



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

Processo nº 11065.003296/2006-86
Recurso nº 167.208 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.112 – 2ª Turma Especial
Sessão de 28 de julho de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente ASA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A multa qualificada de 150% é cabível nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos na Lei 4.502/1964. Não havendo um volume de fatos que possa caracterizar a reiteração de conduta, e nem um fato específico a evidenciar o dolo de omissão, deve ser afastada a hipótese da qualificadora.

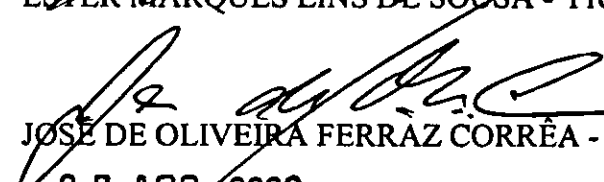
CSLL, PIS E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, o decidido quanto ao lançamento de IRPJ deve ser estendido aos lançamentos reflexos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício de 150%(cento e cinquenta por cento) para 75 % (setenta e cinco por cento) nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ESTER MARQUES LINS DE SOUSA - Presidente


JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA - Relator

EDITADO EM: 27 AGO 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), Leonardo Lobo de Almeida, Décio Lima Jardim (Suplente Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e João Francisco Bianco.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme autos de infração de fls. 86 a 106, nos valores de R\$ 14.378,55, R\$ 5.394,13, R\$ 1.992,46 e R\$ 9.196,02, respectivamente. A estes tributos foram ainda adicionados a multa qualificada de 150% e os juros moratórios.

A infração consignada nos autos de infração está descrita como “receita da atividade, escriturada e não declarada, apurada conforme relatório em anexo”. O lançamento abrangeu o segundo e terceiro trimestres de 2003, com o IRPJ e a CSLL apurados no regime do Lucro Presumido.

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal, fls. 81 a 85, o procedimento de fiscalização foi motivado pela incompatibilidade existente entre as receitas declaradas pela contribuinte em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, os débitos declarados pela mesma em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e as informações recebidas pela SRF por meio da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, que é apresentada por terceiros.

O mencionado relatório também registra que a contribuinte apresentou a documentação solicitada no Termo de Início da Ação Fiscal, e que, por meio do Livro de Apuração do ISSQN e das notas fiscais por ela emitidas (fls. 4 a 18), restaram confirmados os valores informados em DIRF. Posteriormente, estes valores também foram confirmados junto às fontes pagadoras.

Na sequência dos trabalhos de auditoria, em atendimento à intimação para se manifestar sobre as divergências apuradas, a contribuinte informou, às fls. 43, “que os valores apurados referem-se a notas fiscais não lançadas em DCTF por erro ou esquecimento do contador, sendo que as mesmas estão emitidas no talão de notas e no livro de registros”.

Assim, da análise conjunta do Livro de Apuração do ISSQN, dos valores resultantes da circularização e dos valores declarados em DIPJ/DCTF, a fiscalização apurou valores de receitas omitidas nos meses de junho, julho, agosto e setembro de 2003, o que ensejou o lançamento a título de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS). No lançamento, foram ainda consideradas as retenções de Imposto de Renda realizadas pelas fontes pagadoras.

Quanto à qualificação da multa, a fiscalização consignou no mencionado relatório que a fraude, a sonegação e o conluio somente se caracterizam quando da existência de dolo.

Para esse caso específico, considerou a fiscalização que a contribuinte deixou de declarar à Receita Federal expressiva parcela de seu faturamento, relativamente ao ano-calendário de 2003, com o único objetivo de evitar que a autoridade tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos objeto do lançamento.

Segundo a autoridade fiscal, “não se pode afirmar que esse fato tenha sido decorrente de um simples erro da fiscalizada, restando configurada a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, pelo fisco, do fato gerador do tributo.” Portanto, considerando a ocorrência de fraude, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, foi aplicada a multa qualificada de 150%.

Instaurado o contencioso, a contribuinte apresentou em sua impugnação de fls. 109 a 114 os seguintes argumentos, conforme descritos na decisão de primeira instância – Acórdão nº 10-14.862, fls. 135 e 136:

O impugnante não ataca o principal (tributos), reconhecendo a dívida. Refuta, entretanto, a imputação de atitude fraudulenta e a conseqüente multa dela decorrente. Indica contradição dos Fiscais, porquanto identificaram a fraude e, ao mesmo tempo, teriam reconhecido o encaminhamento, pelo impugnante, de todos os documentos requeridos, bem como a correção das informações prestadas com cotejo com aquelas obtidas junto aos clientes da impugnante. Teria havido erro, não fraude. Ademais, ao apresentar todos os documentos solicitados, o contribuinte teria agido de boa-fé. O procedimento do impugnante em outros períodos reforçaria a sua tese, pois inexistentes outras divergências, tendo sido declaradas receitas da ordem de R\$ 800.000,00 em relação ao ano-calendário de 2005. Refere que um simples esclarecimento dos contadores daria fim à controvérsia, não apresentado por entender que “não cabe nesta instância todo o tipo de prova”. A exigência da multa seria nula, pois abusiva e arbitrária, bem como contrária à Constituição Federal em 1988. Culmina sua impugnação com duplo pedido: (a) nulidade da aplicação da multa, por inexistência de motivo e fundamentação, e (b) revisão da multa.

Conforme já mencionado, a DRJ em Porto Alegre/RS considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Multa de ofício.

A multa aplicável aos casos de sonegação, fraude ou simulação é a qualificada (150%), que poderá ser agravada pela metade quando não prestados esclarecimentos ou não apresentados os documentos previstos em lei.

Lançamento Procedente

O fundamento para a manutenção da multa qualificada está assim descrito no voto que orientou a decisão de primeira instância:

Nos meses de julho a setembro de 2003, o impugnante emitiu 12 notas fiscais, sendo que 4 dessas notas foram anuladas (vide documentos de folhas 8 a 19). Das oito notas válidas, três deixaram de ser declaradas no mês de junho (todas daquele mês – vide documentos das folhas 8, 9 e 13), uma no mês de julho (a

única daquele mês, de nº 8, declarada parcialmente – folha 15), uma (a de nº 10) no mês de agosto (houve duas naquele mês – folhas 16 e 17) e uma (a de nº 12) no mês de setembro (houve duas naquele mês – folhas 18 e 19). Duas, apenas, foram as notas declaradas: as de nº 9 e nº 11. Não bastasse isso, é importante referir que a receita total dos meses de junho a setembro de 2003 montou R\$ 401.812,09, enquanto a receita declarada ao Fisco Federal restou reduzida ao montante de R\$ 95.277,00, ou seja, 23,71% da receita efetiva. Fundamental referir, também, que as receitas omitidas para o Fisco Federal não foram omitidas ao Fisco Municipal (vide documentos das folhas 4 a 7). Inviável, a meu juízo, identificar erro com tamanhas omissões parciais (só para o Fisco Federal) e sequenciais. Concluo o contrário: as provas denotam a vontade do impugnante de omitir, repetidamente, valores à tributação.

Quanto ao comportamento da contribuinte durante o procedimento de auditoria, a Delegacia de Julgamento asseverou que:

Diante do texto legal, caso o contribuinte não houvesse apresentado os esclarecimentos solicitados, a multa não teria sido de 150% (o percentual de 75% - inciso I - duplicado em razão de sonegação, fraude ou conluio - § 1º), mas 225% (o percentual de 150% aumentado de metade - § 2º).

O comportamento posterior do contribuinte, em que pese elogiável, não tem relação com atos pretéritos. O relevante é o juízo de valor que se forma em razão dos fatos provados nos autos. Quanto a esses fatos, formei convicção de que eivados de dolo. O impugnante não quis efetivar o devido pagamento ao Fisco Federal, lembrando-se, entretanto, das mesmas notas fiscais omitidas ao Fisco Federal para quitar seus débitos para com o Fisco Municipal. Omitiu 6 das 8 notas fiscais do período de 4 meses, declarando apenas 23,71% da receita efetiva.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/03/2008, a contribuinte apresentou em 14/04/2008 o recurso voluntário de fls. 142 a 150, onde reitera as mesmas razões de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, acrescentado ainda os seguintes argumentos:

- o fato detectado pelos fiscais aconteceu em função de um desencontro de informações entre a contribuinte e o escritório de contabilidade, ou seja, o livro foi preenchido pelo representante da recorrente (Sr. Sérgio Bellebone), entretanto, a DCTF e a Declaração do Imposto de Renda foram feitas pela equipe contábil, daí o desencontro de informações. O ocorrido não passou de um erro material;

- no procedimento administrativo o ônus de comprovar a existência de dolo é do fisco, assim, faz-se necessária uma segurança jurídica ao contribuinte, de forma que não pode o julgador simplesmente formar convicções sem provas contundentes, conforme já decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- o dia a dia dos negócios acontece com muita velocidade, própria do mercado, fazendo com que as pessoas cometam equívocos, e isso deve ser levado em conta no exame da validade das operações, sob pena de dar à multa um caráter eminentemente confiscatório.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a controvérsia, desde a primeira instância, está resumida à questão da qualificação da multa. Em relação ao tributo propriamente dito, não houve qualquer contestação por parte da contribuinte.

A infração apurada pela fiscalização consistiu no fato de a contribuinte não ter incluído, tanto em sua DIPJ, quanto na DCTF, as receitas auferidas em 6 das 8 notas fiscais emitidas entre junho e setembro de 2003, declarando apenas 23,71% da receita efetiva.

