



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002056/2004-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.495 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente MADEIREIRA ALTO DA SERRA LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Omissão substancial de receitas auferidas em declaração prestada ao Fisco, de maneira deliberada e consciente, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária, além do evidente intuito de fraude, e deve ser apenado com a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.495 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11020.002056/2004-19

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 360/372) interposto por MADEIREIRA ALTO DA SERRA LTDA. (“Contribuinte”) em face do Acórdão n.º 1801-00.811 (e-fls. 341/353), da sessão de 23 de novembro de 2011, proferido pela 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, na qual o Fisco revela ao contribuinte o conhecimento do fato especialmente qualificado pelo dolo e lhe oportuniza a defesa, nos termos do artigo 173, I do Parágrafo único do Código Tributário Nacional CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS

Deve ser mantido o lançamento quando há fartas e robustas provas da prática do ilícito, correspondente a omissão de receitas apurada no confronto entre os valores registrados na escrituração contábil e fiscal e aqueles oferecidos à tributação nas DIPJ e DCTF.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A autuação fiscal de CSLL (e-fls. 05/31) trata da diferença entre valores escriturados e declarados ao Fisco, de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, no decorrer dos anos-calendários de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003 (fatos geradores trimestrais entre 30/06/1999 e 31/03/2003), com multa qualificada de 150%. Cientificada, a Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 250/267). Diligência encaminhada pela DRJ (e-fls. 299/300) demandou saneamento no auto de infração visando a complementação relativa à motivação para imputação da multa qualificada. Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 302/303) foi elaborada discorrendo sobre a fundamentação da qualificação da multa. A Contribuinte apresentou impugnação complementar (e-fls. 305/308).

As impugnações foram apreciadas pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre. No Acórdão n.º 10-14.656, o lançamento fiscal foi julgado procedente, conforme a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Presentes nos autos elementos que permitam ao julgador formar sua convicção torna-se desnecessária a realização de perícia, especialmente quando os quesitos formulados e seus fundamentos não guardam relação com as matérias impugnadas.

SIGILO BANCÁRIO. RETROATIVIDADE DE NORMA PROCESSUAL. Por ser norma processual, cabível a aplicação retroativa da nova redação do § 3º do artigo 11 da Lei IV 9.311/96, dada pelo artigo 1º da Lei nº 10.174/01.

TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. Presente nos autos a comprovação de evidente intuito de fraude, correta a aplicação da multa qualificada. O órgão administrativo não detém competência para apreciação de inconstitucionalidade de lei.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 324/334) pela Contribuinte, no qual foi negado provimento pela 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento no Acórdão nº 1801-00.811.

A Contribuinte interpôs recurso especial para tratar das matérias (1) qualificação da multa de ofício em 150% e (2) irretroatividade da aplicação da Lei nº 10.174/1996.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 398/402), ratificado por Despacho de Reexame (e-fls. 403/404) deu seguimento parcial ao recurso especial para matéria qualificação da multa de ofício em 150%

Sobre a matéria cujo seguimento foi dado, o recurso especial apresentou o paradigma nº 108-09.092 para demonstrar a divergência. Aduz que não restou demonstrado que a pessoa jurídica teria atuado com evidente intuito de fraude e que os argumentos da decisão recorrida seriam baseados em meras suposições do agente fiscal, e tampouco haveria prova nos autos de que teria ocorrido fraude nos documentos fiscais ou ação dolosa. Discorre ainda que a Lei nº 11.488, de 2007, teria reduzido o percentual da multa prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, para 50%, e nesse contexto seria cabível a redução da multa de 150%. Requer pelo provimento do recurso especial.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 406/414). Discorre que o evidente intuito de fraude é demonstrado nos autos quando a pessoa jurídica adota a prática de declarar ao Fisco receitas que saiba que não eram verdadeiras de forma reiterada por anos, ou seja, teriam sido repassadas informações falsas, de forma consciente, em conduta dolosa. Requer pela negativa de provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A matéria devolvida diz respeito à qualificação da multa de ofício.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 398/402), com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

A qualificação da multa de ofício foi descrita pela decisão de primeira instância nos seguintes termos:

Quanto à motivação para a aplicação da multa no percentual de 150%, arguida mediante citação de acórdãos do Conselho de Contribuintes, vejo estar bem demonstrada no relatório de fls. 297 e 298, que fundamenta a exigência no fato de a impugnante ter prestado falsas declarações à Administração Tributária, durante cinco anos consecutivos, de modo a furtrar-se ao pagamento dos tributos devidos.

A omissão sistemática de receitas tributáveis e tributos devidos, em DIPJ e em DCTF, bem assim no livro registro do IPI e na contabilidade da empresa (fl. 027, item 8.1), e em valores que não poderiam passar despercebidos (mais de 3 milhões de reais) não permite concluir ter havido mero lapso. As diferenças apuradas são tão gritantes que, por exemplo, em maio de 2000, apenas urna das vinte notas fiscais emitidas no mês já excedia a receita declarada em mais de 200% (fl. 137).

Vale apresentar quadro elaborado pela autoridade fiscal:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Trim.	RECEITA BRUTA DE VENDA DE PRODUTOS – APÓS DEVOLUÇÕES				3) RECEITA BRUTA NÃO DECLARADA R\$ (1-2)
	1) Escriturada		2) Declarada		
	Valor R\$	Ver Página(s) Nº	Valor R\$	Ver Página(s) Nº	
2º Tri/99	106.633,23	030 até 045	11.205,98	046 e 047	95.427,25
3º Tri/99	92.550,51	030 até 045	32.018,31	046 e 047	60.532,20
4º Tri/99	86.009,60	030 até 045	22.709,20	046 e 047	63.300,40
1º Tri/00	135.064,11	048 até 064	29.078,47	065 e 066	105.985,64
2º Tri/00	111.258,58	048 até 064	14.161,47	065 e 066	97.097,11
3º Tri/00	82.830,34	048 até 064	12.058,22	065 e 066	70.772,12
4º Tri/00	98.934,24	048 até 064	11.952,51	065 e 066	86.981,73
1º Tri/01	132.230,98	067 até 083	15.646,67	084 e 085	116.584,31
2º Tri/01	194.850,35	067 até 083	20.756,72	084 e 085	174.093,63
3º Tri/01	185.851,45	067 até 083	21.301,31	084 e 085	164.550,14
4º Tri/01	299.924,47	067 até 083	30.766,11	084 e 085	269.158,36
1º Tri/02	385.772,46	086 até 103	39.107,50	104 a 105	346.664,96
2º Tri/02	439.207,12	086 até 103	44.021,63	104 a 105	395.185,49
3º Tri/02	383.539,51	086 até 103	38.052,50	104 a 105	345.487,01
4º Tri/02	380.093,48	086 até 103	36.905,88	104 a 105	343.187,60
1º Tri/03	273.751,87	106 até 127	98.760,14	128	174.991,73
TOTAL	3.388.502,30		478.502,62		2.909.999,68

Ora, resta clara a presença do dolo na conduta da Contribuinte.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. No decorrer dos anos de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, foram omitidas substanciais receitas correspondentes a **dezesseis fatos geradores** (lucro presumido, apuração trimestral, compreendida entre 30/06/1999 e 31/03/2003). As receitas escrituradas no período fiscalizado compreenderam o montante de R\$3.388.502,30, enquanto que foram declaradas ao Fisco (DIPJ e DCTF) apenas R\$478.502,62.

De maneira reiterada (dezesseis fatos geradores), foram declaradas receitas substancialmente inferiores à auferidas (14,12%).

Registro constatação da decisão recorrida:

No caso em apreço, a caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude foi feita, pela fiscalização, a partir da constatação da apresentação de declarações de DIPJ pelo lucro presumido, com falsas informações a respeito das receitas auferidas, que denotaram uma ação continuada do contribuinte no intuito de não levar ao conhecimento do Fisco sua real situação econômico-financeira, principalmente o recebimento de receitas, fato gerador da obrigação tributária principal.

Relevante destacar que a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente. In casu, cumpre reconhecer que o instrumento mediante o qual a fraude se materializou foram as irrefutavelmente inverídicas DIPJ com apuração pelo Lucro Presumido dos anos-calendário 1999 a 2003 e DCTFs relativas aos mesmos períodos, nas quais a pessoa jurídica sonegou informações a respeito dos reais valores de receitas brutas auferidos nos respectivos períodos.

(...)

Ademais, é evidente também, que dado o volume das receitas ocultadas ao Fisco na declaração apresentada, não se pode dizer que a empresa operou com erro. E não há alternativa para a conduta praticada: ou se caracteriza o erro; ou se caracteriza o dolo.

Em sendo assim, cumpre reconhecer a fraude na apresentação das DCTF e DIPJ – Lucro Presumido, como uma tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas comprovadamente auferidas na sua atividade operacional. As DCTF e as DIPJ, em confronto com a movimentação financeira da empresa, caracterizam a prática da omissão de receitas reiterada e sistemática. Dessa forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Como se pode observar, restou caracterizada a deliberada intenção de ocultar da Fiscalização Federal a percepção de receitas tributáveis. Não há que se falar em um mero descumprimento da obrigação tributária. Não é possível ignorar que, no decorrer de dezesseis fatos geradores foram encaminhadas declarações com valores substancialmente inferiores (na ordem de 14,12%) à Administração Pública.

E, diante da presença dos elementos cognitivo e volitivo, consuma-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT²:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT³ discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos⁴:

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

⁴ BITENCOURT, 2007, p. 269.

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e onexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

A presença dos elementos cognitivo e volitivo resta evidente, tendo em vista que a Contribuinte tinha **conhecimento pleno** dos valores apurados, escriturados em sua contabilidade, e, apesar disso, em dezesseis fatos geradores, foram encaminhadas declarações com valores substancialmente inferiores (na ordem de 14,12%).

Não foi um acidente, ou um acaso. Tratou-se de conduta deliberada e consciente.

Enfim, cabe esclarecer que a redução da multa (de 75% para 50%) aduzida em recurso especial diz respeito à penalidade aplicável em face da insuficiência ou falta de recolhimento de estimativa mensal (art. 44, inciso II, “b”, Lei nº 9.430, de 1996) obrigação tributária de pessoas jurídicas submetidas à apuração do Lucro Real anual, que não é o caso dos autos.

Primeiro, porque a multa qualificada (150%) do art. 44 da Lei nº 9.430, não foi afastada pelas alterações dadas pela Lei nº 11.488, de 2007, conforme § 1º:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (...)

Segundo, porque a Contribuinte é pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, e a multa isolada de 50% aplica-se somente às pessoas jurídicas submetidas ao Lucro real anual.

Cabe, portanto, ser mantida a qualificação da multa.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-004.495 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11020.002056/2004-19