



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

Processo nº 10640.002618/2004-64
Recurso nº 103-145.299 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 01-05.871
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CPA EMPREENDIMENTOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 1999

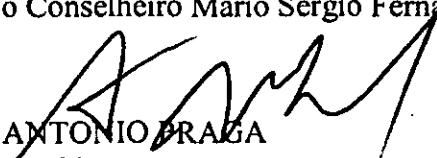
MULTA QUALIFICADA

Presentes os elementos subjetivos dolo (consciência) e elemento subjetivo do injusto (finalidade) pagar menos imposto, correta é a multa qualificada.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso e restabelecer a multa qualificada de 150%, vencidos os Conselheiros Jose Carlos Passuello (Relator), Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Hugo Correa Sotero (substituto convocado) e Valmir Sandri (Substituto convocado), e, por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional para afastar a decadência, haja vista a incidência da multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mario Sergio Fernandes Barroso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MARIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO
Redator Designado

FORMALIZADO EM:

08 SET 2008


Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, HUGO CORREA SOTERO (Substituto convocado), MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).



Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 835 a 852) com arrimo no artigo 5º, I, do RI¹ vigente à época do recurso, face à decisão da 3ª Câmara consubstanciada no Acórdão nº 103-22.265 (26.01.2006), assim sumariado no site dos Conselhos:

Número do Recurso: 145299

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10640.002618/2004-64

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: CPA EMPREENDIMENTOS LTDA.

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Data da Sessão: 26/01/2006 00:00:00

Relator: Victor Luís de Salles Freire

Decisão: Acórdão 103-22265

Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito Tributário em relação aos fatos geradores dos meses de janeiro a setembro de 1999 (inclusive) vencidos os conselheiros Mauricio Prado de Almeida, Flavio Franco Corrêa e Cândido Rodrigues Neuber e, no mérito, Por maioria de votos reduzir a multa de lançamento ex officio agravadas ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por Cento), vencidos os conselheiros Mauricio Prado de Almeida e Flavio Franco Corrêa.

Ementa: LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - PRAZO DE PRECLUSÃO - A partir da vigência da Lei 8383/91, operando o lançamento sob a forma de homologação, o prazo decadencial se conta em 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo a hipótese de dolo, fraude ou simulação. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO - OMISSÃO DE RECEITAS - Erigida como presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/96) a tributação dos depósitos bancários como receita omitida, não elidida ela pelo sujeito passivo, é de se manter o lançamento de ofício sob a rubrica "omissão de receita". ARBITRAMENTO - AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO - Achando-se a escrita fiscal do sujeito passivo imprestável, esgotados todos os meios de confirmação da apuração regular do tributo, cabe à autoridade lançadora recorrer para a figura do chamado "arbitramento de lucros". MULTA AGRAVADA - PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE - A aplicação da multa agravada só tem cabimento nas hipóteses de configuração de evidente intuito de fraude e nas demais figuras dolosas previstas no art. 44, II da Lei 9.430/96, sendo que, no mais, frente à chamada

¹ Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

"declaração inexata", cabível é a imposição da multa de 75%.
Publicado no D.O.U. nº 51 de 15/03/06.

O especial ataca a redução ou desqualificação da multa (de 150% para 75%) e o conseqüente acolhimento da preliminar de decadência, entendendo que houve a tipificação necessária à sua qualificação e, com relação à decadência invoca a aplicação do artigo 173, I, do CTN.

O despacho (fls. 853) Presi nº 103-0.104/2006 entendeu ser admissível o especial admitindo haver a possibilidade de contrariedade à lei e à evidência das provas.

O voto condutor da decisão recorrida aduz, ao seu final, com relação aos itens objeto do especial:

"No arbitramento, efetivamente a escrita inexistia e nada mais precisaria ser mencionado para confirmar o lançamento. Incorporando as sábias considerações do veredicto anterior, apenas com a ressalva quanto à multa agravada e a aplicação do prazo decadencial, dou parcial provimento ao recurso para considerar decaídos os lançamentos, principal e decorrentes, do ano de 1999 até o mês de setembro e reduzir a penalidade ao percentual de 75%."

A acusação fiscal, trazida explicitamente (fls. 72) no relatório fiscal que apoiou os autos de infração é:

"O que houve, de fato, foi que a diretoria da empresa não efetuou qualquer escrituração contábil nos anos 1999 a 2001 e parcialmente, no ano de 2002. Também apresentou, fls. 143 a 148, declaração de inatividade nos anos 1999 a 2001, tendo reafirmado essa condição na resposta dada ao Fisco, fl. 78. Não há a mínima chance de valer eventual hipótese de que os sócios-gerentes (fl. 216) não sabiam da EXPRESSIVA movimentação financeira, até por que eles não contestaram os valores apresentados pelo Fisco. Antes pelo contrário, tentaram justificar com a documentação inábil citada anteriormente. Assim, ficam, de acordo com a Lei, os sócios ELIENE APARECIDA FERREIRA, CPF 684.335.306-15 e ROBERTO VALLIM SALGADO, CPF 180.470.846-15 solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado (art. 135 do CTN, reproduzido no caput e inciso VI do art. 210 do RIR/99). A Sra. Eliene ficará ciente de sua condição de devedora solidária por intermédio do recebimento de uma via do presente Auto de Infração, que lhe será entregue na condição de representante da pessoa jurídica. Sendo o Sr. Roberto falecido, cf. certidão de óbito, fl. 136, será dada ciência do presente à inventariante de seus bens, fl. 594, a Sra. SOLANGE DE FÁTIMA RIBEIRO DE CAMPOS, CPF 514.912.226,20, residente na Av. Barão do Rio Branco, 4.187, ap. 701, Passos, neste município. Diante do exposto e nas atribuições de Auditor-Fiscal da Receita Federal, efetuamos o lançamento de ofício das receitas omitidas no presente Auto de Infração, dos juros de mora, bem como da multa, esta qualificada pelos motivos acima expostos."

A capitulação legal trazida nos autos de infração, foi o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, tão somente.



Busco no especial as razões do apelo e penso que os trechos abaixo transcritos espelham em apertada síntese o pleito:

"24. Tem-se como certo que o caso de "declaração inexata" se encontra no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mas, ressalva sua parte final: "excetuada a hipótese do inciso seguinte", concluindo-se que os casos do inciso II são os mesmos do inciso I, existindo evidente intuito de fraude, não se tratando de fraude civil.

E é certo, também, que a ação do contribuinte retardou por parte da autoridade fazendária o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal (Lei 4502/66, art. 71, inciso I), bem como as declarações inexatas prestadas, depois de realizado o fato gerador, modificando sua informação quantitativamente, reduzia o montante do imposto devido.

25. A E. Terceira Câmara, por sua maioria e, seguindo o voto condutor do Ilustríssimo Senhor Relator, não considerou evidente o intuito de fraude.

26. Sem razão a respeitável maioria. A conduta do contribuinte, por sua ação firme e abusiva no sentido de fornecer "informações inexatas" com alta lesividade à Administração tributária, diminuindo acintosamente o valor real de seu faturamento, reduzindo, de tal forma, o valor do pagamento de tributos e contribuições por prolongados períodos, sistematicamente, demonstrou-se conduta consciente que procura e obtém determinado resultado.

Desnecessário, mesmo, que viesse o fato repetido numa frequência como a dos autos. Não diz a lei ser requisito, para existência do dolo, que a conduta seja reproduzida inúmeras vezes; o preceito legal declara apenas "ação ou omissão dolosa", bastando uma única para configurar a materialidade da conduta dolosa.

26- Dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado diz que o tipo de injusto de ação doloso desdobra-se em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (exs.: mulher honesta, ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo)."

"Por todo o exposto deve ser conhecido e provido o presente recurso para reformar o respeitável acórdão, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por se ter configurada a ação dolosa, incidente o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e como consectário jurídico a aplicação do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, restabelecendo a decisão de folhas 763/777, que também se adota como razões recursais por seus seguros e justos fundamentos."

Em contra-razões a empresa centra seus argumentos nas expressões:

"Também deve ser considerado, dentro do contexto da presente discussão, o sistema legal do ônus da prova. Àquele que imputa responsabilidade a terceiro, em qualquer ramo do direito, se pretende

ter sucesso no seu pleito, cabe o ônus de produzir a prova constitutiva do seu direito.

Ora, se a jurisprudência repudia o lançamento do tributo baseado em mera presunção, o que dizer do agravamento da multa com pressuposto na presunção de que houve omissão de rendimentos.

No caso dos autos uma presunção atua sobre outra presunção, ou seja: a fiscalização presumiu que houve omissão de rendimentos (não foi pesquisada e, nem de longe, buscada a verdade material); a partir daí, com base na presunção de que houve omissão de rendimentos, presumiu que houve fraude.

Onde está nos autos a necessária comprovação do evidente intuito de fraude, conforme exige a lei, para exasperação da multa?

Aurélio Pitanga Seixas Filho leciona que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos, o que, data vênia, não se coaduna a exacerbada vontade da Fazenda em elevar a carga tributária imposta ao contribuinte (Princípios Fundamentais do direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal – Forense – 1ª edição – pg. 46).

Ademais, no tocante à interpretação e aplicação de normas sancionadoras, o art. 112 do CTN assim dispõe: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; IV à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação.

Tal comando decorre do princípio da legalidade em matéria tributária e a tipicidade (total e plena subsunção dos fatos à norma), não se compreendendo a aplicação de penalidades ao contribuinte quando não há certeza e segurança da prática do ilícito tributário.”

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Relator, JOSÉ CARLOS PASSUELLO

O recurso foi adequadamente admitido e deve ser conhecido.

A questão central a ser apreciada diz respeito à qualificação da multa de ofício que foi desconstituída pela decisão recorrida.

A empresa apresentou, relativamente aos anos calendário de 1999 (fls. 193), 2000 (fls. 141) e 2001 (fls. 142) declarações anuais simplificadas com indicação da condição de "Inativa". Quanto ao ano calendário de 2002, apresentou declaração de ajuste com opção pelo lucro real, mas sem movimento (fls. 149 a 201).

Contrariando essas informações, apresentou DCTFs no ano de 2002 indicando imposto a pagar. Informou à fiscalização (fls. 79) a existência de faturamento em 2002 e 2003, em valores inferiores à sua movimentação financeira.

Porém, a fiscalização logrou conhecer a movimentação bancária da empresa e a intimou a comprovar a origem dos valores arrolados a fls. 105 a 132 (em 02.03.2004).

A fiscalização dá conta que a empresa entregou, em 22.04.2004, nove pastas numeradas contendo registros e cópias, que não atenderam às exigências do Fisco, já que os documentos não se apresentaram condizentes com a técnica contábil desejada.

Foi procedido o arbitramento, que foi mantido pela decisão recorrida.

A questão remanescente é, portanto, apenas a qualificação da multa de ofício, apurada em lançamento de arbitramento dos resultados fiscais tendo como base financeira o montante dos depósitos e créditos bancários nas contas da empresa.

A alegação da empresa foi no sentido de que inexistiu o evidente intuito de fraude que informa o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Como relatado, a capitulação legal da multa se deu exclusivamente no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, que à época tinha como redação:

"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 arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)"

Na peça impositiva não consta qualquer afirmativa de estar diante de evidente intuito de fraude nem a indicação em qual dos três artigos que ensejam a qualificação de multa (Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), porém, diante de tal omissão parece-me razoável supor que a qualificação se deu por evidente intuito de fraude.

Após a lavratura dos autos de infração a legislação capituladora foi alterada, pela Lei nº 11.488, de 2007, que passou a ter como redação (apenas na parte que interessa):

" Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)"

Observe-se que foi excluído do texto a expressão que a redação alterada continha de "evidente intuito de fraude", passando portanto a legislação a tratar de forma diferente os casos de qualificação de multa, não mais sendo admissível sua imposição calcada no "evidente intuito de fraude", e, como se sabe da aplicação do artigo 106, II, c)², tratando-se

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

de penalidade excluída ou abrandada na lei posterior, desde que se aplique sobre casos pendentes de julgamento, deve-se obedecer ao princípio da retroatividade benéfica.

Assim, na apreciação do presente processo, é de se desconsiderar os efeitos decorrentes do conceito de "*evidente intuito de fraude*", que não mais integra a legislação vigente.

Como consequência, a penalidade qualificada somente sobreviveria se a fiscalização tivesse identificado objetivamente em qual das três hipóteses a empresa estaria enquadrada, complementada ainda essa identificação por objetiva descrição dos elementos que lhe permitiam concluir pela tipificação expressa na Lei nº 4.502/64.

Se isso faltou, como no presente caso entendo ter faltado, quando da peça impositiva inaugural, não há como manter-se a qualificação da multa.

E não deixo de considerar a possibilidade de ocorrer a tentativa de exercer nessa fase de julgamento a tentativa de enquadramento em uma das três possibilidades, uma vez que a ação negativa de atuação no processo, deste Colegiado, não lhe permite buscar inovações e complementos descritivos ou capituladores, principalmente com relação às penalidades apenas visando mantê-las.

Esses comentários todos são corroborados pela máxima jurisprudencial que entende que fraude não se alega, se prova. E é provavelmente por essa razão que a lei veio alterar a redação anterior que dotava a imposição da exasperada penalidade (qualificação) de elemento subjetivo calcado na tentativa de extrair do contribuinte a intenção pela via da presunção.

Ainda devo considerar o entendimento difundido neste Colegiado segundo o qual a aplicação de penalidade qualificada em casos caracterizados por presunção legal de omissão de receitas (no presente caso a base de tributação foi formada financeiramente por receitas presumidamente omitidas – base em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada) deve ser firmemente baseada em prova concreta de fraude ou simulação.

Esclareço que a utilização dos argumentos acima decorreu da necessidade em formar fundamentos de decidir diante da escassa argumentação trazida no voto condutor da decisão recorrida.

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

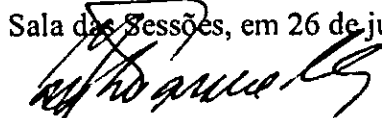
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, à falta de maiores argumentos no conteúdo da decisão recorrida que pudessem balizar minha aprovação, voto com base nos argumentos acima e concordo com a decisão recorrida pelas suas conclusões.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 26 de junho de 2008



José Carlos Passuello
Relator



Voto Vencedor

Conselheiro Redator designado, MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO

A questão é somente a respeito da qualificação da multa.

A multa fora qualificada, pois, a contribuinte apresentava declaração de inativa (1999, 2000, 2001), e em 2002 apresentou declaração pelo lucro real, porém sem movimentação.

Antes da análise dos fatos seria oportuno discorrer sobre conduta dolosa.

A conduta dolosa apresenta um tipo objetivo e outro subjetivo. O tipo objetivo se divide em elementos descritivos ou objetivos propriamente ditos, que são aqueles resultantes da simples verificação sensorial como coisa, móvel, explosivo etc, e elementos normativos que exigem juízo de valor jurídico (como cheque documento público etc), e o tipo subjetivo formado pelo dolo e elemento subjetivo do injusto.

O dolo é o elemento subjetivo geral, consciência e vontade de realizar os elementos do tipo. Quanto ao elemento subjetivo do injusto temos a destacar a finalidade transcendente.

Vê-se, que o dolo é à vontade de realizar um fato descrito na lei. A conduta do agente, realizada de acordo com sua vontade (se esta não existir não há conduta).

Voltando aos fatos, observo que a contribuinte omitiu 100% de suas receitas, em vários anos-calendário, a contribuinte, inclusive, apresentou declaração de inativa repetidas vezes.

Ora, não parece razoável o entendimento de que diante de situações claras de conduta dolosa concluía que no caso da presunção da omissão de receitas não se podia aplicar a multa qualificada. Neste ponto, o julgador deve se abstrair de preconceitos, e se debruçar sobre os fatos. Estes, são cristalinos, sinceramente não vislumbro que tal conduta, reiterada, foi por outro motivo se não o de pagar menos imposto.

No caso, temos devidamente enquadrados, os elementos da conduta do agente, pois, ele tinha vontade de omitir os recursos (dolo) realizado por meio das omissões, e o elemento subjetivo do injusto que seria o especial fim de agir, que seria pagar menos imposto. Ora, de acordo com o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, impedir a autoridade fazendária do conhecimento do fato gerador com uma conduta dolosa chama-se de sonegação.

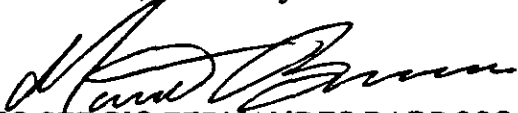
Assim, a multa qualificada foi corretamente aplicada pela autoridade fiscal.



Quanto à decadência, no caso, com a multa qualificada houve o deslocamento para o inciso I do art. 173, assim, a decadência está afastada.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL, afastar a decadência e dar provimento ao mesmo.

Sala das Sessões, em 26 de junho de 2008


MARIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

