



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.008945/2002-37
Recurso nº : RP 103-135674
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : RURALCAMPO PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
Sessão de : 20 de março de 2006
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

MULTA QUALIFICADA DE 150% – LEI 9430/96, ART. 44, II – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/94, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente.

DECLARAÇÃO INCORRETA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO – As declarações inexatas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada. O lançamento de ofício desconsidera o ato do contribuinte denominado lançamento por homologação e deve se basear nos livros contábeis e fiscais, agindo nos termos do art. 142 do CTN; se não há vício nos livros e documentos contábeis e fiscais, não há que se falar em fraude.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clovis Alves, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Junior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e DORIVAL PADOVAN.



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

Recurso nº : RP 103-135674
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : RURALCAMPO PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

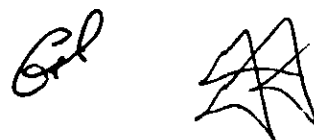
A Fazenda Nacional, inconformada com o Acórdão prolatado pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (nº 103-21.648, de 17/06/2004 – fls. 474), com base no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98, parte II), apresentou Recurso Especial para ver reformada decisão que reduziu a multa de ofício de 150% para 75% relativa ao lançamento em razão de o contribuinte ter apresentado informações em Declaração em valores inferiores aos constantes dos seus livros fiscais (Registro de Saída / ICMS), de maneira reiterada.

A ementa da decisão, na parte objeto do recurso, tem a seguinte redação:

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 a multa agravada ao percentual normal de 75%.

Os argumentos da Fazenda Nacional podem ser assim resumidos (fls. 484/492):

- a) Consoante o auto de infração (fls. 424), a fiscalização apurou que, durante os anos de 1997 a 2002, o recorrido não apresentou declaração de contribuições e tributos federais (DCTF) ou as apresentou com valores menores do que efetivamente devidos;
- b) A conduta de declarar reiteradamente informações inexatas ao Fisco representa intuito de fraude contra a ordem tributária;



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

- c) Não há dúvida de que 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;
- d) Entretanto, ainda que provado o ilícito, de acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, somente caberia o agravamento da multa quando restasse demonstrado o “evidente intuito de fraude”; ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu sua vontade – de forma consciente – para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco;
- e) Vê-se o intuito de fraude quando o recorrido adota a prática de declarar ao Fisco um faturamento que sabia não ser o verdadeiro, durante 4 anos seguidos;
- f) O Fisco apurou o verdadeiro faturamento do recorrido, mediante análise das informações constantes no registro de saídas de mercadorias;
- g) O art. 71 da Lei 4502/64 não permite ao contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco, e os artigos 194 e 195 do CTN estabelecem o dever de colaborar com os fiscais;
- h) Demonstrado que o contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco no período de 4 anos, não há dúvida de que agiu com dolo;
- i) A prática reiterada de declarações falsas corresponde ao evidente intuito de fraude.

Pelo Despacho 103-0.254/2004 (fls. 493/494), admitiu-se o Recurso Especial e abriu-se prazo para contra-razões do contribuinte, que se manifestou às fls. 503 e seguintes.

É o Relatório.



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, de modo que deve ser admitido. Com efeito, a decisão da E. 3ª Câmara não foi unânime e, conforme se verá a seguir, do ponto de vista da recorrente, há contradição entre a decisão e a lei; assim, nos termos do art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF 55/98, I), compete a esta Câmara julgar referido recurso.

A fundamentação para aplicação da multa de 150% pode ser sintentizada como a sistemática adotada pelo contribuinte configura, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária prevista no inciso I do art. 1º, da Lei 8137/90; o contribuinte informava reiteradamente valores a menor das bases de cálculo dos tributos federais nas DCTFs e DIPJs (fl. 425).

Verifica-se inicialmente que não foi indicado nem descrito objetivamente qual tipo constante dos dispositivos legais apontados seria o aplicável à conduta da empresa.

Para análise da questão, parte-se do dispositivo acerca da multa qualificada:

Lei 9.430/96

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

...

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de **fraude**, **definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. *(o grifo não é do original)*.

Portanto, há dois fatores que definem a espécie da falta que merece aplicação da multa de 150%.

