



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 13116.000420/2006-34
Recurso nº 154.210 Especial do Procurador
Matéria IRPJ e CSLL - MULTA QUALIFICADA
Acórdão nº 01-06.102
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL DE ALIMENTOS CONQUISTA LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

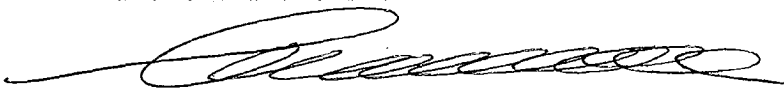
Exercício: 2003

MULTA QUALIFICADA. A conduta reiterada do contribuinte em informar, em declaração entregue ao fisco, parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida e constante dos registros fiscais do ICMS, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial para restabelecer a multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), José Carlos Passuello e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

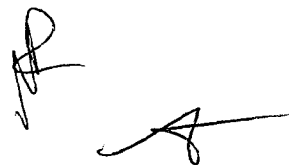

ANTONIO PRAGA - Presidente.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Redator Designado.

EDITADO EM: 18 JUN 2010



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, José Carlos Passuello, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga.



Relatório

O Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto ao 1º CC, inconformado com a decisão contida no acórdão nº 103-22.917 de 02 de março de 2.007 que por maioria de votos reduziu a multa de 150% para 75%, utilizando da faculdade contida no artigo 56-II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – RICC; artigos 7º-I e 15 § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007.

O acórdão recorrido analisando situação em que o contribuinte optante pelo lucro presumido em determinado ano, segundo a fiscalização omitiu receitas nos quatro trimestres e entregou DCTFs com valores cerca de 10% daqueles que seria realmente devidos, entendeu que não ficara comprovado o evidente intuito de fraude e que as declarações com omissões não são suficientes para qualificar a multa.

Inconformada a Fazenda Nacional através de seu procurador apresentou recurso especial com base no artigo 7º inciso I do RICSRF, argumentando em síntese o seguinte.

Transcreve parte do TVF, o artigo 44 da Lei 9.530/96, lições de Marco Aurélio Grego, os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, faz interpretação da legislação no sentido de que a multa pode ser qualificada tanto em função da ação no fato gerador como na informação ao fisco.

Traz julgado do STF no sentido da necessidade de se verificar a conduta do contribuinte, aponta as provas - livro de saída – balancetes – declarações apresentadas ao fisco Estadual - representação fiscal para fins penais e a DIPJ como provas que entende contrariadas.

Diz que o contribuinte declarou valores de receitas muito pequenos diante dos valores reais, remete para o demonstrativo feito pela fiscalização para concluir que o contribuinte praticou ação ou omissão dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Cita jurisprudência administrativa sobre a conduta reiterada, passa a combater os argumentos do relator do acórdão recorrido, diz que o contribuinte forneceu informações falsas e por isso entende que a penalidade deve ser de 150% ou seja, qualificada.

Traz doutrina e conclui requerendo a reforma da decisão.

O Presidente da Câmara recorrida, através do Despacho 103-0245/2007, deu seguimento ao recurso por entender preenchidas as condições regimentais.

Intimado o contribuinte apresentou contra razões onde pede a manutenção da redução da penalidade conforme contida no acórdão recorrido.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

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 acusação de omissão de receita por parte de contribuinte de que segundo o fisco de forma reiterada, escritura e declara valores ao fisco inferiores àqueles realmente auferidos.

No acórdão recorrido a tese é no caso dos autos houve inexatidões de declarações, sem a suficiente caracterização do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”, exigido expressamente pelo art. 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, como pressuposto para a imposição de multa de 150%.

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

Multas de Lançamento de Ofício

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do 'caput' será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 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.

Dos elementos de prova colacionados ao autos não pode haver dúvida de que o contribuinte agira com dolo, pois se estiver presente a incerteza quanto a tal elemento subjetivo, forçosamente o julgador terá de aplicar o artigo 112 do CTN, verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às **circunstâncias materiais do fato**, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, **ou à sua graduação**.

A falta de escrituração, a escrituração a menor de receitas, ou a informação ao fisco de valores inferiores que aqueles realmente percebidos, pode demonstrar a intenção de informar valor menor ao fisco, se de forma continuada e uniforme, ou seja, em vários períodos de apuração do tributo, não há nenhuma dúvida de que o componente indispensável, ou seja, a intenção encontrar-se-ia 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

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 deveriam 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 eventualmente ou se o contribuinte em um período declara valor a maior em outro valor menor que o devido, não há como se caracterizar o dolo através da conduta continuada.

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 e alcançar os objetivos pretendidos.

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



consequências previstas na legislação tributária que no caso é se sujeitar à multa dobrada em razão de sua conduta.

Mister se faz como solicitado pelo recorrente, a **análise dos fatos**, para se verificar a subsunção da norma hipotética contida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 aos fatos comprovados nos autos.

No presente caso a fiscalização entendeu que tendo a empresa informado em DCTFs nos quatro períodos de apuração de 2.002, valores de receitas inferiores àqueles que no levantamento da fiscalização seriam os corretos, praticou ação dolosa em informar valores menores de forma reiterada sendo justificativa para a qualificação da multa.

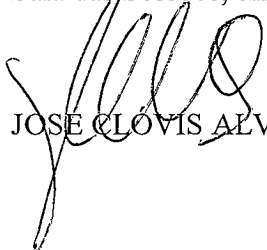
Entendo que no presente caso não se configura a situação contida no artigo 71 da Lei 4.502/64, necessário para a qualificação da multa, pois a informação diz respeito não só aos valores devidos e a forma de extinção do crédito tributário, mas todas as informações que o contribuinte utilizara para a determinação da base de cálculo, ou seja todas aquelas providências contidas no artigo 142 do CTN, que o contribuinte no caso de lançamento por homologação toma o lugar da autoridade e pratica todos os atos, inclusive calculando multa se for o caso de recolhimento em atraso.

No caso vertente apenas uma DIPJ foi entregue e mesmo assim com valores positivos de receita e com recolhimentos feitos, enquadrando-se a situação muito mais como declaração inexata descrita no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que no inciso II.

A jurisprudência citada portanto não se aplica ao presente caso, pois naqueles realmente fora uma conduta continuada, ou seja vários anos com várias DIPJs entregues sem movimento ou zeradas o que evidencia por si só a conduta dolosa quando sabidamente tinha valores a declarar e não o fez.

Assim conheço do recurso e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.


JOSE CLÓVIS ALVES

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Peço vênia para discordar das razões do Ilustre Relator.

Para que seja aplicada a penalidade qualificada, é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44 da Lei 9430/96. A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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 artigos 71 e 72.

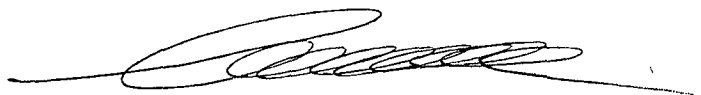
No período fiscalizado, a contribuinte era optante pelo Lucro Presumido, cuja apuração de respectivas obrigações se dá em periodicidade trimestral. No entanto, do cotejo dos registros no livro de apuração das DCTFs, ofereceu, nos quatro exercícios trimestrais, à tributação, apenas 10% da receita obtida na atividade.

A prática reiterada da contribuinte em reduzir, por quatro períodos de apuração, consideravelmente o montante das receitas auferidas, a valores próximos a 10% da receita bruta efetivamente auferida, caracteriza sua intenção fraudulenta, autorizando a aplicação da multa qualificada de 150%. Frise-se que a omissão de receitas foi apurada com base na escrituração da própria contribuinte, afastando-se, assim, a hipótese de erro de apuração e comprovando-se a intenção dolosa do sujeito passivo em reduzir a obrigação tributária federal durante os períodos trimestrais, quando ocorreu o fato gerador do IRPJ e CSSL com base no Lucro Presumido.

Assim, a multa de ofício qualificada deve ser mantida quando comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, ante a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.



Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial, para restabelecer a penalidade de ofício aplicada ao percentual de 150%.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Relator

