



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

Processo nº 10680.000599/2004-65
Recurso nº 141.525
Acórdão nº 1202-00.171 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Embargante MG MASTER LTDA. (SUC. DE ANRIL ESPORTES LTDA.)
Interessado SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA CÂMARA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO CARF (ANTIGA OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO – PRESSUPOSTOS - As obscuridades, dúvidas, omissões ou contradições contidas no acórdão podem ser saneadas por meio de Embargos de Declaração, previstos no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

IRPJ – CARACTERIZAÇÃO DE DOLO – A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, nem escriturá-las nos livros próprios, durante períodos consecutivos, procedimento adotado sistematicamente em todo o grupo de empresas capitaneado pela autuada, por meio de limitadores eletrônicos de emissão de notas fiscais ou cupom, além da manutenção de controles paralelos de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa.

CSLL, PIS E COFINS – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Embargos Acolhidos em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos opostos para suprir a omissão apontada quanto à existência de fraude, sem contudo, alterar a decisão consubstanciada no acórdão nº 108-08.575, da sessão de 10 de novembro de 2005, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


NELSON LÓSSO FILHO – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 08 DEZ 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Nelson Lósso Filho (presidente de turma), Cândido Rodrigues Neuber, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada), Luciano Inocência dos Santos (suplente convocado), Valéria Cabral Géo Verçoza, Orlando José Gonçalves Bueno (vice presidente de turma).

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'f' or 'g' shape with a long vertical stroke extending downwards.

Relatório

Após o despacho da Presidente desta Colenda Câmara, retornam os autos para exame do pedido formulado pela embargante, com base no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, denominado de “Embargos de Declaração”, por entender o peticionário existir omissão no Acórdão nº 108-08.575 prolatado na sessão de 10/11/2005, apresentando em seu arrazoado de fls. 680/685 o seguinte:

“1- Ausência de análise do argumento pertinente a nulidade do lançamento.

A primeira das omissões aqui identificada refere-se à preliminar argüida, em sede de Recurso Voluntário, relativa à nulidade do Auto de Infração. Em que pese ter sido suscitada a matéria na peça recursal, em razão da inobservância ao art. 9º, §1º, do Decreto 70.235/72, não foi esta tangenciada no acórdão em foco.

O acórdão ora embargado desconsiderou o fato de que, no processo de incorporação de empresas, desaparecem as sociedades incorporadas, em contraposição à sociedade incorporadora. Ou seja, a pessoa jurídica incorporada deixa de existir, não sendo mais possível demandar em seu desfavor.

Ao serem lavrados Autos de Infrações diversos para cada empresa incorporada pela ora embargante, verifica-se a inobservância ao § 1º do art. 9º do Decreto 70.235/72.

Verifica-se também inobservância à determinação constante no art. 132 do CTN, que determina que a cobrança do passivo tributário seja realizada na pessoa jurídica da sucessora. Logo, impossível lavrar autuações diferentes para cada uma das incorporadas absorvidas.

Sendo assim, resta inequívoco cerceamento de defesa uma vez que deveria ter sido lavrado um único auto de infração, já que a embargante sucede os direitos e obrigações das empresas incorporadas.

A despeito de terem sido estes pontos devidamente explanados no Recurso Voluntário, não há menção aos dispositivos ou fatos alegados, seja no relatório ou no voto do acórdão, caracterizando omissão que deve ser sanada nesta oportunidade.

Portanto, são estes embargos para, em primeiro lugar, requerer a manifestação sobre esse ponto da lide, saneando a falta ora detectada.

2- Decadência do lançamento.



Outro ponto não devidamente analisado, consiste na incidência da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que afastada a aplicação da multa qualificada.

Para os tributos sujeitos lançamento por homologação a regra é a contagem do prazo decadencial na forma prevista no art. 150, §4º do CTN. Como anotado na própria ementa do acórdão, "desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN" apenas no caso de dolo, fraude ou simulação. Ora, afastada a hipótese de fraude, uma vez que não é possível responsabilizar a sucessora pelos erros cometidos pela sucedida, volta a incidir a regra geral do prazo decadencial, razão pela qual deve ser reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1998.

