



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000877/2008-26
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.454 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente KRB - CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

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.

MANUTENÇÃO DA ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SALVO CONDUTO OU ESCUDO PROTETOR CONTRA PENALIDADES.

Fato de a pessoa jurídica manter sua escrita fiscal e contábil com os registros reais de receitas de vendas não lhe confere um escudo protetor contra incidências de penalidades previstas na legislação tributária, inclusive qualificação da multa. Manter escrita fiscal e contábil não é favor, é obrigação acessória prevista na legislação tributária imposta à toda a sociedade. Manter escrita contábil e fiscal registrando receitas reais de 100 unidades e declarar ao Fisco que auferiu zero unidades, de maneira reiterada, evidencia com ainda mais clareza a intenção deliberada, planejada e consciente de se esquivar do pagamento de tributos, razão pela qual se mostra cabível 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, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em exercício

(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, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner. Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1853/1869) interposto por KRB - CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA ("Contribuinte") em face do Acórdão nº 1302-00.572 (e-fls. 01/10), da sessão de 25 de maio de 2011, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. CONDUTA REITERADA. MULTA DE 150%.

A contribuinte declarou de 2003 a 2005 zero de receita e lucro tributáveis à autoridade fiscal, porém computou receita e lucro em sua contabilidade. Até 2008, data do lançamento, as declarações não foram retificadas. Caracterizado está o deliberado intuito de omitir, reiteradamente e por prolongado período, receitas e lucro da tributação federal, sendo aplicável a multa de 150%.

PIS E COFINS. DEDUÇÃO DO IRPJ E CSLL NO PRÓPRIO LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.

O valor de PIS e COFINS lançado e objeto de discussão administrativa é mera provisão contábil, indedutível na apuração de IRPJ e CSLL.

A autuação fiscal (e-fls. 883/927) tipificou duas infrações, (1) presunção de omissão de receitas de suprimento de numerário com origem não comprovada, com multa proporcional de 75%, para IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e (2) resultados operacionais não declarados, para IRPJ e CSLL, com multa qualificada de 150%.

Foi apresentada impugnação (e-fls. 934/953), que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, no Acórdão nº 06-22.504, com a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Observadas as normas de regência, é assegurado aos contribuintes o direito à compensação de prejuízos fiscais.

MULTA QUALIFICADA. PREENCHIMENTO DE DIPJ OCULTANDO PERCEPÇÃO DE RECEITAS.

O reiterado preenchimento de DIPJ, por anos a fio, informando a não percepção de receitas em exercícios que a pessoa jurídica operou normalmente, materializa artifício doloso tendente a obstar que o Fisco tome conhecimento dos fatos geradores tributários ocorridos no período, determinando assim a qualificação da multa de ofício proporcional aos tributos lançados.

DECORRÊNCIA.

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

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1749/1772) pela Contribuinte, no qual foi negado provimento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento no Acórdão nº 1302-00.572.

A Contribuinte interpôs recurso especial para tratar da matéria sobre a qualificação da multa de ofício (150%). Apresentou dois paradigmas, nº 104-19.384 e 106-16.089, para demonstrar a divergência. Discorre que não haveria nos autos nada a comprovar o evidente intuito de fraude, vez que a Contribuinte, à exceção do DIPJ, cuidou de preencher todas as demais obrigações fiscais de cunho acessório, além de escriturar as suas transações comerciais de forma legítima. Entende que o caso seria tratado pela Súmula CARF nº 14, razão pela qual não haveria que se falar em qualificação da multa. Requer pela procedência do recurso especial.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1920/1923) deu seguimento ao recurso especial.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 1929/1935). Aduz que a Contribuinte teria (1) praticou atividade ilícita observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, (2) que a conduta teria sido sempre resultado de sua vontade da pessoa jurídica, livre e consciente, vez que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; e (3) que a conduta repetida sistematicamente teria demonstrado desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, razão pela qual a qualificação da multa teria sido aplicada devidamente pela autoridade fiscal. Requer pelo não provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1920/1923), com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999 ¹, que

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

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

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 relativa à infração denominada "resultados operacionais não declarados" foi assim descrita pela autoridade fiscal:

