



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

Processo n° 19647.010156/2006-25
Recurso n° 000.001 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.054 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria omissão de receita
Recorrente GRAVATA IND COM E AGRICULTURA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE TERCEIRA PESSOA.

A multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva - e não pró-ativa. Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade. Interposição de terceira pessoa é caso de qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em AFASTAR a decadência, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Ausentes justificadamente os Conselheiros Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva- Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Roberto Armond Ferreira da Silva

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lançados por arbitramento, relativos aos anos calendário 2001, acrescidos de multa de 150%.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente não escriturou 79,5% das suas receitas declaradas na DIPJ, pelo que a apuração do lucro deu-se pela sistemática do arbitramento.

Ainda, segundo o relatório da DRJ, foram identificadas as seguintes irregularidades:

- 1) depósitos bancários de origem não identificada e não contabilizados;
- 2) valores apurados como receita operacional a partir dos registros nos livros de ICMS
- 3) valores de prestação de serviço declarados na DIPJ;
- 4) ganho de capital;
- 5) outras receitas.

Devidamente cientificada, a Recorrente apresentou impugnação em que aduziu o seguinte:

a) Decadência do lançamento dos três primeiros trimestres de IRPJ e CSLL, bem como de PIS e COFINS até outubro de 2001, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

b) Toda a atividade de fiscalização tomou como lastro a declaração de imposto de renda retificadora por ele apresentada, não havendo que se falar em aplicação de multa qualificada;

c) A multa de 150% é confiscatória;

d) A taxa selic não poderia ter sido utilizada;

e) Requer a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Posto o feito em julgamento perante a DRJ de Recife, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há falar em homologação, aplicando-se então a regra geral contida no art. 173 do CTN, segundo a qual o termo de início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando a autoridade lançadora demonstra que ocorreram veementes indícios de dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA - OMISSÃO DE RECEITA (DEPÓSITOS BANCÁRIOS) -

ARBITRAMENTO DO LUCRO E OUTRAS RECEITAS APURADAS.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

JUROS DE MORA (TAXA SELIC) - MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO INCONSTITUCIONALIDADES.

Não está compreendida no espectro de competência das Autoridades Administrativas de Julgamento a apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

Em sede de recurso, a Contribuinte ratifica as razões expendidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Inicialmente, registro que o mérito do lançamento fiscal não foi objeto de impugnação, estando a matéria relativa à omissão de receita preclusa no âmbito do processo administrativo.

Feita essa ressalva, o recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

DECADÊNCIA

Para a distinção entre a aplicação das regras do art. 150, §4º e art. 173, inciso I do CTN, impõe-se a identificação de dois requisitos, a saber: (i) se houve pagamento parcial e (ii) se houve dolo ou fraude.

Tendo havido a aplicação da multa qualificada, com imputação de dolo, deixo para me pronunciar sobre a decadência após o julgamento do mérito do presente recurso.

MÉRITO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ESPONTANEIDADE. EXCLUSÃO DA MULTA

Aduz, a Contribuinte, com fins a demonstra sua boa fê e obter a exclusão da multa aplicada ao presente feito, procedeu a retificação da DIPJ, o que teria reflexos diretos na aplicação da penalidade ao presente caso. Veja-se suas alegações:

“Além da divergência não ser considerada omissão de receita, a Recorrente antes da instauração da lide administrativa, espontaneamente, retificou a DIRPJ e comunicou para a Receita Federal. E a Retificação da declaração de Ajuste Anual, feita pela Recorrente, obedeceu ao critério legal, porque podia fazê-lo a qualquer tempo, desde que fosse permitida pela autoridade lançadora, e antes do início do processo fiscal. Assim, nada disso correndo, o Autor procedeu a Declaração de Retificação”

Aduz, ainda que “a DRF-Recife recepcionou a DIRPJ-Retificadora, procedeu a revisão de acordo com o que determina a lei (Art. 142 do CTN) e disse, que a documentação apresentada cpp revisora estava correta”. Assim, entende que a Autoridade Fiscal:

“Deferiu a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fez todo o levantamento com base na decalração retificadora e quando do encerramento da ação fiscal, aplicou a pesada multa de 150%, numa atitude bruta que fere frontalmente a lei, e cerceia o sagrado direito de defesa, uma vez que, do indeferimento da DIR – retificadora, confirme Portaria nº 4.980/94, cabia recurso a Delegacia da Receita Federal de Julgamento.”

Em atenção a espontaneidade da Declaração Retificadora, a DRJ disse o seguinte:

3) Outro ponto importante para a análise da alegação da contribuinte refere-se à data de apresentação por parte da empresa da declaração retificadora. No caso, a declaração em que a fiscalização extrai parte dos dados que servem para a apuração da receita bruta conhecida e das outras receitas componentes do lucro arbitrado foi apresentada pela empresa no dia 02/08/2006, conforme consulta ao sistema da Secretaria da Receita Federal do Brasil à fl. 10.

O Termo de Início de Fiscalização, que determina o início do procedimento fiscal, e conforme §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal - PAF, e fim da espontaneidade da contribuinte, foi cientificado no dia 11/04/2006 (documento às fls. 101 e 102).

