



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10976.000281/2009-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-01.438 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente LIDERPLAST DO BRASIL EMBALAGENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2006

DCTF RETIFICADORA TRANSMITIDA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE FISCAL.

A ciência do termo de início de fiscalização implica perda da espontaneidade para efeito de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO INTUITO FRAUDULENTO - SÚMULA CARF nº 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Dado Parcial Provimento ao Recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Os conselheiros José Antonio Francisco e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz acompanharam a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 06/15), que constituiu crédito de COFINS relativo às competências 10/2004 a 12/2006. **O lançamento baseia-se em omissão de receitas, apurada pelo Fisco quando da verificação diferenças entre os valores constantes no Livro Razão da Recorrente, e aqueles indicados em sua DCTF, como base de cálculo da contribuição.** Foi aplicada a multa de 150%, prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96 (na redação vigente à época dos fatos geradores), aplicável a casos em que há evidente intuito de fraude.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/21), inicialmente foi expedido um Mandado de Procedimento Fiscal para verificação de débitos e créditos de IPI (06.1.10.00-2007-00091-9 / fls.22). Foi dada ciência do início da fiscalização à Recorrente em 02/04/07, por meio do Termo de Intimação nº 136/07 (fls. 23). Posteriormente foi expedido novo Mandado de Procedimento Fiscal, para verificação de IPI, COFINS e PIS, cuja ciência foi dada à Recorrente em 22/05/07.

Uma vez apresentada a documentação requerida pela Recorrente, a fiscalização constatou diferenças na base de cálculo da COFINS, que teriam sido declarados a menor ou até mesmo não declarados, pela Recorrente, na DCTF. **A constatação das diferenças baseou-se em planilha elaborada pela própria Recorrente, indicando qual seria a correta base de cálculo do PIS e da COFINS, para o período fiscalizado** (fls. 34)

Em 19/04/09, a Recorrente apresentou, ainda, DCTF retificadora para o 2º semestre de 2006 (fls. 38/55). Neste sentido, a DCTF original (de 15/10/07) não havia indicado nenhum débito de COFINS para o período de julho a dezembro de 2006 (fls. 54), enquanto a retificadora indicou débitos para o período de outubro a dezembro de 2006 (fls. 38).

Foram, outrossim, anexados os autos Termos de Intimação expedidos em 19/02/09 e 01/04/09, por meio dos quais promoveu-se a continuidade do trabalho de fiscalização (fls. 50/53).

No que se refere à multa qualificada a fiscalização esclareceu às fls. 4 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 21 do processo e fl. eletrônica 23) apenas informa que entendeu ter havido evidente intuito de sonegação, sem apresentar outras provas nos autos do processo, a saber:

“Entendemos que houve, por parte da empresa, evidente intuito de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 ao declarar e pagar, por períodos sucessivos, os valores da COFINS a menor do apurado, devendo ser imposta a multa qualificada de 150% sobre os valores lançados, conforme previsto no art.44 da Lei nº 9.430/1996, além da formalização da competente Representação Fiscal para Fins Penais.” – destaquei.

Intimada do lançamento a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 61/83), alegando em síntese:

- **nulidade do lançamento porque o agente fiscal não possuía inscrição no CRC**, o que evidenciaria sua incapacidade em promover trabalhos de auditoria;
- **nulidade do lançamento porque não contém “data e hora da lavratura”**, que seriam requisitos essenciais do ato administrativo em questão;
- **ilegalidade na desconconsideração da DCTF apresentada**, pois a mesma não visou reduzir ou excluir tributo, mas ao contrário majorar o tributo anteriormente declarado – razão pela qual não se aplica o art. 147 §1º do CTN;
- **equivoco na aplicação da multa de 150%**, por entender que o dispositivo só autorizava o percentual de 50%;
- ilegalidade na cobrança de multa tão elevada, por ofensa ao princípio da vedação ao confisco;
- inaplicabilidade da taxa SELIC.

A Recorrente apresentou, também, laudo pericial preparado por profissional contratado, no qual alega que determinados valores considerados na apuração da base do lançamento (supostas diferenças lançadas a menor na DCTF), em verdade não poderiam compor a base de apuração da COFINS, pois não correspondiam a receita tributável.

