



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

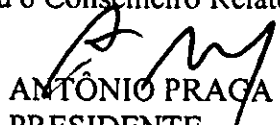
Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Recurso n.º : 101-137518
Matérias : IRPJ E OUTROS – Exs: 1.999 a 2002
Recorrente : TRANSPORTADORA SERRA AZUL LTDA.
Recorrida : Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessado : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 14 de abril de 2.008.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

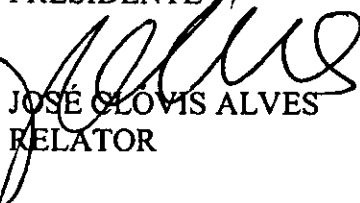
MULTA QUALIFICADA – CONDUTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária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

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA SERRA AZUL LTDA,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello e Paulo Jacinto do Nascimento que deram provimento ao recurso. A Conselheira Karem Jureidini Dias acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


JOSÉ CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

D

A

Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

Recurso n.º : 101-137518
Recorrente : TRANSPORTADORA SERRA AZUL LTDA.
Interessado : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A empresa supra identificada, inconformada com a decisão contida no acórdão 101-94.786 de 01 de dezembro de 2.004, que negou provimento ao recurso voluntário, utilizando-se da faculdade contida no artigo 56 II do RICC, artigos 7º - II e 15 § 2º do RICSRF, apresentou o Recurso Especial de Divergência de folhas 1179 a 1.204, objetivando a reforma da decisão.

A matéria galgada a esta esfera especial, depois do acolhimento do agravo, diz respeito à multa qualificada, aplicada somente à parte da autuação relativa lucro operacional não declarado, obtido através da confrontação da receita declarada e os depósitos bancários realizados nos anos de 1.998, 1.999, 2.000 e 2001. O contribuinte após o início da fiscalização apresentou declarações retificadoras, conforme TVF folhas 972/996. Na folha 993 consta quadro preparado pela fiscalização onde demonstra compara o valor da receita declarada e o valor da movimentação financeira nos anos em questão.

Justifica a fiscalização a aplicação da multa qualificada na conduta do contribuinte que sistematicamente escriturou e declarou valores inferiores à receita real percebida demonstrando, no entendimento da autoridade fiscal a intenção de impedir o fisco de ter conhecimento do fato gerador dos tributos; (fl. 993 último parágrafo). A multa qualificada foi mantida tanto na primeira como na segunda instância administrativa, tendo o acórdão recorrido a seguinte ementa:

“Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS – AC. 1998 a 2001

IRPJ E OUTROS - BASE DE CÁLCULO – VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS – EXCLUSÃO – Os valores transferidos a terceiros pela autuada como pagamento pela execução terceirizada de serviços se incluem na base de cálculo dos tributos lançados, não se lhe aplicando o disposto no inciso III do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 9.718/1998.

COFINS – PIS – VIGÊNCIA DE NORMA – LEI 9.718/1998 – o termo a quo para o prazo nonagesimal é a data da publicação da MP 1.724/1998, que foi convertida na lei nº 9.718/1998.

CERCERAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – INDEFERIMENTO DE REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIAS – não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de requerimento de diligência por autoridade

Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

julgadora que entende ser a realização da mesma dispensável quando os elementos trazidos aos autos são suficientes para formar sua convicção.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIAS – INDEFERIMENTO – desnecessária a realização de diligência quando os elementos trazidos aos autos são suficientes para formar a convicção do julgador, mormente quando o requerente teve ao longo da ação fiscal a possibilidade de trazer aos autos os elementos que pretende produzir com aquela.

MULTA DEF OFÍCIO - AGRAVAMENTO – presente o "evidente intuito de fraude", previsto no inciso II do artigo 44 da lei 9.430/1996, deve ser procedido o agravamento da multa de ofício aplicada pelo cometimento de infração à legislação tributária.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE – é competência exclusiva do Poder Judiciário manifestar-se acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo legal regularmente inserido no ordenamento jurídico pátrio.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Recurso voluntário não provido.”