3.1 - A empresa fiscalizada, nos anos-calendário de 2003 a 2005, optou em tributar o lucro na forma apuração do lucro real e pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, no entanto a mesma não procedeu qualquer recolhimento a título de estimativa mensal (tela do sistema denominado SINAL às folhas 544, na qual foi solicitado a relação de todos os recolhimentos efetuados pela fiscalizada) ou os mesmos não constam declarados em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF referente a 1º trim/2003 às folhas 545/556, a 2º trim/2003 às folhas 557/569, a 3º trim/2003 às folhas 570/579, a 4º trim/2003 às folhas 580/589, a 1º trim/2004 às folhas 590/602, a 2º trim/2004 às folhas 603/612, a 3º trim/2004 às folhas 613/626, a 4º trim/2004 às folhas 627/642, a 1º sem/2005 às folhas 643/673 e a 2º sem/2005 às folhas 674/708. E, ainda, não há transcrição do balanço ou balancete de suspensão no livro diário, para amparar as faltas de recolhimento das estimativas mensais.

Portanto os lançamentos de ofício serão apurados recalculando o lucro tributável dos períodos com base no lucro real trimestral.

3.2 - Apesar de registrar movimentação de valores nas Demonstrações de Resultados dos anos-calendário de 2003 a 2005 (folhas 519/526, 527/534 e 535/543) constantes nos livros diários, nos lançamentos nos livros de registro de saídas dos anos-calendário de 2003 a 2005 (folhas 198/228, 229/276 e 277/291), nos lançamentos nos livros de prestação de serviço dos anos-calendário de 2003 a 2005 (folhas 292/313, 314/340 e 341/367) e nos ajustes do lucro líquido do exercício para apuração do Lucro Real dos anos-calendário de 2003 a 2005 (folhas 179/197) constantes no livro de registro de apuração do lucro real, verificou-se a falta de registro/transcrição de qualquer valor a título de Custos dos Bens e Serviços Vendidos na ficha 04-A, de Despesas Operacionais na ficha 05-A e de Demonstração de Resultado na ficha 06-A na apuração do lucro real e da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido das Declarações de Informações Econômico - Fiscais da Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2003 às folhas 32/88, de 2004 às folhas 89/157 e de 2005 às folhas 158/178.

(...)

Face a desconsideração sistemática e contínua dos valores escriturados nos livros contábeis e fiscais na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, conforme dispõe o artigo 44, inciso II da Lei nº 9430/96, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º, em razão de procedimento adotado pela contribuinte. E, em cumprimento ao determinado pelo artigo 1º, da Portaria SRF nº 665/2008, formaliza-se a Representação Fiscal para Fins Penais, que se encontra apensada no processo de exigência do crédito tributário do qual este Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, é parte integrante, em decorrência da constatação de fatos, que "em tese", configuram crime contra a ordem tributária.

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

§ 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.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. No decorrer dos anos de 2003, 2004 e 2005, compreendendo **nove fatos geradores** (setembro/2003, março/2004, junho/2004, setembro/2004, dezembro/2004, março/2005, junho/2005, setembro/2005, dezembro/2005, foram informadas receitas **zeradas** nas DIPJ encaminhadas ao Fisco, não obstante os valores estarem escriturados.

Transcrevo excerto do voto da primeira instância (DRJ):

Ora, o autuante deixou inequívoco que a qualificação da multa decorria da sistemática e continuada apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com absoluta desconsideração dos valores registrados em sua escrituração fiscal. Logo, caberia à impugnante, caso considerasse improcedente a assertiva, demonstrar a inconsistência da imputação, e que os valores informados nas DIPJ (zero) se harmonizavam com sua contabilidade. E porque a impugnante não o fez? Pela simples razão de que, em verdade, sistemática e reiteradamente furtou-se ao recolhimento do IRPJ e da CSLL valendo-se do artifício de informar em suas DIPJ, nos campos alusivos àqueles tributos, a ausência de receitas.

Tome-se por exemplo sua DIPJ original do ano-calendário de 2003 (fls. 32-88). Repare-se a absoluta ausência de valores na "Ficha 11 — Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa" (fls. 38-42); igualmente na "Ficha 12A — Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real" (fls. 42); também na "Ficha 16 — Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro Líquido Mensal por Estimativa" (fls. 43-44); o mesmo na "Ficha 17 — Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" (fls. 45). A ausência de valores também pode ser constatada nas fichas homólogas da DIPJ original do ano-calendário de 2004 (fls. 95-98; 99; 100-103; e 104). E também na DIPJ original do ano-calendário de 2005 (fls. 164-167; 168; 169-172 e 173).

Como se viu, a impugnante estabeleceu um padrão: declarava à autoridade fiscal expressamente que sua receita era de valor zero; deixava de recolher os tributos devidos (IRPJ e CSLL), e quedava plácida, aguardando o transcurso do lustro findo o qual a Fazenda Pública estaria decaída do direito de proceder ao lançamento de ofício.

Registro também constatação da decisão recorrida:

A autoridade fiscal justificou adequadamente no Termo de Verificação Fiscal as razões pelas quais aplicou ao caso a multa de ofício de 150%, quais sejam, o fato de a contribuinte ter por anos reiterados, de 2003 a 2005, apresentado declarações à autoridade fiscal apurando zero de receitas apuradas ou tributos devidos. A declaração prova-se falsa em comparação com a escrita contábil feita pela própria contribuinte demonstrando a existência de renda e lucro tributável. Nesse sentido, a conduta reiterada de declaração falsa comprova o intuito doloso de fraude e nesse sentido justifica a aplicação da multa de 150%. Corroboro com o entendimento da autoridade fiscal e da autoridade julgadora de primeira instância nesse mesmo sentido.

A conduta reiterada de declaração flagrantemente falsa ao fisco afasta a situação em comento da hipótese de mero esquecimento ou omissão de tributação de receita. A hipótese aqui é de reiterada manifestação falsa ao fisco, declaração de zero receita e imposto a pagar, quando a empresa conhecia sua realidade contábil e a existência de receita e imposto a pagar, por três anos-calendários consecutivos. Sem se falar que o lançamento fiscal de ofício deu-se em 2008. A contribuinte poderia ter retificado suas declarações ao fisco, voluntariamente, até o início da fiscalização que deu base a esse lançamento, vários anos após a ocorrência do fato gerador, e não o fez. São portanto mais de três anos em que a empresa ficou conivente com declarações falsas prestadas ao fisco. (*Grifei*)

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 nove fatos geradores foram encaminhadas declarações **zeradas** à Administração Pública.

Vale dizer ainda que a manifestação da Contribuinte no sentido de que tinha as receitas escrituradas em sua contabilidade e, por isso, não haveria que se falar em evidente intuito de fraude, não encontra nenhuma sustentação jurídica.

O que se mostra relevante no caso não é o Fisco ter à sua disposição a escrita contábil e fiscal para fazer o seu trabalho. O que causa espanto é que restou demonstrando, sem nenhuma dúvida, que a pessoa jurídica, apesar de dispor de todas as informações necessárias para encaminhar as declarações, e sabendo que auferiu receita de 100 unidades, resolveu conscientemente encaminhar declarações **zeradas** de suas receitas, em nove fatos geradores.

Resta demonstrada, de maneira nuclear, a consciência e a vontade, a intenção deliberada de fraudar o Fisco e a sociedade.

Acatar os argumentos da recorrente é o mesmo que dizer que se a pessoa jurídica mantiver sua escrita contábil e fiscal em dia, cumprindo determinação da legislação tributária, poderá fazer um teste, e, ao enviar a declaração ao Fisco, informar que não auferiu receitas tempo indeterminado, porque sabe que ao final, caso seja for fiscalizada, não terá sua multa qualificada.

Manter a escrita contábil e fiscal não é um favor ao Fisco, é uma obrigação acessória disposta em lei. E o fato de manter a escrita contábil e fiscal não confere a ninguém um saldo conduto, não confere um escudo sobre a obrigação de declarar e recolher os tributos.

Repito: o fato de a Contribuinte dispor de todas as informações necessárias, de toda a contabilidade registrando suas receitas, e, apesar disso, enviar ao Fisco declarações **zeradas**, deixa a fratura exposta, de maneira incontestável, no sentido de que agiu com consciência e vontade.

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:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexos 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,

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.

e, apesar disso, encaminhou declarações com receitas **zeradas** para a Receita Federal, em conduta reiterada, no decorrer de nove fatos geradores.

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

E, nesse contexto, não há que se falar na aplicação da 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.

Como visto, o caso em tela não tratou de “simples apuração de omissão de receitas”, tanto que foi demonstrada com robustez a comprovação do evidente intuito de fraude.

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