



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Recurso nº. : 137.285
Matéria : CSLL – EX(s): 1998 a 2003
Recorrente : DISBELLA DISTRIBUIÇÃO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASILIA/DF
Sessão de : 17 de setembro de 2004
Acórdão nº. : 103-21.732

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) – NULIDADES –
Indicando o MPF, como verificações obrigatórias, a correspondência entre os valores declarados e os constantes da escrituração do sujeito passivo, nos últimos cinco anos, restou declarada a atribuição dessa verificação e, portanto, válido o lançamento que apurou diferenças de base de cálculo, no confronto dos valores escriturados e aqueles declarados.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECLARAÇÃO INEXATA – LUCRO PRESUMIDO - RECEITA DECLARADA A MENOR
- Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada nos livros fiscais, correto o lançamento efetuado de ofício.

CSLL - BASE DE CÁLCULO - LUCRO PRESUMIDO - OPÇÃO PELO REGIME DE CAIXA – Demonstrando as declarações retificadoras que o contribuinte optou pelo regime de competência, não há como acolher simples alegações de opção pelo regime de caixa, na tentativa de afastar as diferenças apuradas, quando desacompanhadas de quaisquer provas do fato alegado.

MULTA AGRAVADA - Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual normal de 75%.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISBELLA DISTRIBUIÇÃO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento ex officio majorada ao seu percentual normal de 75%, vencido o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

conselheiro Antonio José Praga de Souza (Suplente Convocado) que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DONASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73

Acórdão nº. : 103-21.732

Recurso nº. : 137.285

Recorrente : DISBELLA DISTRIBUIÇÃO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.

RELATÓRIO

DISBELLA DISTRIBUIÇÃO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS Ltda já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão da 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que indeferiu sua impugnação ao auto de infração que lhe exige Contribuição Social sobre o Lucro, relativa aos anos calendários de 1998 a 2002, exercícios de 1999 a 2003.

A imputação fiscal tem relação com omissão de receita, verificada a partir do confronto entre as receitas declaradas e as constantes nos livros fiscais, com aplicação da multa agravada de 150%, no entendimento da fiscalização de ter ocorrido evidente intuito de fraude.

A infração imputada pela fiscalização e os argumentos de defesa estão assim sintetizados no acórdão recorrido:

"Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração Contribuição Social em virtude de diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago, decorrente de verificações obrigatórias, tributação com base no lucro presumido, referente ao período de apuração compreendido entre os trimestres de junho/1998 a junho/2002. (fls. 697 a 716)

O valor do crédito tributário apurado perfaz um total de R\$ 276.130,48, correspondendo ao valor do principal, da multa proporcional e dos juros de mora. (fls. 697)

A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 704 e 715/716.

A contribuinte impugna (fls. 729 a 756) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

Preliminarmente, os valores lançados relativamente aos períodos de apuração 1998, 1999, 2001 e 2002 devem ser cancelados, pois não foram inclusos no MPF Fiscal, bem como não foi inclusa a CSLL. Este é o entendimento da jurisprudência administrativa, seja do Conselho de Contribuintes, seja da DRJ/Brasília.

Inadequado o Auto também por se ter lançado indevidamente, caracterizando dupla tributação, valores declarados de modo regular e espontâneo, via DIPJ retificadora e DCTF Complementar, e reconhecidos pelos próprios Autuantes como sendo os valores corretos, referentes aos períodos não abrangidos pelo MPF-F (1998, 1999, 2001 e 2002). E, por força da IN SRF 166/99, com fundamento no art. 19 da MP 1.990/99, e IN SRF 255/2002, arts. 9º e 10, a DIPJ retificadora e DCTF Complementar referentes ao ano 2000, também têm o tratamento de procedimento espontâneo.