Assim, não procedem as alegações da contribuinte quanto à consideração por parte da fiscalização dos valores informados por ela na declaração retificadora apresentada no dia 02/08/2006, anexada às fls. 51 a 90.

Sabemos que foram apresentadas duas declarações retificadoras, a primeira contendo informações da omissão de receita apuradas pelo fisco estadual, apresentada antes do início do procedimento de fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a segunda contendo novos valores de receita e de ganho na venda de ativo permanente, esta apresentada após o início do procedimento do fisco federal.

4) Apesar de, após ter sido autuada pelo fisco estadual, ter escriturado o valor de R\$ 3.038.134,98 como adição no LALUR e ter informado em sua Declaração de Informação da Pessoa Jurídica - DIPJ retificadora entregue no dia 13/01/2006, a contribuinte não procedeu à confissão deste valor através da DCTF e nem efetuou o pagamento correspondente dos tributos.

Como ressaltado pelo autuante, na fl. 386, a contribuinte omitiu de sua DCTF e de sua escrita contábil, através da movimentação bancária em nome de terceiro e a margem da escrita, cerca de 79,5% de sua receita.

Diante disso, a alegação da recorrente de que a Autoridade Fiscal tomou como base sua declaração retificadora não completamente verdadeira. Na verdade, a Contribuinte, após autuação fiscal do Estado de Pernambuco, procedeu a retificação de sua

DIPJ para ajustar aos valores que foram considerados omitidos pelo Fisco Estadual. Mas não procedeu, a Recorrente, denuncia espontâneo dos valores devidos ao Fisco Federal, nem mesmo a sua formalização por meio da DCTF.

Todavia, ressalto que a entrega válida e antecipada, ou não da declaração retificadora, no conjunto da obra, é um pormenor para fins de verificação da aplicação, ou não multa qualificada. Isso porque, para imputação da dobra legal da penalidade, a Autoridade Fiscal apontou a interposição de terceira pessoa como titular de contas bancárias escrituradas a margem da escrituração fiscal da Recorrente, além de vendas sem escrituração de nota fiscal.

De fato, conforme o Termo de Verificação de Infração e Encerramento de Ação Fiscal às fls. 386, a qualificação da multa decorreu dos seguintes fatos:

a) Utilização de conta bancária em nome de interposta pessoa, cujas operações foram omitidas na escrituração dos livros Diário e Razão, que são livros exigidos por lei, Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º e Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, com redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991, art. 62, respectivamente;

b) Não fornecimento de notas fiscais (documento obrigatório) relativas a vendas de mercadorias efetivamente realizadas.

De fato, conforme descrição do voto recorrido:

dia 02/06/2014 1) Foi apurado durante o procedimento de ofício que a contribuinte possuía em nome do Sr. Melquíades Mussa Zarzar, CPF: 293.514.164-91 contas bancárias nas seguintes instituições: Banco do Brasil, agência 0922-9, conta 8.786-6; Bandepe, agência 1146, conta 3.100.233-9. A autuada confirmou, através de seu diretor presidente, que estas contas na verdade eram da empresa e os valores decorrem exclusivamente de operações realizadas por esta empresa.

Os valores destas contas não estavam lançados no Livro Diário e Razão da empresa. Intimada a justificar/comprovar os valores depositados nas contas acima referidas a contribuinte respondeu que não tinha como comprovar a movimentação bancária.

Tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que portase ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

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

I - de 75% (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 deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.” (sem grifos no original).

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe 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, 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.

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.

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei n 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Thaísa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, “deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

À título de complementação do entendimento, ressalto que, por exemplo, “a apresentação de notas frias para comprovar despesas que o contribuinte sabe não ter realizado caracteriza evidente intuito de fraude, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e legitima a qualificação da multa de ofício” (aceitação da 4ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no recurso 153.150, acórdão 104-22888).

Em verdade, para que se possa qualificar a multa de ofício, é necessária a comprovação de dolo específico, e não mera omissão do contribuinte.

Na hipótese dos autos, identifico que a descrição dos fatos, no termo de constatação fiscal, coaduna-se com a hipótese de qualificação da multa, uma vez que a Contribuinte manteve sua conta bancária em nome de terceiros, recebendo e realizando

pagamentos a margem da escrituração, valendo-se de interposta pessoa para figurar às suas obrigações tributárias.

Diante do exposto, entendo que deve ser mantida a qualificação da multa aplicada.

DECADÊNCIA

Mantida a qualificação da multa, torna-se irrelevante, para o afastamento da decadência, ter havido, ou não pagamento parcial dos tributos lançados.

Rejeito, assim, a preliminar de decadência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por fim, com relação às alegações de ofensa à verdade material, ofensa ao princípio da legalidade e a inutilidade do depósito bancário como fato gerador do imposto, relacionadas ao mérito da autuação – questão preclusa, posto que não abordada na impugnação – tem-se que a presente autuação fiscal decorre de presunção legal do art. 42 da lei nº 9.430/96, afastando de plano qualquer questionamento com base nos dispositivos supra invocado.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira