



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

Processo nº 10925.721917/2011-34
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.937 – 3ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PLASTILEVE PLASTICO INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DA CONDUTA NAS HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64.

A mera reiteração de conduta infracional, ainda que caracterizada pela declaração de valores substancialmente menores do que os devidos, por si só, não é suficiente à qualificação da multa segundo a disposição da Lei 9.430, art. 44, inciso II. Essa exacerbação se sustenta, porém, quando demonstrado pela fiscalização que o contribuinte conhecia os valores corretos tendo-os omitido nas notas fiscais emitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos. Julgado dia 10/04/2017 no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 6.895 a 6.901) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº **3403-001.822** (fls. 6.885 a 6.893) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 25 de outubro de 2012, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para retirar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Ementa:

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ADMINISTRATIVA.

Conforme a Súmula CARF no 2, este tribunal administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (no caso, a Lei no 4.502/1964, art. 80).

MULTA QUALIFICADA. REQUISITO.

Para qualificação da multa de ofício em relação ao IPI, é necessária a configuração do intuito doloso ensejador de uma das situações descritas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502/1964.

IPI. MULTA DE OFÍCIO. COBERTURA DE CRÉDITO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa de ofício tanto nos casos de falta de lançamento do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal, quanto nas hipóteses de falta de recolhimento do imposto.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DEFESA. ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A contestação da infração imputada na autuação deve ser efetuada pelo responsável a quem se atribui a prática, não podendo o contribuinte fazê-lo em nome de terceiros responsáveis.

(grifou-se)

A discussão dos presentes autos tem origem em auto de infração (fls. 03 a 109) lavrado, em 08/11/2010, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), referente aos períodos de apuração de 01/01/2007 a 31/12/2009.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 2.471 a 2.489), no decorrer do procedimento que levou à autuação, foi constatado ter a empresa contribuinte procedido à classificação fiscal das mercadorias por ela fabricadas - forro de policloreto de vinila (PVC) - na posição 3916.20.00 da TIPI, com alíquota de IPI de 10%, sem, no entanto, ter efetuado o cálculo do IPI e seu respectivo destaque nas notas fiscais de saída dos produtos, bem como seu recolhimento ao Erário.

Em razão de tal prática ter sido adotada pelo Sujeito Passivo durante todo o período objeto de fiscalização, de acordo com as notas fiscais de saída de seus produtos, entendeu a Administração Tributária caracterizadas as práticas de sonegação e/ou fraude descritos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, levando à qualificação da multa de ofício ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

No auto de infração, foi imputada a responsabilidade passiva solidária em desfavor de CAMYLO MATTIELLO e CLAUDIOMIRO SOMENSI, sócios da empresa autuada; LAURI MATTIELLO, administrador de fato e procurador da autuada PLASTILEVE; e INCOFIMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FIBRAS MATTIELLO LTDA, sucessora de fato da empresa fiscalizada. Além disso, a autuação deu origem à Representação Fiscal para Fins Penais constante do processo administrativo nº 10925.721942/2011-18, anexo aos presentes autos.

Cientificados do auto de infração, apenas a empresa PLASTILEVE PLÁSTICO INDUSTRIAL LTDA. apresentou impugnação (fls. 6.600 a 6.616), julgada improcedente pela 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP), nos termos do acórdão nº 14-36.525, de 14 de fevereiro de 2012 (fls. 6.836 a 6.851), cujos fundamentos encontram-se sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

IPI. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

ERRO DE ALÍQUOTA. OMISSÃO DO VALOR DO IMPOSTO A SER DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA.

O imposto não lançado na nota fiscal, e conseqüentemente não recolhido espontaneamente pelo contribuinte, enseja o seu lançamento de ofício, independentemente do motivo de que decorreu tal omissão.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo créditos para abater parcela do imposto não lançado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR DE FATO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo responsável indicado no Termo de Responsabilização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(grifou-se)

Contra a decisão que julgou improcedente a impugnação, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 6.863 a 6.880), postulando a sua reforma para cancelamento do auto de infração em sua totalidade. Sobreveio, então, julgamento de parcial procedência do recurso, nos termos do Acórdão nº **3403-001.822** (fls. 6.885 a 6.893), ora recorrido, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 25 de outubro de 2012, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), sob o fundamento de que, embora presente o elemento volitivo, não há nos autos requisitos que indiquem ter a Contribuinte impedido ou dificultado o conhecimento da matéria tributável pelo Fisco, elemento consequente exigido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 para qualificação da multa de ofício.

No ensejo, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra parte do referido acórdão, alegando divergência jurisprudencial quanto à redução do percentual da multa de ofício aplicada em 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). Colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 101-96446 e 105-17034.