A DRJ, ao analisar a impugnação apresentada, manteve integralmente o lançamento, em decisão assim ementada (fls. 367/373):

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

ESPONTANEIDADE.

Não se considera espontânea a apresentação de DCTF após iniciado o procedimento de fiscal. Assim sendo, as diferenças entre os valores dos tributos e contribuições registrados na contabilidade e aqueles informados em DCTF apresentada antes do início da ação fiscal devem ser constituídos de ofício.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA.

A reiteração, por três anos consecutivos, da conduta consistente em informar nas DCTFs tributos e contribuições em valores inferiores àqueles escriturados na contabilidade, evidencia o intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público.”

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 387/399), oportunidade em que reiterou os argumentos trazidos em sua impugnação.

Na sequência, vieram os autos para decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O Recurso é tempestivo, e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A controvérsia gira em torno de valores devidos a título de COFINS que não foram incluídos na base de cálculo do tributo, declarada pela Recorrente em sua DCTF original. Posteriormente, quando já se encontrava sob fiscalização a Recorrente retificou sua DCTF para incluir tais valores, apurados no período sob fiscalização (e que, na sequência, vieram a integrar o lançamento sob análise).

No que se refere à **preliminar de nulidade** argüida, em razão de o agente fiscalizador não estar habilitado no CRC – Conselho Regional de Contabilidade – correto o entendimento da primeira instância administrativa, que adoto em sua integralidade.

Em relação ao tema da **espontaneidade**, embora a Recorrente defenda que não há de ser considerada quando a retificação das declarações do contribuinte são realizadas para aumentar o tributo, não me parece que seja essa a correta leitura do artigo 147, §1º do CTN.

Vejamos.

O dispositivo em comento tem a seguinte redação:

“Art. 147. 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.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

O artigo está inserto na seção do Código que trata das “Modalidades de Lançamento” e descreve, portanto, justamente uma delas, que é o lançamento por declaração – modalidade, de fato, muito pouco utilizado. No lançamento por declaração há participação conjunta do contribuinte e do Fisco, sendo de competência deste último promover, de fato, o lançamento (expedir o ato administrativo de lançamento). Este, contudo, será realizado com base em informações solicitadas ao contribuinte (que as declara, daí o nome conferido a este tipo de lançamento).

A COFINS, contudo, não é tributo cuja modalidade de lançamento seja o lançamento por declaração. A contribuição sujeita-se à outra modalidade, que é o lançamento por homologação, quando o contribuinte presta as informações relativas ao tributo – constituindo-o/lançando-o de fato, e promove, concomitantemente, o pagamento antecipado da quantia devida. É o lançamento descrito no artigo 150 do CTN, na mesma seção do artigo 147. Destaco:

“CONTRIBUIÇÕES - DECADÊNCIA - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e a COFINS têm natureza de tributo e sujeitam-se à modalidade de apuração por homologação. Para o lançamento de ofício, deve ser observada a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12.06.08, restando impossível a aplicação do prazo previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.” (CSRF – 1ª Turma da 1ª Câmara, Acórdão 9101-00.128, DOU de 11/05/2009 - destaquei)

Portanto, o artigo 147 não se aplica à apuração da contribuição, razão pela qual não poderia sequer ser invocado pela Recorrente para defender sua eventual espontaneidade no caso sob análise.

A bem da verdade, a perda da espontaneidade da Recorrente ocorreu em virtude do disposto no artigo 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

É ampla a jurisprudência deste Tribunal a respeito da matéria, de modo que, tendo sido apresentada a DCTF retificadora após o início da fiscalização da COFINS, as alterações trazidas pela nova declaração não impedem a constituição do crédito tributário.

“(…) DCTF RETIFICADORA TRANSMITIDA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE FISCAL. A ciência do termo de início de fiscalização implica perda da espontaneidade para efeito de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária.(…)” (CARF 1ª Seção, 2ª Turma Especial, Acórdão 1802-00.555, DOU de 14/03/2011)

Não é sequer caso de reaquisição da espontaneidade, pois a entrega da DCTF retificadora em 19/04/09, ocorreu antes de decorridos 60 dias da entrega do Termo de Intimação recebido em 01/04/09 (fls. 51), que se referia ao mesmo MPF que originou a fiscalização de COFINS.