Inconformado com a decisão proferida, o contribuinte, utilizando a faculdade prevista no artigo 56-II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, artigo 7º inciso II e 15 § 2º do Regimento Interno da CÂMARA Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007, apresentou Recurso Especial de Divergência alegando existir dissídio jurisprudencial em relação ao tema relativo à qualificação da multa entre o aresto combatido e os acórdãos 104-19.550 e 104-19.527.

A Presidente da Câmara recorrida, através do Despacho 101-149/05, negou seguimento ao apelo especial, por entender não ter sido estabelecida a divergência jurisprudencial entre o acórdão atacado e os acórdãos trazidos como paradigmas.

Cientificado o contribuinte apresentou Agravo, tendo este conselheiro sido designado para reapreciar a admissibilidade.

Através do Despacho 151/2001, opinei pelo seguimento do recurso especial em relação ao tema – multa qualificada – por entender satisfeitos os requisitos previstos no regimento, pois na mesma situação fática, conduta continuada de declaração de valores menores que a receita realmente percebida, detectada através de movimentação bancária, a Quarta Câmara através do acórdão 104-19.550, afastou a qualificação da penalidade.

O Vice Presidente da CSRF, através do Despacho 070/2007 concordou com o seguimento do recurso em relação ao tema proposto, ou seja, a qualificação da multa.

O acórdão paradigma está assim ementado.



Processo n.º : 11065.001717/2003-91

Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

“Ac- 104-19.550

IRPJ – MULTA QUALIFICADA – FRAUDE – A simples omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação não representa, por si só, fato relevante para a caracterização da fraude. Conseqüentemente, descabe a exigência da multa qualificada.”

Em relação ao tema galgado à esta instância especial, o contribuinte argumenta em síntese, o seguinte.

A omissão de receita não importa em fraude à ordem tributária, e por isso não enseja a aplicação da multa qualificada.

Afirma tratar de penalidade severa que impõe a necessidade de uma interpretação rigorosa e restritiva dos casos em que se considera havida a fraude, cita os acórdãos 101-73.993 e 105-5.165, que examinaram questões de notas calçadas, despesas majoradas artificialmente.

Diz que não operou qualquer ato modificador da realidade que pudesse induzir o fisco em erro para evitar o recolhimento dos tributos devidos. Pelo contrário, o contribuinte está, como já foi dito, a contabilizar os dados decorrentes da operação comercial e os apresentará à SRF.

Afirma que a omissão de eventuais receitas ao fisco (fato isolado e absolutamente casual), não tem o condão de comprovar fraude do contribuinte frente ao fisco para lesar os cofres do Estado, conclui dizendo estar equivocada a fiscalização quanto à aplicação da penalidade agravada.

Cita o acórdão 104-19.527 e diz que a interpretação nele contida confirma o sentido que se deve extrair do artigo 44, a saber: o lançamento tributário de ofício se fundou na documentação comercial e contábil oferecida pelo contribuinte à fiscalização.

Apela para os princípios da razoabilidade, do processo legal, do contraditório do não confisco.

Entende que se oferecida a escrita fiscal e a documentação para a fiscalização, afastada está a possibilidade de agravamento da multa.

Requer a redução da multa para vinte por cento.

Cientificado o Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto a CSRF não apresentou contra-razões.

É o relatório.



Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido dele tomo conhecimento.

A matéria posta em discussão nesta esfera especial diz respeito à interpretação das normas legais relativas à penalidade pecuniária na esfera tributária, especificamente em relação à interpretação das normas relativas ao agravamento da penalidade, previsto no artigo 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, c/c os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, na hipótese de omissão de receita por parte de contribuinte que reiteradamente, escritura e declara valores ao fisco inferiores àqueles realmente auferidos.

No acórdão recorrido a tese é de que a conduta continuada do contribuinte de esconder do fisco o real valor de suas receitas, indica a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza e circunstâncias materiais.

Já no acórdão paradigma a tese é de que a simples omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação não representa, por si só, fato relevante para a caracterização da fraude.

Tanto no acórdão recorrido como no paradigma houve a omissão em vários anos, detectada através de comparação do movimento bancário com a receita/rendimentos declarados onde se constatarem depósitos bancários em valores substancialmente maiores que aqueles informados ao fisco em suas declarações.

Cristalina, portanto, a divergência entre os julgados.

