

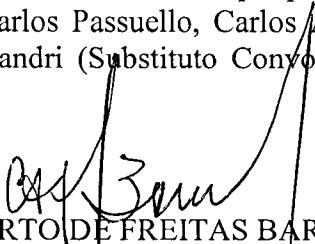
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.004814/2001-08
Recurso nº 103-130.219 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.011 – 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2009
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRISMEL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

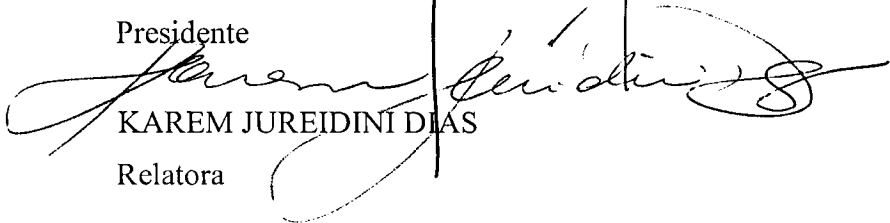
Ementa: MULTA QUALIFICADA - ARTIGO 44, INCISO II, DA LEI Nº 9.430/96 - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - LANÇAMENTO FORMALIZADO TENDO POR BASE INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA EMPRESA AO FISCO ESTADUAL - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo. No presente caso, verifica-se que o contribuinte obteve benefício por manter-se em sistema que não seria possível se declarada a totalidade da receita bruta, a qual foi informada à Receita Federal de forma diversa da apresentada no âmbito estadual, por vários anos.

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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Antonio Carlos Guidoni Filho e Valmir Sandri (Substituto Convocado) que negaram provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO

Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora

Formalizado em: 20 MAI 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Marcos Vinicius Neder de Lima, Antonio Praga, Adriana Gomes Rego, Nelson Lósso Filho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vive-Presidente Substituto).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em 30 de agosto de 2001 foi lavrado Auto de Infração para a exigência de valores relativos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de todos os trimestres dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e do 1º trimestre de 2001. Houve qualificação da multa em 150%, em razão de, segundo a fiscalização, ter o contribuinte prestado informações inexatas nas Declarações Anuais Simplificadas dos anos-bases de 1998, 1999, 2000 e 2001, declarando faturamento a menor que o declarado à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, pela DPI, evidenciando o intuito de fraude contra a ordem tributária (fls. 240/245).

Impugnado o lançamento (fls. 249/253), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF julgou-o procedente (fls. 278/288), nos termos da seguinte ementa:

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Data do fato gerador: 31/03/1998, 31/06/1998, 31/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 31/06/1999, 31/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 31/06/2000, 31/09/2000, 31/12/2000 e 31/03/2001.

Ementa: PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não resta configurado o cerceio de defesa quando a descrição dos fatos do auto de infração detalha a base de cálculo, o coeficiente de arbitramento e a alíquota aplicada, e dos autos constam planilhas demonstrativas da Composição da Base de Cálculo e de Apuração de Débito, as quais foram entregues à contribuinte ou posto à sua disposição.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

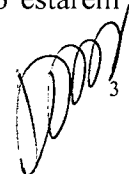
Data do fato gerador: 31/03/1998, 31/06/1998, 31/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 31/06/1999, 31/09/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 31/06/2000, 31/09/2000, 31/12/2000 e 31/03/2001.

Ementa: MÉRITO. Consideram-se incontroversos os fatos demonstrados na denúncia fiscal e não contestados expressamente pelo sujeito passivo.

Lançamento Procedente.”

Adveio então o Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 294/298) em que reitera os argumentos apresentados em sua Impugnação.

O acórdão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 322/333), por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, deu parcial provimento ao Recurso interposto, entendendo (i) correto o lançamento de ofício através do arbitramento do lucro, uma vez que foi constatado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada; (ii) não ser cabível a qualificação da multa por não estarem



presentes os fatos caracterizadores do evidente intuito de fraude. Assim, a multa foi reduzida para o seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).

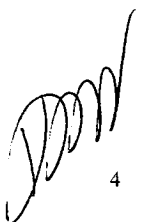
A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, então, Embargos de Declaração, o qual foi rejeitado, uma vez que não foi verificada omissão.

Ato contínuo, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão (fls.455/479), com fundamento no artigo 5º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sustentando-o em acórdãos divergentes (105-14.098, 107-07084, 108-07569 e 101-94230), e, argumentando, em suma, que (i) o contribuinte, ao informar faturamento menor do que o real ao Fisco, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo, o que caracteriza hipótese de qualificação de multa nos termos do artigo 44, II da Lei nº 9.430/96, mais especificamente, o ilícito previsto no artigo 71, incisos I e II da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a “sonegação”; (ii) restou comprovado o evidente intuito de fraude, uma vez que o contribuinte, por diversas vezes apresentou ao Fisco informações falsas.

O exame de admissibilidade foi realizado (fls. 367/369), determinando o **seguimento** integral ao Recurso Especial interposto. O contribuinte foi devidamente intimado por meio de Edital nº 38/2007 (fl. 377), após envio de correspondência por AR (que retornou com aviso de que “mudou-se”). Não houve apresentação de contra-razões.

Em 14/04/2007 os autos foram a esta Relatora distribuídos.

É o relatório.



Voto

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Trata o presente processo da legitimidade da aplicação de multa qualificada em 150%, em razão de ter o contribuinte prestado declarações inexatas sobre seu faturamento, de forma a reduzir o pagamento indevido de tributos e contribuições.

Antes de analisar os fatos concretos, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se, no antecedente, um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No consequente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passamos ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Camaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

² Curso de direito tributário, ob cit., p.259.



Em autos de infração poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente como lançamento de ofício, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

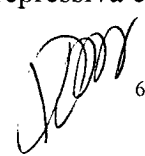
No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade) nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado) nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º, estabelece que o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] 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. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: *“Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.”*

Ainda que se verifique falta de pressuposto para a imputação do que ora se denomina multa qualificada, pode ser esta reduzida para multa de ofício sem qualificação, não impedindo a manutenção do crédito tributário. Isto porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto é objetiva. O elemento subjetivo só alcança a qualificação da multa. A multa qualificada, que se ousa descrever de natureza “penal tributária”, tem característica repressiva e punitiva devido à grave natureza do evento ilícito que se configura em sua hipótese.



6

Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexo entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas), visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação *impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido*³.

Assim, sem dúvida, necessária ao menos a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Já a aplicação da “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

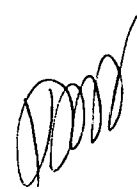
Concluimos, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento.

Voltando ao presente caso, em primeiro lugar, analisando o antecedente da norma punitiva, ficou evidente que o tributo é devido, uma vez que foram confrontadas informações prestadas ao fisco federal, através de Declarações de Rendimentos, com os valores escriturados na coluna de saída de mercadorias do Livro de Registro de Apuração do ICMS. Não se tem, portanto, um lançamento por mera presunção, mas lançamento pautado em informações prestadas pelo próprio contribuinte ao fisco estadual.

É fato que o contribuinte foi bastante penalizado, na medida em que houve o arbitramento do lucro, porquanto, segundo consta do relato do acórdão recorrido, intimado e reintimado a apresentar os livros e documentos de escrituração contábil e fiscal, o contribuinte não logrou apresentá-los.

A decisão recorrida afirma que a divergência entre as informações apresentadas no Livro destinado ao fisco estadual e as declarações destinadas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta da autuada, desde que não reste identificado o uso de quaisquer artifícios ardis ou outros meio similares para burlá-lo, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

3 Curso de direito tributário, ob. cit., p.202.



Ocorre que, no que tange à qualificação da penalidade, há que se analisar o conjunto probatório e, no presente caso, tem-se que (i) a omissão não foi aferida por presunção, mas a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte; (ii) a omissão foi reiterada, ou seja, pelo período de quase quatro anos o contribuinte prestou informações falsas; (iii) o contribuinte informou ao fisco federal valores muito inferiores, durante os mesmos anos, em face dos valores informados ao fisco estadual; (iv) durante todos estes anos, foram apresentadas Declarações Simplificadas, o que não seria possível se observada a real receita bruta do contribuinte.

É por essas razões que na análise dos fatos e tão somente pelo conjunto de motivos ora tratados, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para manter a qualificação da penalidade.

Sala das Sessões, em 09 de março de 2009.


KAREM JUREIDINI DIAS