Os valores efetivamente recebidos foram devidamente escriturados no Livro Caixa, sem qualquer exceção, o que, evidentemente, justifica a suposta "diferença" entre este e o Livro Registro de Apuração do ICMS. Os fiscais recusaram todas as notas fiscais ofertadas com o fito de que o levantamento fosse efetuado com segurança, alegando não ser sua "função" refazer a escrituração contábil da empresa para adequá-la aos moldes estabelecidos no art. 1º, inciso II, da IN SRF 104/98, tributação com base no regime de caixa (art. 20 da MP 2.158-35/98); e, ao final, adotou o critério do regime de competência, o que demonstra afronta ao princípio da verdade real e, sobretudo, desrespeito ao mandamento insculpido no art. 112 do CTN (interpretação benigna).

O inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996, aplica-se quando demonstrado o evidente intuito de fraude, no caso, a fiscalizada além de declarar os tributos devidos, escriturou e apresentou os livros e documentos, não restando evidente o intuito de fraude que autoriza qualificar a multa de ofício para 150%, visto que não claro, nem manifesto, nem patente."

A decisão da 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF manteve integralmente o lançamento efetuado, inclusive com a multa agravada e, seus fundamentos estão espelhados na ementa do acórdão recorrido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

"Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 30/06/1998 a 30/06/2002

Nulidade - Inexistência de MPF-C

O lançamento de imposto, decorrente de verificações obrigatórias - correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, independe da emissão de MPF-Complementar, quer para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, quer para incluir tributo ou contribuição, pois o MPF-F autoriza aquelas verificações até os cinco anos anteriores à ciência do Termo de Início de Fiscalização, tanto para tributos como para contribuições sociais do PIS, da COFINS e da CSLL.

Denúncia Espontânea

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Além disso, a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade da contribuinte tão-só se acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

As INs SRF 166/99 e 255/2002 não socorrem a autuada, posto que o art. 833 do RIR/1999 diz que a pessoa jurídica que, depois de iniciada a ação fiscal, requerer a retificação de rendimentos de sua declaração não se eximirá, por isso, das penalidades previstas neste Decreto.

Regime de Caixa - INSRF 104/1998 - Interpretação Benigna

Não procede o argumento de que adotou regime de caixa para registro de seus recebimentos, em consonância com Instrução Normativa, quando se constata descumprimento de requisito exigido pela norma na escrituração do Livro Caixa. Acrescenta-se, ainda, que a forma como a contribuinte escriturou seu livro, não significa somente um descumprimento de obrigação acessória, mas total impossibilidade de se retirar destes registros a correta base de cálculo dos tributos.

As informações constantes das declarações entregues à SRF pela contribuinte demonstram nitidamente sua opção pelo regime de competência, o que prova nunca ter havido interesse da empresa em utilizar o regime de caixa para pagamento dos tributos federais.

Interpreta-se a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, da maneira mais favorável ao acusado (interpretação benigna) somente em caso de dúvida.

Multa Qualificada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

Declarando significativamente a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.

Na peça recursal o sujeito passivo reafirma os pontos postos na peça inaugural do litígio, ou seja, a ausência de MPF específico para o período fiscalizado; a denúncia espontânea com apresentação das DIPJs retificadoras e DCTFs complementares (mesmo que após o início da ação fiscal); a opção pela tributação com base no lucro presumido e o regime de caixa e, o descabimento da aplicação da multa majorada de 150%.

O recurso foi encaminhado a este colegiado mediante o arrolamento de bens, efetuado pela autoridade fiscal.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator:

O recurso é tempestivo e, considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme posto em relatório, trata-se de apuração de diferenças de Contribuição Social sobre o Lucro, identificada pelo confronto dos valores das vendas constantes dos livros fiscais e os efetivamente declarados pelo sujeito passivo.

Em preliminar ao mérito, alega a recorrente que o MPF somente foi emitido para o ano de 2.000, não alcançando os demais fiscalizados e objetos do auto de infração questionado.

A argumentação teórica do sujeito passivo tem relevância e da qual não ousou discordar. Isto porquanto o MPF tendo natureza jurídica de ato administrativo, em decorrência das disposições contidas no art. 196 do Código Tributário Nacional (CTN), constituindo-se em ordem específica para o início das atividades de fiscalização, na forma da legislação aplicável.

Assim, entendo que são inválidos os procedimentos instaurados a descoberto do competente MPF, restando em nulidade as providências carentes deste instrumento.

Entretanto, no presente caso, a ação fiscal do período de 1998 a 2.002 foi abrangido pelo MPF visto que no mesmo está consignado como verificações obrigatórias a compatibilidade entre os valores escriturados e aqueles constantes das declarações apresentadas. E, a ação fiscal restringiu-se a essa verificação obrigatória ao confrontar os valores escriturados nos livros fiscais e os efetivamente declarados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

Portanto, rejeita-se essa preliminar de nulidade, considerando que a ação fiscal foi corretamente instaurada e abrangida pelo questionado MPF.

Quanto à alegada denúncia espontânea, igualmente bem decidiu o acórdão recorrido. As DIPJs e DCTFs foram apresentadas após o início da ação fiscal, o que por si só já demonstra que a denúncia não foi espontânea. Além disso, a denúncia espontânea só se opera com o pagamento do tributo devido, o que não ocorreu.

Assim, no particular, o lançamento é procedente, lembrando que todo o período fiscalizado foi abrangido pelo MPF, como consignado acima.

Pertinente ao alegado regime de caixa, para se apurar as receitas sujeitas à tributação pela forma presumida, a recorrente em momento algum trouxe prova do alegado. Ao contrário, as questionadas declarações retificadoras entregues durante a ação fiscal vêm a confirmar o procedimento fiscal, visto que consignaram os valores como constantes dos livros fiscais.

Assim, não havendo outros questionamentos a respeito da base de cálculo apresentada pelo fisco, visto que a contestação somente se reporta à pretensão de que o regime adotado fora o de caixa, reputam-se corretos os valores constantes da peça de autuação.

A multa aplicada foi de 150%, considerando o fisco que a declaração reiterada de valores inferiores ao apresentado nos livros fiscais evidenciaria o intuito de fraude.

A decisão recorrida fundamenta a manutenção da multa no sentido de que: "Conforme já salientado em outros julgados de mesma natureza, deixando de informar parte de suas receitas ao Fisco Federal e de declarar o imposto devido, a contribuinte apostou na consumação do prazo decadencial. Não se efetuando o lançamento dos tributos nas Declarações, ficaria a Fazenda Pública, se não efetuado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

lançamento de ofício no prazo decadencial, impossibilitada de promover a inscrição na Dívida Ativa e propor a competente ação de execução."

Esse não é o entendimento desta Câmara, como também da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se, no caso, de declaração inexata, facilmente verificável pela fiscalização, como o foi, não podendo se invocar a inércia do sujeito ativo para caracterizar o evidente intuito de fraude, que tem origem legal, no sentido de ensejar a majoração da multa. A interpretação dos dispositivos da Lei nº 4.502/64 devem ter interpretação restrita, não podendo o aplicador lei dar um entendimento mais abrangente, especialmente quando se trata de penalidade.

Em outros julgados semelhantes esta Câmara decidiu por afastar a majoração da multa, como no Acórdão nº 103-21.107, do qual fui relator e apresentei os seguintes fundamentos:

"No que se refere à multa agravada, a fiscalização obteve os dados do efetivo faturamento da empresa nos livros fiscais a ela entregues e, constatada a divergência, entendeu caracterizado o crime contra a ordem tributária.

Para análise da questão é oportuno trazer comentários acerca da doutrina relativa à gravidade das infrações e suas conseqüências.

Segundo Luciano Amaro, a noção de infração é traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito, ensejando a aplicação de remédios legais que buscam repor a situação requerida pelo direito ou reparar o dano causado ao direito alheio.

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências e, dependendo da gravidade da ilicitude a sanção pode ser mais ou menos severa, mas sempre prevista em lei, em função do princípio da legalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

Ainda segundo este tributarista, a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.

Neste ponto, dependendo do nível de gravidade da infração, segundo avaliação do legislador, podem advir as penas pecuniárias e aquelas conceituadas como crimes, que ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais. Estas últimas estão definidas na Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Nas sanções administrativas as multas pecuniárias, especialmente as decorrentes de lançamento de ofício, estão definidas no artigo 957 do RIR/99. Neste capítulo as multas agravadas trazem a definição legal no inciso II, deste artigo 957, que delimitam a aplicação da multa agravada de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Neste contexto, a multa agravada deve ser caracterizada por atos praticados nos termos e limites definidos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, nos casos de evidente intuito de fraude.

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 excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Nilton Latorraca, ao comparar atos lícitos e ilícitos, discorre que *"a fraude se distancia da legítima economia de impostos justamente porque nesta o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, ou adota uma alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Na fraude os meios são sempre ilícitos; a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. A ação*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material”.

Como visto acima, a ação dolosa caracteriza-se, de uma forma genérica, pela distorção ilícita das formas jurídicas e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material, o que não é o caso dos autos.

A irregularidade praticada pela recorrente tem seu ponto na informação a menor de suas receitas constantes de seus livros fiscais, para aquelas constantes de sua declaração de rendimentos, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica. O Fisco, com base nas informações colhidas na própria escrituração da contribuinte fez a comparação os dados declarados e, tendo constatado ser as declarações inexatas, efetuou o lançamento de ofício.

A infração cometida já estava delineada e delimitada à vista da própria documentação da empresa, prontamente apresentada aos auditores fiscais.

A divergência entre as informações apresentadas no livros fiscais e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta do autuado, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artifícios, ardis ou outros meios similares para burla-los, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

Aduz-se, portanto, que a irregularidade descrita nos autos não representa uma modalidade de infração fraudulenta, mas um caso de declaração inexata, para a qual o próprio art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina, no seu inciso I, a aplicação da multa de 75%.

Por outro lado, estabelecendo-se a dúvida *“quanto à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação”* é forçoso observar-se o conteúdo do artigo 112, inciso IV, do CTN, o qual recomenda que há de ser a lei tributária, que define



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº. : 103-21.732

infrações ou comina penalidades, em existindo duvida, interpretada de modo mais favorável ao acusado, portanto, aplicando-se a multa de 75% em vez de 150%.

Observe-se, nesse passo, que a contribuinte justificou a divergência, no entendimento de que a receita tomada como base do lucro presumido é seu lucro bruto e dele excluído o ICMS.

No sentido da inaplicabilidade da multa agravada, como no presente caso, são os acórdãos a seguir, cujas ementas se transcreve:

Ac. 101-81.974

"Não se justifica a aplicação da multa agravada, pelo fato da omissão de receita detectada ter sido fruto de sistemáticos erros de soma no livro de saídas de mercadoria, quando entregues ao Fisco os talões de notas fiscais com os valores corretos."

Ac. 101-85.012

"Emissão de notas fiscais sem contabilização das respectivas receitas (documento à margem da contabilidade), não enseja a aplicação de penalidade, pelo que, cabível, no caso, a multa de 50% estabelecida no art. 728, II do RIR/80."

Ac. 101-92.700

"PENALIDADE AGRAVADA - Não se aplica à penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas a partir dos valores escriturados nos livros fiscais."

Ac. nº CSRF 01/1.0605

"Improcede o pleito de se estabelecer à multa de lançamento de ofício majorada, de 150% sobre o imposto lançado com base em procedimento do Fisco Estadual se não evidenciado nos autos a ocorrência da situação agravante, o evidente intuito de fraude, que justificasse a exacerbação da penalidade. Cabível a exigência da multa ao percentual normal de 50%."

Desta forma, deve ser reduzida a multa agravada para o seu percentual normal de 75%."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002075/2003-73
Acórdão nº : 103-21.732

Pelo exposto, voto no sentido de de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* majorada ao seu percentual normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2004


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

