais denota ainda mais a intenção de sonegar praticada pela contribuinte. Isso porque a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do autolançamento dos tributos. A contribuinte tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **omitiu fatos e sonegou imposto e contribuições, reiterada, relativos a receitas escrituradas, por pelo menos 24 meses consecutivos.**

Ora, A contribuinte poderia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

*“PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.*

...

*3. O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.*

*4. "A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em "Crimes Contra a Ordem Tributária", 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).*

*5. Apelação improvida.’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003)”*

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

*“Sustentam os apelantes, no entanto, que não houve a intenção de sonegar porque reconheceram a existência de faturamento nos dois primeiros trimestres, que se deu através do pagamento dos respectivos tributos perante o fisco municipal.*

*Tal conduta é irrelevante para a apuração do dolo no caso concreto, pois como já se disse anteriormente o dolo é genérico, tendo o crime se consumado no momento da entrega da declaração "zerada", sabidamente falsa, cujo propósito era a supressão dos tributos federais devidos.*

*Sobre o momento da consumação do crime, mais uma vez os esclarecedores ensinamentos da doutrina de Andreas Eisele, na obra já citada, à fl. 146:*

A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do *resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior).*”

Portanto, o crime é classificado na modalidade material (apenas se consumando com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória (descrita nos incisos do caput), mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo, ou o de seu pagamento parcial, caso ocorra antes desse momento.

Destarte, à luz dos fatos elementos probatórios constantes dos autos, conclui-se que restou comprovada a conduta dolosa da contribuinte suficiente para ensejar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

### Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial de interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa de ofício qualificada de 150% nos anos de 2002 e 2003.

*(Assinado digitalmente)*  
Jorge Celso Freire da Silva