Ademais, considerando que o lançamento tem por base os valores de base de cálculo indicados pela própria Recorrente (fls. 34), entendo que não há razões para cancelar o lançamento da COFINS em questão.

Por outro lado, em relação à aplicação da **multa qualificada de 150%**, a Recorrente defende que deve ser aplicada a multa mais benéfica (no caso 20%) nos termos do artigo 106 do CTN, bem como o erro de capitulação legal.

Em relação à aplicação da multa mais benéfica, errado o raciocínio da contribuinte. O artigo 106 do CTN se aplica quando há redução de penalidade para a mesma infração, no caso as diversas multas pleiteadas pela Recorrente aplicam-se a situações diferentes daquela que ela se encontra, então não há que se pensar em redução.

Já no que se refere à capitulação legal da multa, entendo que assiste razão à Recorrente. A multa deve ser reduzida para o patamar de 75%. Isto porque, conforme entendimento sumulado deste Tribunal, a mera omissão de receitas tributáveis, na DCTF do contribuinte, não fundamenta a conclusão de que houve evidente intuito de fraude. A alegada fraude, que autorize a aplicação da multa qualificada tem de ser comprovada nos autos.

No presente caso o agente fiscal somente alegou existir a fraude, simplesmente por ter entendido que a declaração a menor da COFINS configuraria intuito de sonegação fiscal. Ocorre que, o crime de sonegação fiscal depende de comprovação fática e documental, não podendo ser meramente alegado ou presumido pelos agentes da fiscalização.

Neste sentido, destaco a súmula do CARF a respeito da matéria:

“Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Para melhor compreensão do conceito utilizado para a criação da mencionada súmula, cito trecho do acórdão nº 104-19806, de 18/02/04, um dos acórdãos utilizados para a formação da súmula acima 14, *verbis*:

“Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem, direito, na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias a margem da declaração de rendimentos da pessoa física, sem a devida comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, dentro dos limites e condições estabelecidos no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, a falta pura e simples de inclusão de algum bem em sua Declaração de Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base depósitos bancários em nome e movimentados pelo contribuinte fiscalizado, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas:

- a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de presunção legal de

omissão de rendimentos em razão dos créditos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, da conta bancária fictícia, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias) e das notas fiscais paralelas.

A conta bancária em nome do contribuinte, omitida na declaração de rendimentos, ou a falta de inclusão na Declaração de Bens e Direitos de bens adquiridos, por si só não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos. O que pode caracterizar omissão de rendimentos são os depósitos bancários ou investimentos cuja origem dos recursos não seja suficientemente comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se trata de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. *O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.*

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, é evidente que nos casos de simples presunção de omissão de rendimentos é semelhante, já que a presunção legal é de que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. *Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.*

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso.

Pode ter sido, omissão proposita, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

(...)

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.” (destaquei)

In casu, a fiscalização entendeu que houve evidente intuito de sonegação porque a Recorrente declarou e pagou, por períodos sucessivos, valores menores dos que os efetivamente devidos. Trata-se de caso de aplicação da Súmula 14, pois houve apenas declaração incorreta ao Fisco, não houve falsificação ou adulteração de documentos, etc.

E ainda que a Súmula não se aplicasse a caso de “evidente intuito de sonegação”, mas apenas “evidente intuito de fraude”, *in casu* deve-se observar que o contribuinte não possuía um padrão pré-estabelecido, o que se depreende das fls. 49 dos autos (Vol. I), por exemplo, de recolher apenas 10% do valor faturado. Houve meses em que nada se pagou, e outros que todo o valor foi recolhido. Ademais, os números eram facilmente identificáveis da simples análise da escrita contábil, não houve qualquer adulteração para evitar o conhecimento dos fatos pela fiscalização.

Desta feita, entendo que é cabível a redução da multa qualificada, para o percentual de 75%, previsto no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, representando a multa aplicável aos lançamentos de ofício, realizados em virtude do não pagamento de tributo.

Isto posto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo o valor da COFINS lançada porém, afastando a aplicação da multa qualificada, reduzindo o percentual da penalidade de 150% para 75%.

É como voto.

Processo nº 10976.000281/2009-73
Acórdão n.º **3302-01.438**

S3-C3T2
Fl. 407

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012.

(assinado digitalmente)

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas