



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10855.003813/99-68
Recurso nº : 127.256 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1996
Recorrente : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Interessada : CASA DE TINTAS ITU LTDA.
Sessão de : 20 de março de 2002
Acórdão nº : 108-06.902

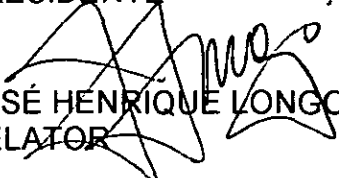
MULTA AGRAVADA DE 150% - LEI 9430/96, ART. 44, II –
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista
no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e
aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado
demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O
retardamento ou redução do imposto a pagar, por si só, não
correspondem à hipótese legal.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício
interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em
RIBEIRÃO PRETO/SP

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros NELSON LÓSSO
FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA
MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO
JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

Recurso nº : 127.256 - *EX OFFICIO*
Recorrente : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Interessada : CASA DE TINTAS ITU LTDA.

RELATÓRIO

O recurso de ofício é relativo à parte exonerada do lançamento lavrado contra a empresa CASA DE TINTAS ITU LTDA., relativa à redução da multa de 150% para que seja aplicada a de 75% no cálculo dos tributos IRPJ, PIS, COFINS, CSL e IRFonte, por omissão de receitas decorrente de omissão de compras nos meses do ano de 1995.

A fiscalização promoveu a circularização de fornecedores da autuada e confrontou as informações e as próprias notas fiscais com os lançamentos no Livro de Registro de Entrada da ora recorrida, e detectou falta de registro de lançamentos.

Pela decisão de fls. 647/654, a Delegada de Julgamento em Ribeirão Preto manteve o julgamento, reduzindo porém a multa de 150% para 75% fundamentada no argumento de que a fiscalização não demonstrou o dolo, requisito indispensável para a penalidade agravada.

A Delegada recorreu de ofício diante do cancelamento em valor superior a R\$500.000,00. O contribuinte apresentou recurso voluntário, e o crédito tributário mantido foi transferido para o processo nº 13876.000326/2001-79, conforme Termo de Transferência de Crédito de fls. 727/756.

É o Relatório.



Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

O valor exonerado ultrapassa o limite previsto na Portaria 333/97 do Ministro da Fazenda, de modo que o recurso de ofício há de ser conhecido.

A multa agravada está assim prevista na 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 agravada deve corresponder a 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



Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

devem ter identidade para que haja a subsunção – isso é a tipicidade, que está compreendida no § 1º do art. 108 do CTN ¹.

Assim, devemos entender que a falta submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. Alberto Xavier traz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção do 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. ²

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



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

² Direito Tributário e Empresarial – Pareceres, Forense, 1982, págs. 32

Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

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 ...

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).

Cumprе observar inicialmente que os artigos mencionados no art. 44, II, da Lei 9430, definem três institutos, sendo um deles a fraude. O art. 71 da Lei 4502 estabelece o conceito de **sonegação**; ora, a norma que prevê a multa não trata de sonegação, portanto não poderia utilizar para definição de fraude esse dispositivo. O mesmo acontece com o art. 73 que trata de **conluio**; inobstante referir-se à fraude, não deveria ser objeto da remissão do art. 44, II.

Assim, em obediência à tipicidade, somente 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 pagamento³.



³ 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)

Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

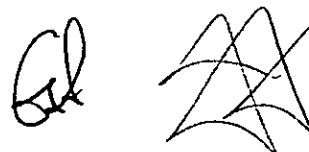
A palavra **dolosa** traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois – ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido – deve ser demonstrada a intenção do agente nesse sentido⁴.

Novamente 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:



⁴ 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 *externalização formal*, na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artificios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)

Processo nº : 10855.003813/99-68
Acórdão nº : 108-06.902

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)

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)

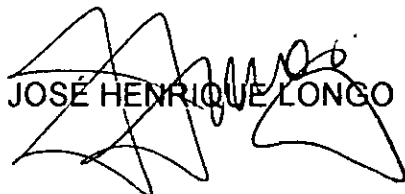
MULTA DE OFÍCIO. Falsificação de DARFs cometida pelo mandatário do contribuinte, não estando demonstrada a participação deste, nem caracterizado o intuito de dolo, fraude ou conluio do mesmo. Impostos já recolhidos quando da instauração do procedimento fiscal, sem mais demora. Ausência de fundamento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

No caso em apreço, não foi demonstrado pela fiscalização o dolo do contribuinte, o que representa obstrução à aplicação da multa agravada.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002


JOSE HENRIQUE LONGO