Em se tratando da interpretação de legislação inicialmente transcrevamos as normas legais atinentes ao tema.

Lei nº 9.430/96

Multas de Lançamento de Ofício

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



Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação das normas relativas ao agravamento da multa requer um componente indispensável que é o dolo, ou seja, a intenção, quer de interferência no fato gerador do tributo, através de fraude como nota fiscal calçada, simulação através de vários atos jurídicos para esconder o fato gerador real, ou através da sonegação quando o contribuinte não tenta modificar o fato gerador, deixa-o ocorrer, porém através de mecanismos como a não escrituração de receita ou de não declaração dos valores reais ao fisco, age na informação, ou seja, deixa de informar ou informa valores menores que aqueles ocorridos no mundo fenomênico.

A falta de escrituração, a escrituração a menor de receitas, ou a informação ao fisco de valores inferiores que aqueles realmente percebidos, já demonstra a intenção de informar valor menor ao fisco, se de forma continuada, ou seja, em vários períodos de apuração do tributo, como ocorreu no presente caso, não há nenhuma dúvida de que o componente indispensável, ou seja, a intenção encontra-se presente.

A Professora Dra. Ângela Maria da Motta Pacheco, na obra – Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias – Editora Max Limonad –1.997, páginas 301/302, tratando do elemento essencial na qualificação da multa – que é o dolo ou a intenção, assim leciona:

“Dolo



Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

Este é o elemento psicológico-nomativo da culpabilidade, entendido como o nexo que liga o autor ao ato.

Neste caso, a consciência e vontade efetivas desembocam numa ação consciente dirigida a um fim, no caso o ilícito.

O dolo pode ser natural ou normativo. Dolo natural é a representação consciente de que a ação terá como fim um dano. Dolo normativo é a consciência de que a ação que praticará é proibida e levará ao prejuízo ou perda de um bem protegido pelo direito.

Distingue-se o dolo:

- 1. consciência do ato e do resultado;*
- 2. consciência da relação causal entre esses;*
- 3. consciência da ilicitude do comportamento e,*
- 4. vontade de praticar o ato que leva ao resultado."*

Uma pessoa que, de forma reiterada pratica a ação consubstanciada em declarar ao fisco valores inferiores que aqueles que deveria ser declarados, tem consciência de que esse ato terá como resultado uma tributação inferior que a devida, pois se o fisco não buscar dados externos como bancários, circularização em fontes pagadoras ou recebedoras, entre outras, não descobrirá o valor real sujeito à incidência tributária.

Se o descasamento entre a receita real e a declarada, ocorre apenas uma vez e o contribuinte demonstra ter ocorrido erro de fato, afasta a possibilidade de ação consciente, porém a conduta reiterada não deixa dúvidas na intenção, não só de praticar o ato, como de sua ilicitude e de seus resultados, mormente quando contrapostos o universo de contribuintes e a possibilidade de ser fiscalizado.

O recorrente argumenta que a omissão de receita não importa em fraude à ordem tributária.

De fato a simples omissão, como por exemplo, um erro de transcrição de determinado valor da escrituração para a declaração, a não contabilização de uma determinada nota fiscal de venda, por lapso, isoladamente embora seja uma conduta omissiva não possibilita o agravamento da multa, exceto se provada a conduta dolosa, ou seja a vontade de praticar o ato.

Equivoca-se o contribuinte porque no presente caso a figura é a descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, visto que o contribuinte em anos seguidos informou ao fisco valores de receitas inferiores aos efetivamente auferidos, isso inclusive confessado através das declarações apresentadas durante a auditoria.



Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

O contribuinte poderia ter se utilizado da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN e antes de qualquer ação fiscal poderia ter confessado a infração, assim se livraria não só do agravamento como também da penalidade básica de ofício de 75%, porém quis correr o risco, esperou a fiscalização, só então depois de intimado a se manifestar sobre a movimentação bancária muito superior aos valores declarados é que retificou os valores anteriormente informados. Concluindo, até a chegada do fisco com a prova de faturamento superior, o faturamento real estava escondido, enquadrando-se perfeitamente na norma hipotética citada conforme define a doutrina do Professor Edmar Oliveira Andrade Filho na obra – *Infrações e Sanções Tributárias*, Editora Dialética, 2003 – página 122:

“Sonegação

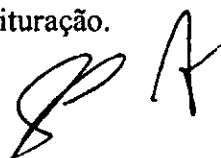
O art. 71 da Lei nº 4.502/64 define a sonegação como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ii) das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente., Em sentido comum “sonegar” significa esconder ou subtrair do conhecimento de alguém algum fato ou situação de fato. No dizer de Ângelo Rafael Rossi, sonegar “é não relacionar, não mencionar, é dizer que não tem, tendo; que não possui, possuindo”

No contexto normativo aqui tratado, o vocábulo designa a ação ou omissão de subtrair do conhecimento ou dificultar o conhecimento, por parte da Administração, de algum aspecto relevante do fato jurídico do qual nasce a obrigação tributária, ou de alguma circunstância da relação jurídica que se instaura com o fato do qual surge o crédito tributário.”
Grifamos.

Assim enquanto a sonegação está relacionada com a informação do fato gerador, que ocorreu e o contribuinte não tentou modificá-lo, na fraude a situação é distinta, o contribuinte age no intuito doloso de modificar o fato gerador

Segundo o Magistrado Dr. Juary C. Silva, na obra *Elementos do Direito Penal Tributário*, Editora Saraiva – 1998, página 185, comentando o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, assim leciona: “*Em substância quem impede que o Fisco tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador, ou das condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária, outra coisa não está cometendo senão sonegação fiscal.*”

Alega o contribuinte que cooperou com a fiscalização, ao retificar as declarações e preparar a escrituração.

 8

Processo n.º : 11065.001717/2003-91
Acórdão n.º : CSRF/01-05.810

Cabe ressaltar que a colaboração com o fisco é uma das obrigações do contribuinte, quer na emissão de documentos, escrituração, resposta a intimações, etc. A falta de interação, ou seja, a não resposta ou atraso no atendimento de uma intimação em relação a determinado fato, pode levar ao agravamento de 75% para 112%.

A questão relativa ao agravamento da penalidade está diretamente relacionada à conduta do contribuinte dentro do elemento temporal da ocorrência do fato gerador do tributo e de sua informação ao fisco. Se a conduta naqueles momentos pode ser enquadrada nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, a forma de evitar a penalidade de ofício é a denúncia espontânea, assim entendida a ação de confissão da infração e respectivo pagamento com os acréscimos legais previstos no artigo 138 do CTN e legislação específica do tributo.

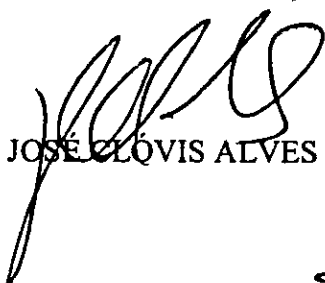
No caso de lançamento por homologação há o estabelecimento de uma relação de confiança entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária, visto caber ao contribuinte todas as providências tendentes a apuração e recolhimento dos tributos assim que ocorridas no mundo fenomênico as normas hipotéticas prevista pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária. O sujeito passivo que intencionalmente, quebra essa confiança, quer através da sonegação ou fraude, corre o risco e deve arcar com as conseqüências previstas na legislação tributária que no caso é se sujeitar à multa dobrada em razão de sua conduta.

Quanto aos princípios constitucionais citados cabe ressaltar que são direcionados ao legislador no momento da criação do tributo previsto na Carta Magna. Cabe ressaltar que o princípio do não confisco não se aplica à penalidade, pois esta, com tributo não se confunde conforme definido no artigo 3º do CTN.

Assim tendo o contribuinte, de forma reiterada, informado às autoridades tributárias receitas inferiores às efetivamente auferidas, fato esse confirmado pela comparação das de movimentação financeira, depósitos em conta corrente, com os valores informados nas declarações originais, ratificados pelas declarações entregues no curso da fiscalização, outra solução não pode ter a lide senão a confirmação da decisão recorrida.

Pelo exposto, conheço do recurso e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2.008.


JOSE CLOVIS ALVES

9