



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

Processo n° 10980.007415/2009-18
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.238 – 1ª Turma
Sessão de 1 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente CONSILUX CONSULTORIA E CONSTRUÇÕES ELÉTRICAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Divergência a respeito da aplicação da multa qualificada autoriza o conhecimento de recurso especial quando similares os fatos descritos em acórdão paradigma e acórdão recorrido.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Na hipótese de inexatidão de todas as obrigações acessórias, reiteração de condutas e valores expressivos omitidos, com a descrição do dolo imputado à contribuinte no auto de infração, é legítima a imposição de multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento por unanimidade de votos.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Relatora.

EDITADO EM: 24/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada), Maria Teresa Martinez Lopes (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, com a imposição de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) quanto ao ano-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006. Neste processo houve lançamento, ainda, de PIS, COFINS e CSLL.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 237/258):

Do exame das Notas Fiscais (anexo III) e dos livros contábeis (anexos III, V e VI), em confronto com as DIPJ - fls. 55 a 153, evidencia-se que em todos os períodos fiscalizados a empresa teve como prática escriturar e informar a menor as receitas à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. (...)

Em decorrência da movimentação financeira ser muito superior a receita declarada, esta fiscalização entendeu ser necessária a análise da movimentação financeira, razão por que a empresa foi intimada a apresentar os extratos bancários. Em resposta, foram apresentadas autorizações (anexo IV) para que os extratos fossem solicitados diretamente às instituições financeiras.

Posteriormente houve quebra de sigilo bancário, autorizada pela 2ª Vara Federal Criminal de Curitiba, tendo, esta fiscalização, acesso aos documentos de débitos e créditos de valor igual ou superior a R\$3.000,00, obtidos junto as instituições bancárias. (...)

6 – FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES E COMPENSAÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES.

Não houve recolhimento de grande parte dos tributos e contribuições, mesmo os incidentes sobre a pequena parcela da receita que a fiscalizada informava ao fisco. Conforme cópia do despacho decisório do processo nº 10980.720428/2009-86 (anexo IV), débitos de natureza tributária foram compensados com créditos inexistentes, tendo sido prestadas declarações falsas pela empresa, relativas a origem do crédito.

Conforme relatório fiscal da Equipe de Análise de Restituição e Compensação (fls. 288 a 292 1 Anexo IV), a empresa, utilizando-se de dois créditos no valor de R\$ 463.687,62 e R\$ 5.251,75, que se mostraram inexistentes, efetuou diversas compensações de débitos, em valores muito superiores aos falsos créditos.

Os fatos narrados resultaram na lavratura de Auto de Infração para constituição do crédito tributário da multa incidente sobre os valores que foram indevidamente compensados, no valor de R\$ 13.976.161,50, e formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, que foi protocolizada sob o nº 10980.004990/2009-69.

7. IRREGULARIDADES NA ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA E FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS DOS ANOS DE 2003 E 2004.

Do exame dos livros caixas de 2003 e 2004 foram constatadas diversas irregularidades, que estão relacionadas exemplificativamente no Termo de Intimação n.º 09 (fls. 40 a 43 - anexo I), tais como:

- Falta de escrituração de parte da movimentação em conta-corrente mantida em instituição bancária;

- Cheques compensados, contabilizados a crédito da conta caixa sem a contabilização da respectiva saída de caixa;

Contabilização de depósitos sem a contabilização do respectivo recebimento;

- Pagamento de financiamentos, funcionários, cobrança ou transferências bancária, contabilizados a crédito da conta caixa sem a respectiva contabilização de saída de caixa;

- Falta de contabilização de recebimento das Notas Fiscais de Prestação de Serviços.

(...)

Através do Termo de Intimação n.º 10 a fiscalizada foi novamente intimada a apresentar diversos documentos constantes na escrituração dos anos de 2003 e 2004. A empresa reiterou a resposta ao Termo de Intimação n.º 09 e informou ainda que a maior parte dos documentos de 2003 e 2004 foram extraviados na mudança do endereço da sede, e que como a contabilidade era terceirizada não possui o histórico do período, e que não possui os documentos necessários a comprovação dos lançamentos.

Como se depara do relatado acima, o livro caixa dos anos de 2003 e 2004 foi escriturado de forma irregular, pois não contemplou diversas operações, relaciona as a título exemplificativo nos Termos de Intimação n.º 09 e 10.

Além da falta de registro contábil de grande parte das operações da empresa, também não foram apresentados os documentos que embasaram a escrituração

8- DAS IRREGULARIDADES NA ESCRITURAÇÃO DE 2005 E 2006

(...)Apresentados os livros diário e razão, de 2005 e 2006, constatamos que estes também foram escriturados de forma incompleta. Do exame dos mesmos, nos anexos V e VI, constata-se que as receitas e as contas de tributos (despesa e passivo) foram escrituradas parcialmente. Os cheques e demais retirada efetuadas eram contabilizados a débito de caixa, não sendo escriturada as respectivas saídas (crédito). A falta de escrituração dos pagamentos na conta caixa resultou num saldo de R\$3.677.101,57 e R\$ 39.752.485,00 em 31/12/05 e 31/12/06, que eram ajustados por lançamentos, que quando solicitados os documentos, a empresa informou serem lançamentos indevidos (houve estorno dos mesmos na nova escrituração).

Após sucessivos Termos de Intimação, questionando irregularidades contábeis, em 9 de agosto de 2008, a empresa apresentou novos livros.

Do exame dos mesmos, nos anexos VII e VIII, constata-se que nestes a empresa procedeu os ajustes, escriturando a totalidade das receitas constantes nas notas fiscais e provisionando os tributos devidos, mas ao escriturar as saídas de caixa, ao invés de contabilizar os pagamentos que efetivamente ocorreram, escriturou como contra-partida a conta de mútuo com o sócio. (...)

Através dos Termos de Intimação nº 25 e 27, a empresa foi intimada a informar o destino de todos os numerários retirados de bancos. Do exame da resposta (fls. 58 a 81 e 120 a 142 - anexo II), 1111 comprova-se que ao contrário do que consta na última versão da escrita contábil apresentada, os valores, em sua maioria, não são referentes a mútuo com os sócios. Em resposta ao Termo de Intimação nº 26 foi informado que o total da operação de mútuo com o sócio foi de R\$1.403.000,00, e que o valor não foi devolvido, e sim compensado com lucro apurado no ano de 2008.

O fato demonstra total inveracidade da terceira escrituração apresentada, onde não há registros da maioria absoluta das operações de despesas, pagamentos de mútuos da empresa com outras pessoas jurídicas, folhas de pagamentos, etc. (...)

Outra irregularidade constatada: na escrita contábil consta distribuição de lucros no valor de R\$3.494.842,11 e R\$1.677.131,05, em 2005 e 2006, respectivamente. Nas planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação nº 26 constam os valores de R\$1.801.433,35 e R\$4.418.004,21. Nas DIPJ havia sido informado que os lucros distribuídos nos mesmos períodos eram de R\$220.000,00 e R\$330.000,00, respectivamente. Mais um fato que demonstra a total incongruência da contabilidade da empresa.

Resumindo o que foi apresentado pela empresa, relativamente a escrita contábil de 2005 2006, cronologicamente, no decorrer da fiscalização:

- 1) livros caixa que não contemplam todas as operações da empresa - fls. 88 a 133 - anexo III.*
- 2) escrita contábil onde os valores das saídas de caixa não foram contabilizadas - anexos V e VI.*
- 3) escrita contábil refeita, onde retiradas são contabilizadas na conta do mútuo do sócio - anexo VII e VIII.*
- 4) Planilhas confirmando que as retiradas se referem a mútuo com o sócio 4111 _fls. 126 a 141 - anexo I.*
- 5) a fiscalizada atesta que a terceira versão apresentada da contabilidade também está viciada, já que ocorreram despesas e outras operações que não foram contabilizadas, e que foram indevidamente escrituradas em conta de mútuo com o sócio. Em resposta ao Termo de Intimação nº 21, a empresa declara: "Em face da contabilidade não possuir a documentação de comprovação de custos/despesas, ocorreram estes equívocos mencionados no Termo de Intimação Fiscal". Ou seja, a contabilidade possui equívoco relativos a maior parte da movimentação financeira, já que não contemplou a escrituração da maioria das operações (despesas e outras), contabilizando-as indevidamente em conta de mútuo.*

Outra divergência entre os diversos livros apresentados, é o saldo de caixa em 01/01/05. No primeiro livro caixa apresentado o valor registrado foi de R\$875.031,84, no livro razão apresentado a seguir - R\$443.904,73, e no livro

4azão, apresentado após a intimação - R\$1.406.439,50. Ou seja, foram três livros, com três saldos iniciais 11111 diferentes. A empresa, intimada a se manifestar sobre o saldo, apresentou o seguinte esclarecimento: "Quanto ao valor no caixa inicial da empresa em 2005 de R\$1.406.439,50, foi informado pelo sócio Aldo Vendramin, valor este que dispunha para cumprimento de obrigações no decorrer do período. Como a conta bancária da pessoa jurídica apresentava-se com bloqueios judiciais, o valor para cumprimento das obrigações estava sendo mantido em espécie no cofre da empresa". (...)

Face a todo exposto, resta caracterizado que as três versões da contabilidade apresentadas são completamente inverídicas nos registros realizados, estando eivadas de inexatidões, apresentam inúmeras inconsistências, com ausência reiterada dos lançamentos e documentos que comprovem a sua exatidão, não restando ao fisco outra alternativa sendo o arbitramento do lucro, de acordo com o artigo 530, incisos II, alínea "a" e III do RIR/99.

8.1 – DA CONTA MANTIDA EM INSTITUIÇÃO BANCÁRIAS NO EXTERIOR NÃO ESCRITURADA

Conforme resposta ao Termo de Intimação nº 18, a empresa manteve conta no Banco HSBC Private Bank, em Genebra, na Suíça. Conforme informado, a conta era de titularidade da matriz, localizada no Brasil. Do exame dos livros contábeis, constata-se que não foi efetuado qualquer registro da movimentação bancária realizada no exterior.

Intimada a apresentar os extratos, a empresa somente apresentou a relação de créditos efetuados, que informa serem oriundos de serviços prestados ao governo da Venezuela. (...)

9 – DO RASTREAMENTO BANCÁRIO

(...)

Dos exames dos documentos bancários e informações prestadas pela fiscalizada, conclui-se que os valores retirados de bancos, no período fiscalizado, tiveram o seguinte destino:

Mutuo com a empresa ANV Holding : R\$ 28.836.053,33.

Retiradas dos sócios - distribuição de lucro e mútuo devolvido em 2008: R\$ 11.395.501,82.

Retiradas de recursos em dinheiro, que a empresa informa se referir a despesas: R\$ 5.048.626,92.

Pagamento de despesas, e prêmios e compra de imobilizado com cheques: R\$ 11.364.002,48.

Pagamentos a beneficiários não identificados e/ ou operações não comprovadas: R\$ 9.930.637,5

(...)

13. DOS ACRÉSCIMOS E DEMAIS COMINAÇÕES LEGAIS

Relativamente à infração "omissão de receitas", conforme esta comprovado que a fiscalizada deixou de oferecer à tributação fatos impositivos

caracterizados como receitas auferidas, empregando artifícios destinados a evitar o conhecimento da matéria tributável pela Administração Tributária, conduta que culminou nas infrações ora imputadas ao sujeito passivo, na forma do lançamento de ofício.

É evidente o intuito de fraude, já que por 38 (trinta e oito) meses, a empresa omitiu do fisco parte substancial de suas receitas, utilizando-se do artifício não escriturá-las contabilmente. O registro das receitas omitidas só foi efetuado na terceira versão dos livros contábeis apresentados (2005 e 2006). Relativamente a 2003 e 2004, nem após as intimações a escrita contábil foi regularizada com o registro das receitas.

Todos os tributos que deixaram de ser declarados/recolhidos estão sujeitos a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no § 12 do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, com a redação dada pela Lei n° 11.488, de 15/06/2007 (...)

No caso de omitir as receitas, utilizando-se dos artifícios descritos no presente termo, torna-se evidente que houve o dolo, a vontade, o intuito de fraude. Eles exsurgem da reiteração sistemática e medida de atos que tiveram 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.

A conduta repetida por 38 (trinta e oito) meses, de camuflar, contabilmente e nas declarações prestadas (DIPJ, DACON e DCTF), a maior parte das receitas auferidas, deixando de recolher os tributos e contribuições incidentes sobre as mesmas, expõe a sonegação tipificada no artigo 71 da Lei n° 4.502/64.”

A Delegacia da Receita Federal em Curitiba acolheu parcialmente a impugnação administrativa apresentada, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A conduta de jamais em qualquer período, por anos a fio, declarar pelo menos a metade do valor efetivo das receitas, e também jamais escriturá-las, constitui ação (declarar) e omissão (deixar de escriturar) dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador das obrigações relativas aos valores omitidos, bem como suas circunstâncias materiais; mormente se a interessada, como consequência desse artifício, logrou furtar-se ao recolhimento de vultosos encargos tributários, colhidos pela decadência.

DOLO. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de não existirem pagamentos suscetíveis de homologação, e também quando pautada a conduta da contribuinte pelo dolo, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra estipulada no art. 150 para a regra prevista no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

MULTAS SOBRE COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA E OMISSÃO DE RECEITAS. INFRAÇÕES DISTINTAS. NÃO CONCOMITÂNCIA.

O contribuinte que omite receitas sujeita-se à imposição da multa de ofício correspondente, que não se confunde com eventual multa imposta pela tentativa de compensação desse ou de outro débito com crédito inexistente, fato que, de per si, constitui infração autônoma, suscetível de aplicação de multa distinta.

VALORES QUE CONSTARAM EM PER/DCOMP CONSIDERADA NÃO DECLARADA, NA VIGÊNCIA DA MP Nº 449/2008, ENVIADOS À PGFN.

Por constituírem débitos confessados, excluem-se do lançamento os valores que constaram em PER/DCOMP apresentada antes do início da ação fiscal e considerada, na vigência da MP nº 449/2008, compensação não declarada, já enviados à PGFN para inscrição em dívida ativa.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. DECORRÊNCIA.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, o que restar decidido relativamente ao lançamento matriz.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho deu parcial provimento ao recurso de ofício e conheceu parcialmente o recurso voluntário, para rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa:

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO. DECADÊNCIA. Nas hipóteses em que reconhecida a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o prazo decadencial na forma do disposto no art. 173, I do CTN.

RECURSO DE OFÍCIO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA EM RELAÇÃO A DÉBITOS CONFESSADOS. Considerando-se que, à época dos fatos, a compensação tida como “não declarada” não implicava confissão dos débitos respectivos, impõe-se a manutenção dos lançamentos nessa parte.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. Não se conhece das razões de recurso voluntário que não versam sobre os lançamentos objeto do processo administrativo sob exame.

MATÉRIA DE FATO. Mantém-se os lançamentos quando não comprovadas as circunstâncias de fato alegadas pela Contribuinte que maculariam o lançamento. Recurso de ofício provido em parte. Recurso voluntário negado.

Consta do voto do Relator, acolhido pela Turma, a respeito da multa qualificada:

No que se refere à acusação de sonegação, dolo e fraude, cuja procedência traz reflexos diretos na aplicação da penalidade de ofício em percentual majorado e no exame da preliminar de decadência, filiei-me no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração em montantes muito inferiores aos devidos pelo contribuinte, por si só, não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores

omitidos ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera “declaração inexata”.

Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Citada conduta conduziu a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96, lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64.

A contribuinte recebeu intimação em sua caixa postal, quanto a este acórdão, em 27/03/2015 (sexta-feira), tendo acessado o teor deste documento na mesma data, apresentando recurso especial em 13/04/2015, no qual sustenta divergência quanto aos seguintes temas:

a) **A impossibilidade de compensações não declaradas serem consideradas como confissão de débito**, indicando como paradigma os seguintes acórdãos **3401-00031**, no qual se decidiu que “*A DCOMP apresentada após 31/10/2003 constituiu confissão de dívida*”

b) **A imposição de multa qualificada**, constando como paradigma o acórdão desta Turma da Câmara Superior, nº **9101-001-537**, que expressa o entendimento que “*O fato de o contribuinte ter apresentado declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9430/96, deve ser interpretada restritivamente e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente.*”

Alega a recorrente que, em sentido contrário, teria decidido o acórdão recorrido que: “*Parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64*”

O recurso especial não foi admitido quanto à discussão acerca do caráter de confissão de dívida da DCOMP, sendo admitido quanto à qualificação da penalidade. Merece destaque trecho da fundamentação para conhecimento quanto à qualificação da penalidade:

Do exposto, concluo que o paradigma firma a impossibilidade de se qualificar a penalidade em razão, apenas, da apresentação de declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização, como indicado na ementa. De outro lado, embora primeiro se diga que a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada, afirma-se mais à frente que a reiteração da omissão de receita autorizaria a aplicação da multa qualificada, para depois excluí-la em razão da baixa

expressão dos valores mantidos, por se entender que era possível ter ocorrido apenas erro por parte da contribuinte.

Em que pese a dúvida que assim subsiste quanto à possibilidade de qualificação da penalidade nos casos de reiteração de condutas equivocadas, ela deixa de ter relevo na medida em que, no acórdão recorrido, a qualificação da penalidade foi mantida sob os seguintes argumentos, que não mencionam a reiteração ocorrida:

No que se refere à acusação de sonegação, dolo e fraude, cuja procedência traz reflexos diretos na aplicação da penalidade de ofício em percentual majorado e no exame da preliminar de decadência, filieime no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração em montantes muito inferiores aos devidos pelo contribuinte, por si só, não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores omitidos ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera “declaração inexata”. Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Citada conduta conduziu a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96, lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64. (negrejou-se)

Considerando que a motivação exposta para manutenção da multa qualificada está pautada na prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, não há como negar que ela contraria o acórdão paradigma que rejeita a qualificação quando pautada no mesmo suporte fático que deu ensejo à própria autuação do contribuinte. Embora o procedimento fiscal tenha identificado infrações entre os anos-calendário 2003 e 2006, e a decisão de 1ª instância mencione a conduta de jamais em qualquer período, por anos a fio, declarar menos que a metade do valor efetivo das receitas, e também jamais escriturá-las, estes aspectos não foram invocados no voto condutor do acórdão recorrido para a manutenção da multa qualificada.

Desta forma, o confronto entre o entendimento firmado no paradigma e as razões adotadas no acórdão recorrido para manutenção da multa qualificada evidencia divergência que autoriza a admissibilidade, nesta parte, do recurso especial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo **(i) o não conhecimento do recurso especial**, eis que no acórdão recorrido foi mantida a multa qualificada porque houve omissão de parte substancial dos rendimentos, situação fática distinta do acórdão paradigma, que descreve situação em que

houve omissão diminuta de rendimentos. Pontua, ainda, que no acórdão paradigma consta entendimento que em regra a omissão reiterada de rendimentos é causa para qualificação da multa, assim, a conclusão daquele acórdão paradigma não seria distinta do presente em que mantida multa qualificada diante da omissão de rendimentos por 4 anos; **(ii) seja negado provimento ao recurso especial**, com fundamento no artigo 44, II, tendo em vista que não foi contabilizada parte significativa da receita da recorrente em 4 anos consecutivos.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

A Procuradoria da Fazenda Nacional pleitea não seja conhecido o recurso especial, porque no acórdão recorrido foi mantida a multa qualificada porque houve omissão de parte substancial dos rendimentos, situação fática distinta do acórdão paradigma, que descreve situação em que houve omissão diminuta de rendimentos. Vejamos.

Como acima relatado, o voto condutor do acórdão recorrido, decidiu a questão da seguinte forma:

No que se refere à acusação de sonegação, dolo e fraude, cuja procedência traz reflexos diretos na aplicação da penalidade de ofício em percentual majorado e no exame da preliminar de decadência, filiei-me no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração em montantes muito inferiores aos devidos pelo contribuinte, por si só, não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores omitidos ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera “declaração inexata”.

Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou **a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício**, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Citada conduta conduziu a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96, lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64.

De outro lado, decidi o acórdão paradigma indicado pela recorrente, conforme voto da Conselheira Relatora, acolhido à unanimidade por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

... Foi lavrada multa qualificada de 150% em função da inexistência das obrigações acessórias.

Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Retornando ao presente caso, devemos averiguar com cuidado se a pretendida qualificação da multa defendida pelo Fisco não está pautada no mesmo suporte fático que deu ensejo à própria autuação do contribuinte. Isso porque, conforme já sustentado acima, a qualificação da multa requer a identificação da vontade do agente em cometer o ilícito ou correr o risco de cometê-lo, não bastando apenas a identificação objetiva da infração tributária.

Assim sendo, a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada. Para tanto, se faz necessária a apresentação de um robusto conjunto probatório, capaz de deixar evidente a conduta fraudulenta.

No caso em tela, a Fazenda não conseguiu demonstrar o dolo objetivamente na prática do contribuinte, sendo mister aplicar a norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “ 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.”

Nesse ponto, há que se considerar a possibilidade de ter ocorrido mero erro por parte do contribuinte, uma vez que os valores tributáveis de omissão de receitas constantes do auto de infração, que foram mantidos, para os exercícios de 2001, 2002 e 2003 são, respectivamente, de R\$ 1.712,49, R\$ 5.250,46 e 60.966,55 (fl. 06 do auto de infração). .

Nestes termos, se por um lado seria cabível a multa qualificada pela utilização de prova da reiterada omissão de receitas, entendo que no presente caso, considerando o conjunto fático, é descabida a sua imposição uma vez que o Fisco não logrou êxito em demonstrar o dolo da conduta do contribuinte e os fatos apontam para a possibilidade de ocorrência de mero erro de escrituração contábil

Entendo pela admissibilidade do recurso especial, eis que ambas as decisões – recorrida e paradigma – tratam de situações similares, correspondentes à apresentação de declarações com valores inferiores ao devido, concluindo de forma distinta: enquanto o acórdão recorrido mantém a multa qualificada, o acórdão paradigma afasta-a.

No entanto, superado o conhecimento, para o cumprimento da competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais de pacificar a interpretação da legislação tributária, entendo necessário adentrarmos aos fatos descritos em cada um dos casos para a decisão a respeito do tema.

A autoridade autuante exigiu multa qualificada de 150% com fundamento no artigo 71, da Lei nº 4.502/64 e no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, identificando dolo na conduta da contribuinte:

No caso de omitir as receitas, utilizando-se dos artifícios descritos no presente termo, torna-se evidente que houve o dolo, a vontade, o intuito de

fraude. Eles exsurtem da reiteração sistemática e medida de atos que tiveram 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.

A conduta repetida por 38 (trinta e oito) meses, de camuflar, contabilmente e nas declarações prestadas (DIPJ, DICON e DCTF), a maior parte das receitas auferidas, deixando de recolher os tributos e contribuições incidentes sobre as mesmas, expõe a sonegação tipificada no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

O artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 prescrevia, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores tratados nestes autos (anos-calendário de 2003 a 2006):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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;

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.

O artigo 44 deve ser analisado em conjunto com o artigo 71, da Lei nº 4.502/1964 aplicada pela autoridade autuante:

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.

Primeira exigência que se coloca para a qualificação da multa é a presença do intuito doloso, tanto por força do artigo 44, II, em sua redação vigente ao tempo dos fatos tratados nestes autos, quanto por força do artigo 71, da Lei nº 4.502/1964.

No caso destes autos, o auditor fiscal autuante identificou o intuito doloso, descrevendo a conduta que demonstraria sua presença pela *"reiteração sistemática e medida de atos que tiveram 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"*. Nesse sentido aponta que *"a conduta repetida por 38 (trinta e oito) meses, de camuflar, contabilmente e nas declarações prestadas (DIPJ, DICON e DCTF), a maior parte das receitas auferidas, deixando de recolher os tributos e contribuições incidentes sobre as mesmas"*.

Sobreleva considerar que, recentemente, esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, por maioria de votos, que a mera declaração em DCTF a menor não configura dolo para fins de qualificação da penalidade, conforme acórdão nº 9101-002.231

Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007
Ementa: MULTA QUALIFICADA. Inexiste a sonegação tipificada nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, quando o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade fazendária, por meio da DIPJ, do que está sendo exigido no lançamento de ofício. Recurso Especial do Procurador Negado.

No processo julgado pelo Acórdão 9101-002.231, no entanto, a contribuinte apresentou DIPJ com valores corretos. Reafirmo o entendimento que manifestei naquele caso, de que se o contribuinte dá conhecimento à autoridade fazendária do fato gerador do IRPJ, por meio de DIPJ, não se justifica a qualificação da multa.

Totalmente distinto o caso dos presentes autos, em que há: (a) irregularidade do livro caixa quanto aos anos de 2003 e 2004; (b) irregularidades na escrituração de 2005 e 2006, tendo a contribuinte omitido informações sobre diversas operações da empresa neste período, dentre outras irregularidades; (c) as informações corretas sobre fatos geradores dos tributos exigidos neste processo não constavam em quaisquer declarações da contribuinte (DCTFs, DACONs e DIPJs) por 38 meses. Acrescente-se, como explicitado pelo acórdão recorrido, que as declarações o foram em montantes muito inferiores aos devidos pelo contribuinte.

O contexto de sonegação, portanto, justifica a qualificação da multa como procedido pela autoridade fiscal autuada. E desautoriza seja aplicado - de forma simplória - o entendimento do acórdão paradigma, de que a inexatidão de obrigações acessórias não é suficiente para qualificação da multa; assim como a reiteração de condutas não é isoladamente causa para tanto.

Exatamente porque há inexatidão de todas as obrigações acessórias, reiteração de condutas e valores expressivos omitidos, somados à descrição no auto de infração do dolo imputado à contribuinte, justificando-se, assim, a manutenção da multa qualificada.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

CÓPIA