O primeiro deles é que a falta cometida pelo contribuinte à qual é aplicada a multa qualificada deve corresponder a **evidente intuito de fraude**. Ou seja, a contrário senso, tudo o mais não representa a hipótese legal do inciso II do art. 44 da Lei 9430. Com efeito, no campo das penalidades, não há como aplicar a analogia ou qualquer outro instituto que alargue a aplicação de uma determinada norma; a previsão legal e o fato devem ter identidade para que haja a subsunção; isso é a tipicidade, que está compreendida no § 1º do art. 108 do CTN ¹.

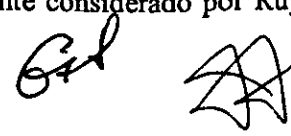
E mais, o segundo fator especifica ainda mais a aplicação da multa mais gravosa. É que deve ser identificada a fraude em algum dos institutos dos arts. 71 a 73 da Lei 4502/64. Vejamos sua redação:

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 ...

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ...

¹ Entre nós não são raras as referências isoladas ou fragmentárias ao caráter tipológico do Direito Tributário. Justo porém é referir que o princípio da tipicidade foi expressamente considerado por Ruy



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, ou 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 (grifou-se).

Cumpre observar inicialmente que os artigos mencionados no art. 44, II, da Lei 9430, definem três institutos, sendo que a presença do evidente intuito de fraude (um dos três) é obrigatória para aplicação da multa qualificada, ainda que mediante sonegação ou conluio.

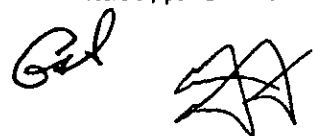
Assim, em obediência à tipicidade, e como requisito indispensável do tipo, há de ser analisado o art. 72, que define como fraude a ação ou omissão dolosa, para modificar, impedir ou retardar o fato gerador com objetivo de reduzir o montante do tributo ou, então, evitar ou diferir o pagamento².

Pois bem, a atitude de alterar ou esconder o fato gerador ocorre, via de regra, nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte. Não se pode esquecer que o lançamento é um ato eminentemente administrativo (CTN, art. 142), sendo estabelecido ao contribuinte o dever de antecipar o recolhimento do tributo, que é a situação em que há a maior intensidade da colaboração do contribuinte na atividade administrativa³.

Barbosa Nogueira, na sua acepção de necessária adequação do fato ao modelo que o prevê e descreve. (Alberto Xavier Direito Tributário e Empresarial – Pareceres, Forense, 1982, pág. 11)

² A lei define a fraude como a ação ou omissão dolosa. Donde se pode concluir que é inerente ao conceito de 'fraus legis' em matéria fiscal a intencionalidade fraudulenta (elemento subjetivo) e a ilicitude do seu objeto (elemento objetivo). (Alberto Xavier, obra citada, pág. 34)

³ Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e "autolancamento", pág. 47



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

Assim, o fato de o contribuinte não ter apresentado Declaração que reflita os registros contábeis e fiscais de sua escrita não corresponde automaticamente à conduta cujo tipo está previsto nos dispositivos acima mencionados, pois o fato gerador permanece devidamente exposto em seus livros contábeis e fiscais; isto é, não se escondeu ou omitiu.

Eurico Diniz de Santi⁴ afirma que, na verdade, o “autolançamento” não é propriamente um lançamento, pois o ato de formalização do crédito não é praticado pela autoridade fiscal, mas pelo contribuinte, sendo que o ato da autoridade administrativa, se não promover lançamento de ofício, será apenas o de reconhecer a extinção.

Se houver a inexatidão das informações constantes no “autolançamento”, a consequência prevista é que seja efetuado o lançamento de ofício, conforme o art. 149 do CTN. E o lançamento de ofício deve corresponder ao **ato administrativo correspondente ao procedimento para verificar a ocorrência do fato gerador, e, a partir daí, calcular o tributo e aplicar a multa cabível.**

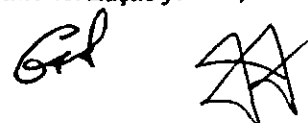
Ora, se para promover o lançamento de ofício, deve ser desconsiderado o “autolançamento”, então é evidente que a **verificação da ocorrência do fato gerador** não ocorre com a análise da Declaração do contribuinte que nada mais é o suporte para o seu “autolançamento”, mas sim com a análise dos fatos registrados nos livros contábeis e fiscais.

Ademais, a palavra **dolosa** traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois – ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido – deve ser demonstrada a intenção do agente nesse sentido⁵. Ou

⁴ Extinção do Crédito Tributário (Prescrição e Decadência), in Tributação das Empresas, Ed. Quartier Latin, pg. 57

⁵ Antônio Roberto Sampaio Dória, Elisão e evasão fiscal (José Bushatsky Editor e IBET, 1977, 2ª edição)

Assim na fraude, como na simulação, no *fundo* os meios são sempre ilícitos, mas em sua *exteriorização formal*, na



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

seja, a fraude deve ser comprovada, e deve ser apresentada precisa descrição dos fatos para a aplicação da multa.

Alberto Xavier socorre para o conceito do dolo no campo tributário:

Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a *intenção* de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente *prevê e quer* o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como *fim*, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘*intenção fraudulenta*’. (obra citada, pág. 34)

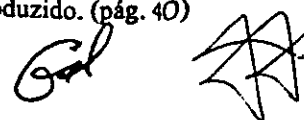
Assim, é imprescindível que reste demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente, sob pena de não ser caracterizada sua atitude como passível da multa do art. 44, II, da Lei 9430.

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

MULTA MAJORADA - FRAUDE - A fraude deve ser inequivocamente provada, particularmente quanto ao dolo. No caso de despesa referente a serviços pode-se admitir a existência de liberalidade no pagamento, por parte da empresa, sem que necessariamente reste comprovada a fraude (Acórdão 103-19690)

MULTA AGRAVADA - Não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada. (Acórdão 103-19682)

fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (Acórdão 201-73945)

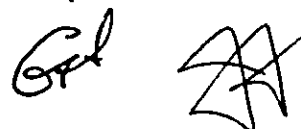
MULTA DE OFÍCIO. Falsificação de DARFs cometida pelo mandatário do contribuinte, não estando demonstrada a participação deste, nem caracterizado o intuito de dolo, fraude ou conluio do mesmo. Impostos já recolhidos quando da instauração do procedimento fiscal, sem mais demora. Ausência de fundamento legal para a aplicação da multa de ofício. (Acórdão 303-29241)

FRAUDE NA EXPORTAÇÃO. A acusação de fraude não pode repousar em meros indícios, sendo pressuposto para sua ocorrência a comprovação do dolo e de seus efeitos materiais. (Acórdão 302-33924)

A fiscalização acusou que teria havido dolo do contribuinte ao apresentar faturamentos inferiores ao efetivamente verificados pelo contribuinte. Ocorre que a constatação foi efetuada pelos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte (Livros fiscais do ICMS), o que se faz supor que ele não agiu de modo a esconder ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto. Não há como deixar de considerar que o contribuinte está obrigado à escrituração contábil e fiscal, bem como a apresentá-la em procedimento de fiscalização. Ademais, a fiscalização empreendida pelos agentes não pode ignorar a escrituração contábil e fiscal.

A fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte. As declarações errôneas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada.

Em situação semelhante, recentemente a E. 1ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por maioria afastar a penalidade qualificada no



Processo nº : 10120.008945/2002-37
Acórdão nº : CSRF/01-05.399

caso em que não há clareza na acusação (recurso 103-136837, rel. Conselheiro José Carlos Passuello):

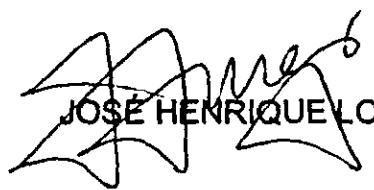
"Poderia a autoridade julgadora induzir seu pensamento no sentido de tentar definir se o procedimento do contribuinte corresponde ao conceito de sonegação ou de fraude, mas essa não é a sua função. Deve ele se ater a decidir acerca do acerto do procedimento de imposição da exigência, dentro de seus contornos e características, nunca buscar pela presunção ou por conclusão própria completar ou dar novos contornos à exigência.

Não encontrando no processo a indicação, mesmo imprecisa, mas expressa ou objetiva de em qual das três figuras penais tributárias pretendeu a fiscalização ancorar a qualificação da multa, prefiro entender que o fez com omissão de seu elemento essencial que a tipificação legal."

Esse entendimento já havia sido adotado também por esta E. Turma no acórdão CSRF/01-05.054 que afastou a multa qualificada em situação de prática repetida de omissão de receita.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2006.


JOSE HENRIQUE LONGO 