Identificada a impossibilidade de responsabilização da sucessora pelos fatos praticados pela sucedida, sendo impossível impor àquela, tão-somente, os tributos devidos até a data da incorporação, necessário seja analisada a repercussão desta questão no prazo decadencial do lançamento.

Diante de tal omissão, cabe a esta Câmara analisar referido ponto, considerando que a questão principal julgada, a saber, exclusão da multa de ofício, acabou por afetar outra questão periférica, atraindo a incidência da regra de decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Desta forma, é o presente recurso, para possibilitar a esta Câmara o aperfeiçoamento do julgado, sanando também a omissão ora indicada.

3- Ausência de análise de argumentos relativos a inexistência de fraude.

Por outro lado, conquanto tenha sido afastada a multa de ofício em razão da assunção da regra prevista no art. 132 do CTN, obedecendo ao comando do art. 28 do Decreto 70.235/72, necessária se faz a manifestação desta Câmara no que tange a exclusão da qualificação da multa de ofício, pela ausência de prática de ato doloso ou fraudulento pela contribuinte.

De fato, diante do que prescreve o art. 28 do Decreto 70.235/72 e, ainda, o princípio da ampla defesa, necessária a análise de todas as questões postas no Recurso Voluntário, ainda que a multa tenha sido afastado com base no disposto no art. 132 do CTN.

Assim, no caso dos autos, falta a esta Câmara apreciar os argumentos postos pela Recorrente no que tange à ausência hipótese capaz de ensejar a qualificação da multa, diante do quadro fático que denuncia presença de simples erro, reconhecido pela Recorrente em dois momentos anteriores (DCTF de 2000 e PAES).

Não há que se falar em prática dolosa ou fraudulenta de omissão de receitas, mas sim de erros protagonizados por um sistema informatizado deficiente, ou seja, por falha humana, posteriormente descoberta e devidamente retificada, tanto que objeto de DCTF complementar e ainda inclusão de valores no PAES.



Não é possível falar em fraude ou dolo quando a própria empresa reconhece o defeito de sua escrituração e tenta sanar o erro, oferecendo as receitas à tributação.

É noção basilar das relações penais (e a imputação de dolo, cumulada com a qualificação da multa, consubstancia sanção penal tributária), a premissa de que só há condenação com base na certeza do cometimento do ilícito. Ou seja, como corolário do princípio in dubio pro reo, se não for alcançada a absoluta certeza da intenção de fraudar, de sonegar, não cabe o agravamento da multa.

Ora, não há esta certeza nos autos. Ao revés, a inexistência de intuito do cometimento de ilícito penal, é evidente nestes autos, já que a própria Embargante tentou sanar o erro, que detectou já em idos de 2000, ou seja, muito antes da ação fiscal.

O dolo do ilícito tributário não é o dolo genérico do ato de não pagar tributo. Isto porque todas as vezes que alguém é autuado, pressupõe-se que houve o não-pagamento de tributo devido. Nem por isso, se firma a existência de dolo.

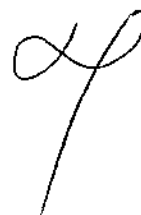
O dolo do ilícito tributário, que impõe a aplicação da multa agravada, é um dolo específico, que vai além do simples fato de não pagar o tributo devido e que exige a prova da intenção do agente em “enganar” o fisco com o uso de ardil, como acontece na falsificação de documentos e sinais públicos (nota de embarque, carimbos de uso exclusivo da fiscalização ou repartições públicas, etc.). Ou seja, deve haver uma prova concreta do meio ardiloso empregado para iludir a fiscalização.

Na hipótese em comento não há sequer prelúdio da utilização de meio ardil. O que está presente é simples omissão de receitas, inábil à caracterização de ilícito tributário e, portanto, de imposição de multa qualificada, de modo que esta deve ser afastada.

Desta forma, a omissão apontada precisa ser sanada, exarando esta Câmara manifestação expressa no que respeita aos argumentos apontados pela Recorrente para afastar a imposição de multa qualificada.”

No julgamento do mérito, deliberou esta Câmara “Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até a data do fato gerador do IRPJ e da CSLL exigidos de ofício e cancelar a multa lançada de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos neste item os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca (Relator), Nelson Lósso Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que a mantinham. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor”, como consta registrado naquela ata de julgamento, traduzida na folha de rosto do acórdão recorrido, fls. 585.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Nelson Losso Filho Relator

O questionamento manifestado pelo recorrente tem assento no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, estando ali expressamente denominado de “Embargos de Declaração”.

Vieram-me os autos, em atendimento ao despacho da Presidente desta Câmara, para que seja examinado o pedido manifestado pela Embargante às fls. 680/685, que vislumbrou ter ocorrido omissão no voto, conforme consta do Relatório.

Vejo que o posicionamento adotado pela decisão do acórdão embargado foi resumido pela seguinte ementa:

“IRPJ e OUTROS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - Não padece de nulidade o lançamento cujos fatos caracterizados como infração estão claramente descritos, convenientemente enquadrados e fartamente ilustrados, permitindo ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

IRPJ E CSL - DECADÊNCIA - FRAUDE - Comprovado o evidente intuito de fraude, o termo inicial para contagem de decadência passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme interpretação conjugada dos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, ambos do CTN. Não ocorre a decadência do lançamento quando cientificado ao contribuinte antes de transcorrido o prazo quinquenal de contagem.

IRPJ E CSL - DEDUÇÕES DE OFÍCIO - PIS E COFINS - JUROS DE MORA - Deve se admitir a dedução, das bases tributáveis do IRPJ e da CSL, dos valores do PIS e da COFINS lançados de ofício, assim como dos juros de mora sobre eles incidentes até o encerramento do período de apuração dos tributos, de forma a se adequar o lançamento de ofício ao valor que efetivamente influiu na apuração do lucro líquido.

ADESÃO AO PAES - Não logrando o contribuinte correlacionar os débitos informados no PAES com os valores autuados não há como se exonerar os valores pleiteados.

LANÇAMENTOS CONEXOS - PIS E COFINS - Os efeitos do decidido no lançamento principal do IRPJ, se estendem, por decorrência aos processos conexos.

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - A incorporadora somente responde pelos os tributos devidos pelo sucedido. O que alcança a todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Art. 132 CTN.



JUROS DE MORA – A exigência dos juros de mora, com base na taxa SELIC decorre de expressa previsão legal (Lei 9.065/95, art. 13), estando também em consonância com o CTN, que prevê que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.”

No corpo do voto, os fundamentos apresentados relativos às matérias aqui discutidas estão assim descritos:

“Da nulidade do auto de infração:

Como relatado a recorrente pleiteia a declaração de nulidade do lançamento por descumprimento da norma contida no artigo 9º, § 1º do Decreto nº 70.235/72, com o conseqüente cerceamento do seu direito de defesa.

A lavratura de diversos autos de infração está diretamente relacionada com a diversidade de períodos de apuração envolvidos na autuação: a empresa original possui fato gerador em 31/12/1998, algumas incorporadas possuem fato gerador em 31/08/1998 e outras incorporadas em 31/10/1998, daí porque não era possível englobar todas as infrações em um só instrumento como queria a recorrente.

Apenas para exemplificar seria impossível calcular a incidência de juros de mora em um só instrumento, tendo datas de fato gerador distintas para um mesmo ano-calendário.

No fundo a recorrente reclama do volume de trabalho, do papel gasto com as impugnações e os recursos, mas se defende de forma ampla, sem qualquer empecilho.

Não padece de nulidade o lançamento cujos fatos caracterizados como infração estão claramente descritos, convenientemente enquadrados e fartamente ilustrados, permitindo ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Da decadência:

Como relatado a recorrente alega a impossibilidade de lançamento de tributos com fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/1998, dado a ciência aos autos de infração ter ocorrido em 22/12/2003.

Ocorre que restou comprovado nos autos do processo principal (da própria MG Master Ltda e não como sucessora de outras empresas) o evidente intuito de fraude praticado pelo contribuinte no cometimento da infração.

Isto implica no deslocamento do termo inicial para contagem de decadência, que passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte



aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme interpretação conjugada dos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, ambos do CTN.

Desta forma, conclui-se que o termo inicial ocorreu em 01/01/1999 e o termo final em 01/01/2004, após a ciência ao lançamento de ofício.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência dos lançamentos.

(Omissis)

Do mérito:

Das penalidades aplicadas:

A recorrente alega, mas não comprova ter regularizado a infração antes do lançamento de ofício.

Argumenta ainda que a aplicação da multa de 150% viola o princípio da vedação ao confisco, alegação que não pode ser conhecida por faltar competência a este órgão para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei.

Por meio de memorial a recorrente alega, com base no art. 132 do CTN, que a sucessora é responsável apenas pelos tributos devidos pela sucedida, pleiteando, neste sentido, a exoneração da penalidade aplicada.

Ocorre que está claramente comprovado nos autos que as empresas incorporadora e incorporadas pertencem a um mesmo grupo econômico, controlado pelo Sr. Sebastião Vicente Bomfim Filho, sócio comum a todas as empresas.

Sobre a matéria, esta Câmara já se pronunciou anteriormente por afastar desses casos os efeitos do artigo 132 do CTN, conforme se lê da ementa a seguir exposta:

"INCORPORAÇÃO E MULTA – Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico." (Acórdão nº 108-06408, de 20/02/2001, relato do Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior).

Isto posto, nego provimento ao recurso quanto à exoneração da penalidade.

Voto Vencedor

Peço vênia para dele discordar somente quanto a aplicação da multa isolada nos casos de incorporação.

Vejamos agora a problemática da sucessão e da responsabilidade tributária quanto à multa de ofício aplicada pelo fisco, e contestada pela recorrente.

A matéria em análise encontram-se estabelecidas os artigos 132 e 133 do CTN, no Título II, Obrigação Tributária, Capítulo III,



Sujeito Ativo, Seção II, Responsabilidade dos Sucessores, já transcrita pelo relator do voto vencido.

Pelo artigo 134 do CTN, citado i. relator na conclusão de seu voto, poder-se-ia responsabilizar as pessoas físicas relacionadas no artigo 134, como os sócios, diretores, gerentes, mandatários, pais e outros representantes das pessoas jurídicas, mas jamais outras pessoas jurídicas como pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos. E assim mesmo quanto constatado atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Repetindo, o Código Tributário Nacional aponta para a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias Processo nº. : resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contratos ou estatutos.

Desta forma, a responsabilidade tributária implica em substituição de responsabilidade, colocando a pessoa física do administrador no lugar do contribuinte, e não outro contribuinte pessoa jurídica como responsável.

Assim, o crédito tributário imposto pelo auditor fiscal pelo lançamento da multa isolada, foi à revelia do que estabelece o Código Tributário Nacional, quando atribui responsabilidade à incorporadora apenas pelo tributo devido, e não a todo o crédito tributário. Existe uma clara diferenciação entre tributo e crédito tributário, não podendo estes substantivos serem usados indistintamente.

Mesmo considerando as alegações dos agentes autuantes, de existirem nas diversas incorporações ocorridas, a figura do sócio administrador uma constante, não se pode abster da aplicação da norma legal, porque nela não há tal exceção.

O que desejou o fisco, mesmo sem explicitar ou capitulado nos autos, foi a aplicação pura e simples da norma contida no parágrafo único do Artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, "in verbis":

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Na contra mão da intenção do fisco está a inaplicabilidade da LC 104/2001, que não emergiu ao mundo jurídico por falta de regulamentação por Lei ordinária, não podendo ter uma execução administrativa sem quaisquer normas que possam regular os atos do agente fiscal.



Seria imprópria a desconsideração dos atos comerciais e jurídicos ocorridos, com o fim específico de tornar a incorporadora como responsável pelo crédito tributário, neste caso a multa de isolada na incorporadora.

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares argüidas nos termos do relator vencido, e no mérito também dar provimento ao recurso excluindo-se a aplicação da multa de ofício."

Acolho parcialmente os embargos para suprir a omissão apontada quanto à existência de dolo, entendendo inexistir qualquer incorreção nos votos em relação às matérias nulidade e decadência do lançamento.

Com efeito, o acórdão embargado, às fls. 594/595, enfrentou a matéria relativa à nulidade do lançamento, não ocorrendo a omissão apontada.

Afirma o Relator no seu voto:

"Da nulidade do auto de infração:

Como relatado a recorrente pleiteia a declaração de nulidade do lançamento por descumprimento da norma contida no artigo 9º, § 1º do Decreto nº 70.235/72, com o conseqüente cerceamento do seu direito de defesa.

A lavratura de diversos autos de infração está diretamente relacionada com a diversidade de períodos de apuração envolvidos na autuação: a empresa original possui fato gerador em 31/12/1998, algumas incorporadas possuem fato gerador em 31/08/1998 e outras incorporadas em 31/10/1998, daí porque não era possível englobar todas as infrações em um só instrumento como queria a recorrente.

Apenas para exemplificar seria impossível calcular a incidência de juros de mora em um só instrumento, tendo datas de fato gerador distintas para um mesmo ano-calendário.

No fundo a recorrente reclama do volume de trabalho, do papel gasto com as impugnações e os recursos, mas se defende de forma ampla, sem qualquer empecilho.

Não padece de nulidade o lançamento cujos fatos caracterizados como infração estão claramente descritos, convenientemente enquadrados e fartamente ilustrados, permitindo ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

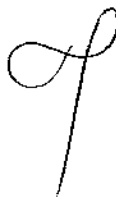
Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento."

Também quanto à decadência não existe omissão.

Assim se manifestou o Relator às fls. 595:

"Da decadência:

Como relatado a recorrente alega a impossibilidade de lançamento de tributos com fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/1998, dado a ciência aos autos de infração ter ocorrido em 22/12/2003.



Ocorre que restou comprovado nos autos do processo principal (da própria MG Master Ltda e não como sucessora de outras empresas) o evidente intuito de fraude praticado pelo contribuinte no cometimento da infração.

Isto implica no deslocamento do termo inicial para contagem de decadência, que passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme interpretação conjugada dos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, ambos do CTN.

Desta forma, conclui-se que o termo inicial ocorreu em 01/01/1999 e o termo final em 01/01/2004, após a ciência ao lançamento de ofício.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência dos lançamentos."

Quanto à questão da fraude, cabe aqui abordar mais especificamente o tema, tendo em vista restar comprovada a omissão apontada.

Está caracterizada nos autos a ocorrência de fraude, perpetrada pela contribuinte no intuito de deixar de pagar os tributos devidos.

Fica claro que a infração submetida à hipótese é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido.

O mestre Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

"Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu 'Compêndio de Legislação Tributária' que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito."

O artigo 72 da Lei nº 4502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

"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."



Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para não permitir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer, na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim 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.'"

No Termo de Verificação de Infração o autuante identifica os motivos que o levaram a impor a multa qualificada:

"a) as omissões de receitas verificadas ocorreram de forma generalizada na empresa MG MASTER LTDA., bem como já ocorriam as omissões nas empresas que a mesma incorporou e continuaram a ocorrer após as incorporações, como comprovam os envelopes de Fechamento de Caixa e os relatórios existentes no aplicativo SISPAC, constantes da documentação retida/apreendida, de acordo com o Termo de Retenção, a que se refere o item 2, e anexados ao presente processo;

b) filiais que iniciaram suas atividades em 1998 também já contabilizavam, desde o primeiro dia de funcionamento, valores de receitas de vendas inferiores às reais;