Para tratar desse tema, considero importante afirmar inicialmente que o Dolo, como elemento subjetivo do tipo tributário-penal qualificado, pode também estar presente nas condutas omissivas, e não apenas naquelas onde se constata uma falsidade materializada documentalmente.

Como elemento subjetivo do tipo, o Dolo é a consciência e a vontade de o agente realizar a conduta que está descrita em cada um dos tipos legais. E como vontade e consciência, jamais estará colado ao próprio fato que está sendo taxado como infração ou delito, ao contrário, o Dolo é sempre revelado no contexto geral dos fatos, ou seja, nos elementos que circundam o ocorrido.

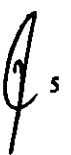
Não fosse assim, não haveria nenhum dos crimes omissivos impróprios previstos pelo Direito Penal, todos eles dolosos.

Em razão disso, no âmbito das relações jurídico-tributárias, cada vez mais está sendo superado o tabu em relação à possibilidade de visualização do dolo nas condutas omissivas, ou seja, naquelas em que o contribuinte se omite na prática de algum ato, visando eximir-se do recolhimento de tributos, por exemplo, quando sistematicamente não apresenta a devida declaração de rendimentos.

Realmente, não é correta a idéia de que, para a qualificação da multa, deve haver necessariamente uma prova material do dolo, até porque, dada a sua natureza, como consciência e vontade, isto nem mesmo é possível. O que se prova materialmente são fatos, por meio do chamado corpo de delito, mas não o dolo do agente. E é justamente por isso que o dolo pode estar na omissão, ou seja, em uma não ação.

Os próprios tipos legais para a qualificação da multa, nos termos da Lei 4.502/1964, não deixam qualquer dúvida a esse respeito:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

(grifos acrescidos)

No entanto, a caracterização do dolo, no caso das condutas omissivas, demanda algumas circunstâncias, de modo que, dentre outras coisas, seja afastada, por exemplo, a possibilidade de erro não intencional cometido pelo contribuinte.

Em relação a essas situações, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF tem se manifestado no seguinte sentido:

QUALIFICAÇÃO DE MULTA – INTUITO DOLOSO – PRÁTICA REITERADA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO À FAZENDA FEDERAL COM VALORES INFERIORES AO ESCRITURADO NOS LIVROS - A reiteração da entrega de declaração em valor significativamente inferior ao constante em seus livros fiscais por longo período caracteriza o intuito doloso e autoriza a qualificação da multa. Recurso especial provido. (Número do Recurso: 103-142281, Acórdão: CSRF/01-05.697, Data da Sessão: 10/09/2007)

Retornando ao caso sob exame, observo que a infração que ensejou a qualificação da multa consistiu na omissão, em DIPJ e DCTF, das receitas auferidas em 6 notas fiscais (num total de oito emitidas), fatos ocorridos entre os meses de junho e setembro de 2003.

Não percebo aí, dado o volume dos fatos, a figura da conduta reiterada, de modo a afastar a possibilidade de um erro não intencional, de um equívoco ocorrido em razão de um desencontro de informações, etc.

Por outro lado, o fato de as receitas estarem corretamente escrituradas no livro de apuração do ISSQN, que também é um livro fiscal a ser apresentado à Receita Federal, da mesma forma, desagrava a conduta da recorrente.

Além disso não há nos autos qualquer indicação de que houve omissão do registro de receitas nos outros livros contábeis e fiscais, problema esse que ficou restrito à DIPJ e à DCTF.

Outro aspecto a ser levado em conta é a conduta da contribuinte durante a auditoria fiscal. Como bem registrou a Delegacia de Julgamento, o cumprimento do dever de colaboração com a fiscalização não afasta a fraude já cometida anteriormente. De fato, durante a fase de auditoria, o que pode ocorrer é a hipótese de agravamento da multa, figura que não se confunde com a sua qualificação.

Q⁶

Contudo, a forma de proceder da contribuinte é mais um elemento para a interpretação dos fatos que circundam a infração, e que podem ajudar na caracterização de sua natureza.

Nesse sentido, é interessante observar que, uma vez intimada a apresentar livros e documentos fiscais, sem que o Termo de Início fizesse qualquer menção às divergências em pauta, a contribuinte prontamente atendeu à fiscalização, encaminhando os livros devidamente escriturados, juntamente com as notas fiscais não incluídas na DIPJ e DCTF, o que também colabora para enfraquecer a idéia de que havia uma omissão dolosa.

Por todo esse contexto, e não havendo um volume de fatos que possa caracterizar a reiteração de conduta, diferentemente da Delegacia de Julgamento, considero que não deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

Este entendimento vale para o IRPJ e também para os lançamentos reflexos.

Diante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.



JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/_____.

JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____/____/_____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração;
- ☐ _____.