



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

Processo nº 13629.000639/2006-53
Recurso nº 155.241 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.299 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de novembro de 2010
Matéria IRPJ - LUCRO REAL
Recorrente LESTE ACO SUPERMERCADO LTDA-ME
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. A diferença entre os valores escriturados na contabilidade da empresa e os valores declarados ao Fisco caracteriza omissão de receitas, sendo passível de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. A apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não implica a inexistência de dolo, tampouco elide a prática dolosa anterior.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

LESTE ACO SUPERMERCADO LTDA-ME recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Contra a contribuinte retro identificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 07 a 23, referentes ao IRPJ e à CSLL, que lhe exigem um crédito tributário de R\$ 1.693.052,97, com juros de mora calculados até 24/02/2006, assim discriminado:

IRPJ	381.809,69
Juros de Mora	135.513,80
Multa Proporcional (passível de redução)	572.714,52
TOTAL	1.090.038,01

CSLL	211.131,46
Juros de Mora	75.186,32
Multa Proporcional (passível de redução)	316.697,18
TOTAL	603.014,96

Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, do Auto de Infração de IRPJ, foi apontado o seguinte ilícito:

“001 - RECEITAS DA ATIVIDADE – A PARTIR DO AC 93

RECEITAS DA ATIVIDADE

Receita da atividade, escriturada e não declarada, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo de fls. 24 a 30.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 224, 516, §§ 1º a 4º, 518, 519, 528, 541 e 542 do RIR/99.”

A mesma infração foi apontada no lançamento da CSLL, que teve a seguinte base legal (fl. 17): art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/88; arts. 19 e 20 da Lei n.º 9.249/95; art. 29 da Lei n.º 9.430/96.

A ação fiscal gerou ainda o processo de representação fiscal para fins penais n.º 13629.000637/2006-64 e o processo n.º 13629.000638/2006-17, relativo à exigência de PIS e Cofins.

Por meio de procurador constituído à fl. 115, a atuada apresentou impugnação às fls. 98 a 112, na qual, após aduzir seus argumentos, pediu:

a) – dentro do princípio do contraditório, art. 5º, Inc. LV da CF/88, seja determinado a realização de todas as provas necessárias e permitidas em direito, (documental e perícia contábil), em especial a testemunhal, para provar que a peça fiscal (AI) foi lavrado fora do estabelecimento;

b) – todas as questões argüidas nesta impugnação, sejam objeto de apreciação, exame, decisão fundamentada e motivada, face ao que dispõe o art. 93, Inc. IX e X da CF/88 e acórdão 101-77.785, 1ª Câmara, DOU 26.7.88, página 12.983;

c) – que o auto de infração seja julgado improcedente e insubsistente por ausência de desenvolvimento válido e regular (preterições de formalidades essenciais). Se ultrapassado a preliminar seja acolhida a presente impugnação, julgando insubsistente o auto de infração;

d) – que a decisão não seja levada por impressões subjetivas e exame unilateral, mas que o convencimento seja formado e adequado em torno do material probatório dos autos;

e) – E, finalmente, tudo que contém nos autos, em especial a matéria de mérito, seja o auto de infração julgado insubsistente por ser de merecida JUSTIÇA.”

A decisão recorrida está assim ementada:

OMISSÃO DE RECEITAS. A diferença entre os valores escriturados na contabilidade da empresa e os valores declarados ao Fisco caracteriza omissão de receitas, sendo passível de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. A apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não implica a inexistência de dolo, tampouco elide a prática dolosa anterior.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. LOCAL DA LAVRATURA. O auto de infração deve ser lavrado no local de verificação da falta, que pode ser o estabelecimento do infrator, a repartição Fiscal, ou outro local, não ensejando, por conseguinte, a nulidade do lançamento ex officio a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE. Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. Sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência.

DECORRÊNCIA. CSLL. Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal, igualmente se confirmam os lançamentos efetuados por decorrência.

Lançamento Procedente

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual reforça as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos da legislação, devendo ser conhecido.

Conforme esclarecido no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização foi motivada por divergências entre as receitas de vendas declaradas à Fazenda Estadual e à Receita Federal.

Durante o procedimento fiscal foi confirmada a omissão de receitas no período de janeiro/2003 a junho/2004, com base na diferença entre os valores escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS (informados ao Fisco Estadual) e os valores declarados em DIPJ e DCTF. Os valores encontrados pelo agente fiscal foram explicitados nos demonstrativos acostados às fls. 31 a 36, sendo que os documentos (livros, declarações etc) que os alicerçaram compõem o Anexo I do presente processo.

Por outro lado, a interessada em nenhum momento aduziu provas ou apontou erros que pudessem macular o imposto e as contribuições apuradas pela fiscalização.

Dessarte, não pairam dúvidas sobre as infrações que deram azo ao lançamento de ofício.

Multa qualificada

A impugnante alegou ser descabida a aplicação da multa no percentual de 150%, tendo em vista que: *“não inseriu elementos inexatos em seus livros e documentos. Pelo contrário, todos os seus lançamentos fiscais inseridos nos livros (fiscais e contábeis) são fiéis aos documentos de origem; nenhum tem divergência de valor e/ou ato equivalente. A bem da verdade, como já mencionado anteriormente, a ocorrência tributária, fato gerador, base de cálculo e equivalente objeto do trabalho fiscal, pautou-se verdadeiramente nos documentos do contribuinte.”*

Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

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

I – se 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.

...” (grifei).

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

Art.18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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 tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

§1ºO 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.

...” (grifei).

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

“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 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.

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.” (Grifei).

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

*I – **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente**, de pagamento de tributo; ...” (Grifei).*

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (CTN, art. 113, § 2º).

Assim ressalva a importância da veracidade das informações prestadas, Alécio Adão Lovatto, in “Crimes Tributários”, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2000, pág. 84-86:

“O Código Tributário Nacional prevê, como bem lembra Antonio Correa, que o ‘lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação’ (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que ‘até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, ‘mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissor, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...

*Daí que, ao assinar a declaração falsa, entregando-a ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito. Se o agente também falsificou um documento com a finalidade de comprovar perante o Fisco determinada despesa capaz de reduzir o tributo, a falsidade de tal documento fica absorvida pelo crime-fim, que é consumado com a entrega da declaração. Mas, pela **sistemática da declaração do imposto de renda, é irrelevante para configurar o delito que a falsidade inserida na declaração encontre respaldo em outro documento falso.**” (Grifei)*

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo – elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal –

também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Para ilustrar o ocorrido, transcrevo excerto do relato fiscal:

“1. As diferenças lançadas conforme descrito acima correspondem aos tributos calculados sobre um percentual médio de 84% do faturamento bruto que a empresa omitiu em suas declarações à Receita Federal, procedimento verificado de forma habitual nos seis trimestres de janeiro/2003 a junho/2004, em que a empresa apurou o lucro da forma presumida. ...

(...)

3. A sociedade apresentou no período fiscalizado Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ com omissão de receitas, conforme quadros demonstrativos às fls. 35 a /, os quais discriminam sucintamente o valor dos tributos devidos trimestralmente, os respectivos valores declarados/pagos e as diferenças apuradas. O percentual omitido como se vê representou 87% em média das importâncias devidas. Sobre o valor do faturamento apurado, de janeiro/2003 a junho/2004, R\$ 23.284.679,50, é devido o total de R\$ 681.169,12 relativo ao imposto de renda e à contribuição social objeto do presente auto de infração. Deste montante o contribuinte declarou/pagou apenas R\$ 88.226,88. O montante suprimido representou 87% do total, R\$ 592.941,24, além das contribuições para o PIS e COFINS apuradas em outro processo.”

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou Egrégio Conselho de Contribuintes:

“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-

09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).

“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).

Por fim, destaco que não se pode confundir embaraço à fiscalização com os casos descritos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. O primeiro pode levar ao regime especial de fiscalização e ao agravamento de penalidade (arts. 33 e 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96); o segundo leva à qualificação da penalidade (art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação da MP n.º 303/2006) e à representação para fins penais ao Ministério Público (art. 83 da Lei n.º 9.430/96 e Decreto n.º 2.730/98).

Assim, a colaboração com as investigações no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior. *In casu*, pelo contrário, pois a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo, isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, omitiu fatos e sonegou imposto e contribuições relativos a mais de 80% das receitas escrituradas.

A autuada podia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exsurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

‘PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.

...

3. O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.

4. "A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em "Crimes Contra a Ordem Tributária", 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).

5. Apelação improvida.’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548-2/RS, DJU de 29/10/2003)

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

‘Sustentam os apelantes, no entanto, que não houve a intenção de sonegar porque reconheceram a existência de faturamento nos dois primeiros trimestres, que se deu através do pagamento dos respectivos tributos perante o fisco municipal.

Tal conduta é irrelevante para a apuração do dolo no caso concreto, pois como já se disse anteriormente o dolo é genérico, tendo o crime se consumado no momento da entrega da declaração "zerada", sabidamente falsa, cujo propósito era a supressão dos tributos federais devidos.

Sobre o momento da consumação do crime, mais uma vez os esclarecedores ensinamentos da doutrina de Andreas Eisele, na obra já citada, à fl. 146:

"A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior).

Portanto, o crime é classificado na modalidade material (apenas se consumando com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária), e o momento consumativo não é o da realização da conduta antecedente e preparatória (descrita nos incisos do caput), mas o da expiração do prazo para o recolhimento do tributo (ou o de seu pagamento parcial, caso ocorra antes desse momento)."

Portanto, deve ser mantida a aplicação da multa qualificada sobre os débitos autuados.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza