



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA TURMA**

**Processo nº** 16095.000200/2006-94  
**Recurso nº** 201-138.308 Especial do Procurador  
**Matéria** COFINS - AI multa agravada - diferença entre o valor devido e o informado na DIPJ - adulteração de cálculo.  
**Acórdão nº** 02-03.733  
**Sessão de** 27 de novembro de 2008  
**Recorrente** PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN  
**Interessado** MASSAFER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

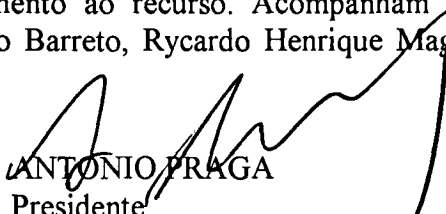
**MULTA QUALIFICADA. ADULTERAÇÃO SISTEMÁTICA DO  
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. CONFIGURAÇÃO DE  
FRAUDE.**

A conduta consistente em adulterar o cálculo da contribuição devida, com a intenção deliberada de reduzir o tributo a pagar, caracteriza evidente intuito de fraude, por se adequar ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, e sujeita o infrator à multa de ofício qualificada, no percentual de 150% do valor da contribuição lançada de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

Recurso Especial Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial e restabelecer a multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López e Antonio Carlos Guidoni Filho, que deram provimento ao recurso. Acompanham o Relator pelas conclusões os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Manoel Coelho Arruda Junior.

  
ANTONIO PRAGA  
Presidente

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Relator

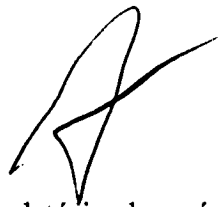
FORMALIZADO EM:

17 SET 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto Convocado), Henrique Pinheiro Torres (Relator), Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto Convocado) e Antonio Praga (Presidente).

Ausentes justificadamente os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

## Relatório



Por bem relatar, transcrevo o relatório do acórdão recorrido do Conselho de Contribuintes:

*Trata-se de recurso voluntário (fls. 404 a 415) apresentado em 20 de dezembro de 2006 contra o Acórdão nº 05-15.041 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP (fls. 393 a 396), que considerou procedente auto de infração da Cofins (fls. 52 a 61), lavrado em 5 de setembro de 2006, relativamente aos períodos de janeiro a dezembro de 2002, nos termos da ementa abaixo reproduzida:*

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002 ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

*As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.*

**MULTA AGRAVADA. FRAUDE.**

*Presentes nos autos elementos que permitem firmar juízo positivo sobre a presença de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, correta a aplicação da multa agravada.*

**Lançamento Procedente”.**

*Segundo a Fiscalização, a contribuinte teria adulterado o resultado dos cálculos dos valores devidos de contribuição, que seriam efetuados automaticamente por programa próprio da Receita Federal.*

*No entender da Fiscalização, houve suposto intuito de reduzir o valor das contribuições a serem declaradas por meio da redução dos resultados de receita. Sob ação fiscal, a contribuinte apresentou DIPJ e DCTF retificadoras e Declaração de Compensação.*

*No recurso alegou a interessada que os valores declarados teriam sido efetivamente escriturados e que as divergências teriam sido discutidas pela Fiscalização, tendo-se apenas verificado um erro na informação.*



*A seguir alegou que da decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu o direito a crédito de IPI nas entradas de insumos de alíquota zero teria decorrido direito de compensação automática. Entretanto, tal situação teria sido comunicada ao Agente Fiscal que esclareceu ser necessária a apresentação de pedido ou declaração e a retificação de DIPJ e DCTF.*

*Assim, foram apresentadas as retificações e as diferenças foram compensadas com créditos de IPI.*

*Quanto à alegada existência de indícios de fraude, alegou que se tratou de erro de interpretação da legislação, uma vez que o contador da empresa entendeu que poderia declarar diretamente na DCTF o valor compensado e, além disso, não haveria razão para procedimento fraudulento, uma vez que teria saldo suficiente de créditos para "cobrir o saldo total das competências de 2002".*

*Sua conduta, na fiscalização, teria sido "absolutamente leal", traduzindo sua boa-fé e a interpretação dos fatos efetuada pela Fiscalização teria sido subjetiva e tendenciosa.*

*Quanto à compensação, alegou que seria permitida, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e o crédito tributário estaria extinto, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).*

*Acrescentou que, havendo extinguido o crédito tributário, a punibilidade estaria extinta.*

*Além disso, o auto de infração deveria referir-se apenas à diferença de multa e não ao total das contribuições, uma vez que a apresentação de Declaração de Compensação implicaria a redução em 50% do valor da multa, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991.*

*Por fim, requereu a declaração de insubsistência e improcedência do auto de infração, a desqualificação e a redução da multa aplicada.*

*O arrolamento de bens constou da fl. 427.*

*A deliberação atacada assim ementou a decisão proferida:*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002 Ementa: COFINS. CRÉDITOS DE IPI. COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*A compensação entre créditos e débitos de tributos de diferentes espécies era efetuada, anteriormente à criação da Declaração de Compensação, à vista de pedido do sujeito passivo e, após, por meio da apresentação de Declaração de Compensação. Estando fora desses limites, a compensação escritural não tem efeito de extinção dos créditos tributários.*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE. PERDA.*

*Não produz efeitos a apresentação de Declaração de Compensação, no curso da fiscalização, com o intuito de caracterizar a extinção do crédito tributário e a confissão espontânea da dívida.*

**DÉBITOS DA COFINS. COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. DCTF. FALTA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.**

*O crédito tributário relativo a tributo objeto de compensação escritural irregular e não informada em DCTF exige constituição de ofício.*

**DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. MULTA. CABIMENTO.**

*A multa de ofício incide sobre o valor lançado de diferenças de contribuição não declaradas e não pagas.*

**MULTA DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO DE TRIBUTO A MENOR EM DCTF. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

*O evidente intuito de fraude somente se caracteriza na ação dolosa do sujeito passivo tendente a ocultar da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a produzir falsa hipótese de suspensão ou extinção do respectivo crédito tributário, não se caracterizando como tal a simples declaração a menor do débito em DCTF, em descompasso com a DIPJ.*

*Recurso provido em parte.*

Por meio do Despacho nº 201-548/2007, fls. 473/475, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial interposto pela PGFN quanto ao cabimento da cobrança de multa no percentual de 150%.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade.

A situação fática trazida aos autos leva a inexorável conclusão de que a conduta adotada pela reclamante percorreu todos os caminhos do tipo da fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse tipo é doloso e admite condutas comissivas e omissivas.

É cediço que, na fraude, os núcleos verbais são “impedir”, “retardar”, “excluir”, “modificar”. Além desses, completam o tipo objetivo outros elementos de valoração jurídica. Vemos que “impedir” e “retardar” estão ligados a “ocorrência do fato gerador”, e “excluir” e “modificar”, ao seu turno, ligados a “características essenciais do fato gerador”. No tipo subjetivo, por sua vez, a lei requer o dolo, composto de um elemento cognitivo ou intelectual - a consciência da realização dos elementos objetivos do tipo - e de um elemento volitivo - a vontade de realização também dos elementos do tipo objetivo.

No tipo subjetivo, ainda, está compreendido, no dispositivo em análise, o que em doutrina se conhece por “elemento subjetivo especial do tipo”, pois a lei descreve algo mais que o dolo, no campo subjetivo do autor. De tudo isso que se obtém com o auxílio de Luiz Regis Prado (in Curso de Direito Penal Brasileiro, vol. I, Parte Geral, Ed. Revista dos Tribunais, 3ª ed, págs. 295 a 299), é possível conceber que, para a adequação típica, é necessário, além do dolo, que intentem os agentes a consumação de um resultado proibido, que se insere como elemento subjetivo especial, consistente na redução, na supressão ou no diferimento do tributo devido.

As provas acostadas aos autos não deixam dúvida de que a Contribuinte, ao adulterar o cálculo da contribuição e informar valor menor do que o efetivamente devido, agiu de forma a modificar as características essenciais do fato gerador da Contribuição. A lei da Cofins incumbiu o sujeito passivo do dever de apurar e recolher, antes de qualquer procedimento de ofício, a contribuição devida, bem como do de informar ao Fisco, dentre outros, a ocorrência do fato gerador, a base de cálculo correta da contribuição, o valor da exação devida e da recolhida. Vale dizer que o ordenamento conferiu ao sujeito passivo o dever de levar ao conhecimento da autoridade fiscal os elementos essenciais do lançamento.

Desta feita, fica claro que a conduta da recorrente – adulterar os cálculos da contribuição devida, na DIPJ, de tal sorte a resultar valor menor do que o efetivamente devido - é conduta comissiva típica do dispositivo em lume. Expeço este entendimento ao observar a previsão do elemento subjetivo especial - supressão, redução ou diferimento do tributo. As condutas realizadas são adequadas ao tipo objetivo e puníveis, porque dirigidas à consecução de um daqueles fins, inscritos no elemento subjetivo especial.

A redução indevida e sistemática do valor da contribuição devida, realizada com utilização de subterfúgio consistente em alterar o sistema de cálculo automático do programa da DIPJ por parte do sujeito passivo, de modo a reduzir intencionalmente o montante do tributo devido, ajusta-se ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, pela modificação de uma característica essencial da obrigação tributária.

Outrossim, exigem-se o dolo, isto é, consciência e vontade de realização dos elementos objetivos do tipo, e um elemento subjetivo especial, uma tendência subjetiva da realização da conduta típica, que lhe é intrínseca, a ser vislumbrada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96: a supressão ou a redução do tributo. Em outros termos, a conduta descrita no tipo objetivo não basta, para a perfeita adequação típica, se os agentes não tiverem em mira a realização dos fins contidos no elemento subjetivo especial. Todavia, no caso em exame, o dolo é marcante, com seus elementos cognitivo e volitivo, porquanto o agente tinha consciência da realização da ação típica, acima mencionada, e bem demonstram as provas de que agiu o sujeito passivo, reiteradamente, durante todo o período fiscalizado, inspirado pela vontade de realizar esta ação: reduzir o montante das contribuições informadas ao Fisco em até 90% do valor devido, adulterando o cálculo que o programa da DIPJ fazia automaticamente.

O demonstrativo de fl. 53 evidencia o ilícito praticado pela reclamante, pois a partir da base de cálculo informada, o sistema calcularia o valor da contribuição devida, acontece que o resultado do cálculo representa, tão-somente, 10% do valor devido. Para melhor visualização, veja-se o quadro comparativo, a título de exemplo, das diferenças encontradas para os 3 primeiros meses do ano calendário de 2002.

| Mês       | Base de Cálculo informada | Valor que deveria aparecer automaticamente pela aplicação da alíquota correta (3%) constante do sistema de cálculo da DIPJ | Valor Declarado (cálculo adulterado) | Diferença em percentual |
|-----------|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------|
| janeiro   | R\$ 1.686.871,89          | R\$ 50.606,16                                                                                                              | R\$ 5.060,62                         | 90 %                    |
| fevereiro | R\$ 1.943.024,12          | R\$ 58.290,72                                                                                                              | R\$ 5.829,07                         | 90 %                    |
| março     | R\$ 1.931.562,90          | R\$ 57.946,89                                                                                                              | R\$ 5.794,69                         | 90 %                    |

Essa discrepância entre os valores que deveriam aparecer no cálculo automático realizado pelo programa da DIPJ e os informados na declaração, se repete em todos os meses do ano calendário de 2002. Essa diferença de percentual, informado 10% do valor devido, aliado ao fato de a burla ser no cálculo automático do programa de declaração, o que torna muito mais difícil a percepção da fraude, deixa por demais evidente o dolo do sujeito passivo, a premeditação da conduta ilícita. A vontade consciente de fraudar o fisco, coadjuvada pela certeza da impunidade. Mas, felizmente, no caso em exame, essa certeza não se concretizou. O Fisco apareceu e conseguiu descobrir os caminhos da evasão fiscal trilhados pela autuada.

Caracterizada a fraude, à luz dos que se expôs, não há como deixar de reconhecer a qualificadora e, com isso, deve-se manter exasperação da multa no percentual de 150% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer o percentual da multa agravada.

Sala das Sessões, em 27 de novembro de 2008.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