c) as omissões não ocorreram de forma isolada ou esparsa, mas sim de forma continuada e geral, na medida em que ocorreram não só em alguns dias, mas diariamente, não apenas em alguns meses, mas em todos os meses do ano-calendário de 1998, que ora está sendo analisado, e também não apenas em uma loja, mas em todas que já existiam, nas que entravam em funcionamento e também nas que foram incorporadas, todas sob a administração do Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, que era sócio das incorporadas e continua como sócio quotista, representante legal e dirigente exclusivo da MG MASTER LTDA;

d) as omissões não foram em decorrência de erros de escrituração e sim decorrentes da sistemática contabilização de valores de receitas de vendas inferiores aos efetivamente ocorridos;

e) o relatório de auditoria realizada pelo PÁTIO BRASIL SHOPPING, de Brasília, apreendido na sala da Presidência, conforme Termo de Apreensão referenciado no item 2, já apontava para omissão de vendas, conforme documentos



juntados às folhas 144 a 148 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA.;

f) na documentação e nos arquivos magnéticos apreendidos foram encontrados diversos documentos que fazem menção a dois tipos de controles, um societário e outro gerencial, como atestam, por exemplo, os documentos juntados às folhas 149 a 217 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA. O societário corresponderia aos valores escriturados pelo contribuinte, enquanto que o gerencial (ainda que em valores inferiores aos apurados por esta fiscalização) representaria os valores reais, a fim de que o contribuinte tivesse o controle gerencial das suas atividades.

g) existe uma limitação à emissão de notas ou cupons fiscais no dia, em função do procedimento de controle de cotas, de tal forma que a utilização dos emissores de cupom fiscal (ECF) fica restrita ao valor previamente determinado pelo próprio sócio administrador, Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, conforme constatado nos documentos juntados às folhas 218 a 220 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA...

h) na documentação apreendida, conforme item 2, encontramos um relatório de apuração trimestral que, em seu item 1.1, contém a sugestão de condicionar os emissores de cupons fiscais (ECF) a um percentual de emissão ainda menor que o corrente, bem como que sejam os gerentes orientados neste sentido, conforme documentos juntados às folhas 221 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

i) ações trabalhistas dão conta de indícios de sonegação fiscal, como por exemplo, os processos n. 605/99, da 318 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, 640/00, da 358 Vara da Justiça do Trabalho de Belo Horizonte e 0186/99, da 138 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, cópias anexas às folhas 222 a 224 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

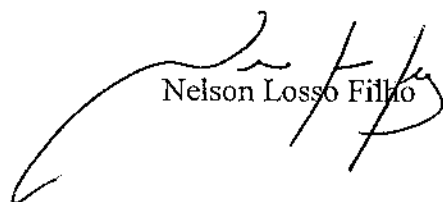
j) o Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho já foi denunciado pela prática de crimes contra a ordem tributária (consubstanciada na redução de carga tributária devida, de forma continuada, omitindo nos livros e documentos fiscais obrigatórios as correspondentes operações tributáveis), na condição de sócio-administrador da empresa CATALÃO ESPORTES LTDA (uma das empresas incorporadas à MG MASTER LTDA. em 1998), no processo n.98.057.327-3, da 38 Vara Criminal, da Comarca de Belo Horizonte, documentos juntados às folhas 245 à 248 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;"

Não consegue a contribuinte demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, ficando denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, adotado sistematicamente em todo grupo empresarial, dentre outros, as restrições eletrônicas à emissão de notas ou cupons fiscais.



A decisão do julgamento naquela oportunidade foi pela exclusão da multa de ofício exigida em virtude da lavratura de auto de infração na sucessora, entendendo o voto vencedor que não seria possível sua imposição à MG Máster Ltda., sucessora de Anril Esportes Ltda.. Não excluiu aquele colegiado a situação de dolo ou fraude que desloca regência da decadência do artigo 150 para o 173 do CTN. Pelo contrário, se posicionou pela ocorrência de dolo ou fraude.

Pelos fundamentos expostos, acolho parcialmente os embargos opostos para suprir a omissão apontada, sem, contudo, alterar a decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-08.575, da sessão de 10 de novembro de 2005, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.


Nelson Losso Filho