Em suas razões recursais, aduz a Fazenda Nacional, em síntese, que:

(a) a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) é cabível quando comprovado tratar-se de casos envolvendo evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

(b) nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, deve estar caracterizada a presença de dolo, que se constitui em elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo. Nos presentes autos, está atestado o dolo do contribuinte de lesar o Fisco;

(c) não pode prevalecer o argumento de que a conduta do Sujeito Passivo não teria retardado o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador, pois ao adotar a classificação correta e deixar de recolher o tributo devido, pretendia retardar suspeitas sobre a prática ilegal. Defende que a reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da Lei, atesta a presença de dolo, sendo aplicável a multa qualificada prevista no inciso II, art. 44 da Lei nº 9.430/96. Postula a reforma da decisão na parte desfavorável à Fazenda Nacional.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho proferido, em 27 de julho de 2015 (fls. 6.903 a 6.904), pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A autuada PLASTILEVE apresentou contrarrazões (fls. 6.926 a 6.932) postulando a negativa de provimento ao recurso especial, mantendo-se a desqualificação da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Na mesma oportunidade, a Contribuinte apresentou recurso especial (fls. 6.935 a 6.945), no entanto, o mesmo teve seguimento negado, por não terem sido comprovadas as divergências jurisprudenciais arguidas, nos termos do despacho de 20 de janeiro de 2016 (fls. 7.103 e 7.106), confirmado em reexame de admissibilidade (fls. 7.107). Por esta razão, o recurso da Contribuinte não será objeto de análise.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando averiguar-se o atendimento dos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

A origem da presente autuação está na ausência de cálculo e destaque do IPI nas notas fiscais de saída dos produtos fabricados pela Contribuinte, com o respectivo recolhimento ao Erário. Conforme apurado pela Fiscalização, embora tenha a empresa indicado nos documentos fiscais o código de classificação da mercadoria correto - 39.16.20.00 da TIPI - deixou a mesma de efetuar o destaque e recolhimento, à alíquota de 10% (dez por cento), do IPI devido. Por entender que a prática reiterada da omissão pela PLASTILEVE constituiu-se em sonegação e/ou fraude, descritos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, o percentual da multa de ofício foi duplicado, alcançando 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e do art. 80, §6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64.

No exame do recurso voluntário, partindo do contexto fático acima descrito, o acórdão recorrido deu parcial provimento ao apelo para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), por entender o Colegiado *a quo* que embora presente o elemento volitivo, caracterizando-se o dolo, não houve o elemento consequente, consistente no impedimento o retardo do conhecimento da matéria tributável por parte do Fisco, e exigido pela norma para qualificação da multa de ofício.

Da fundamentação do voto da decisão ora recorrida, pertinente a transcrição dos seguintes trechos:

[...]

Da qualificação da multa de ofício

O art. 80 da Lei no 4.502/1964 estabelece que a **falta de lançamento** do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal **ou a falta de recolhimento** do imposto lançado sujeita o contribuinte à multa de ofício de 75%, estabelecendo o §6º, II do mesmo artigo que tal multa será duplicada (**qualificada**) ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante, e nos casos previstos nos arts. 71 (**sonegação**), 72 (**fraude**) e 73 (**conluio**).

Na autuação, justifica-se a qualificação em função de ter a recorrente cometido a infração de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado, configurando-se o dolo pelo fato de a empresa, mesmo sabendo a correta classificação do produto, ter rotineiramente omitido o destaque (e o recolhimento) do imposto, incorrendo nas práticas referidas nos arts. 71 e 72 da Lei no 4.502/1964.

O art. 71 trata de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. O art. 72, por seu turno, trata de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador (ou excluir ou modificar suas características essenciais).

Veja-se que em ambos os enquadramentos há dois elementos relevantes: (a) um antecedente elemento volitivo, e um consequente o resultado buscado com a ação ou omissão.

Em relação ao elemento volitivo, é de se destacar que não basta simplesmente haver recolhimento a menor, ou omissão de receita. É preciso que se vincule isso a uma “vontade”, a uma intenção.

Simplesmente cometer um erro de classificação não configuraria conduta dolosa. Mas cometê-lo sabendo qual é a classificação correta traria contornos de intenção. Cometê-lo reiteradamente por longo período de tempo sabendo qual a classificação correta conformaria uma convicção ainda maior em torno do elemento volitivo. E cometê-lo reiteradamente em todas as operações durante longo período de tempo sabendo qual é a classificação correta para um produto que é o único fabricado pela empresa pareceria tornar insustentável entendimento diverso.

Contudo, no presente processo as mercadorias não estão incorretamente classificadas (em que pese a contradição nas respostas a intimações, os documentos fiscais da recorrente não apresentam o erro de classificação). A própria fiscalização reconhece (fls. 2476) que “em todas as notas fiscais analisadas por amostragem foi verificado que os produtos industrializados pela contribuinte foram classificados na posição (sic) 39.16.20.00 da TIPI”. A irregularidade constatada pela fiscalização durante todo o período em análise é a ausência do “cálculo do IPI e seu respectivo destaque nas notas fiscais, bem como seu recolhimento ao Erário”.

A consideração acima não prejudica o silogismo efetuado no parágrafo que a antecede. **Não efetuar o destaque e o recolhimento em uma operação não configura, por si, conduta dolosa. Mas fazê-lo reiteradamente, por dois anos, em todas as operações de venda do único produto fabricado pela empresa, sabendo que a alíquota adotada expressamente enseja o destaque e o recolhimento, demarca indubitavelmente a presença do elemento volitivo.**

Presente o antecedente, resta verificar se o acompanha o consequente: se a ausência dolosa de destaque e recolhimento objetivou (a) impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (de sua natureza ou circunstâncias materiais) ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente (art. 71), ou (b) objetivou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (ou excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir seu pagamento art. 72).

Emitindo-se a Nota Fiscal com a classificação correta, embora se tenha deixado de promover o destaque e o recolhimento, não se impede ou retarda o conhecimento do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, nem das condições pessoais do contribuinte. Pelo narrado na autuação, a ausência de destaque e recolhimento não foi um fator que dificultou ou impediu a evidência da matéria tributável, visto que as Notas Fiscais foram emitidas, não se questionando seu valor, e continham a correta classificação fiscal, o que

configura não só o fato gerador como a exigibilidade do IPI. Tampouco se verificou impedimento ou retardo à própria ocorrência do fato gerador.

Apesar de a autuação apresentar elementos que permitem identificar o intuito doloso, não se elencam atributos que levem ao entendimento de que isso dificultou ou impediu o conhecimento da matéria tributável por parte do fisco (tipificações previstas nos arts. 71 e 72 da Lei do IPI). Ausente, assim, o elemento consequente, exigido pela norma para qualificação da multa de ofício.

Para qualificação da multa de ofício em relação ao IPI, é necessária a configuração do intuito doloso, e de que se volta a uma das situações descritas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502/1964.

Tem-se, assim, prejudicada a manutenção da qualificação na multa de ofício lançada, devendo tal multa ser aplicada no patamar de 75%.

[...]

(grifou-se)

Portanto, no caso dos autos, o afastamento da qualificação da multa de ofício não se deu em razão da ausência de dolo - esse elemento foi considerado como existente na conduta da autuada - mas sim pela ausência do elemento consequente, do resultado, ou seja, de impedir ou retardar o conhecimento da matéria tributável por parte do Fisco, sem o qual não há a tipificação da circunstância qualificativa da infração.

Não se discute, assim, a existência de dolo na conduta da Contribuinte, pois reconhecido no decorrer do processo administrativo estar presente o referido elemento volitivo, afastada a qualificação da multa de ofício em razão da ausência do elemento de resultado, igualmente necessário à caracterização das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que, da análise do recurso especial da Fazenda Nacional e dos acórdãos nºs 101-96446 e 105-17034, colacionados como paradigmas, verifica-se a impossibilidade de ser conhecido o apelo. Isso porque centra-se a sua pretensão recursal na caracterização do dolo quando há prática reiterada de determinada conduta ilícita, suficiente a ensejar a qualificação da multa de ofício, ponto superado no caso em exame, em que houve o reconhecimento da existência de dolo. Por esse enfoque, inclusive, o entendimento manifestado no acórdão recorrido e nas decisões tidas por paradigmáticas são convergentes, estando ausente o pretendido - e necessário - dissenso interpretativo a autorizar a via do apelo especial.

O acórdão paradigma nº 101-96446 trata de omissão de rendimentos em razão de valores creditados em conta corrente de depósitos ou investimentos, sem a comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações. Por ter sido a conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, naquele caso, entendeu-se pela existência de dolo, suficiente para qualificar a multa de ofício em 150%. Assim foi ementada a decisão:

NULIDADE- SIGILO BANCÁRIO – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001- INOCORRÊNCIA- Não cabe alegação de quebra de sigilo bancário no caso de entrega espontânea à fiscalização de extratos das respectivas contas obtidos pelo sujeito passivo diretamente dos bancos de que é cliente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta corrente de depósitos ou investimentos, mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PROVAS- As provas somente alcançadas após a impugnação devem ser consideradas em grau de recurso, e sua confirmação pela fiscalização produz o efeito de reduzir a matéria tributável.

MÚTUO. COMPROVAÇÃO - A efetividade da realização de mútuo há que ser comprovada mediante prova da transferência dos recursos financeiros mutuados.

LANÇAMENTOS CONEXOS. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são conexos, as conclusões relativas ao lançamento do IRPJ devem prevalecer na apreciação da CSLL, do PIS e da COFINS, exceto quanto às arguições ou elementos de prova específicos.

PIS E COFINS- BASE DE CÁLCULO- FATURAMENTO- Para poder pleitear a exclusão, da base de cálculo, das receitas omitidas, cumpre ao contribuinte provar que não são oriundas da atividade fim da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

JUROS DE MORA- SELIC-A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4)

Ainda, da fundamentação do referido paradigma extrai-se que o fato de a conduta ter sido praticada reiteradamente, somada à significância dos valores, ensejou a manutenção da multa de ofício qualificada, não havendo discussão quanto ao elemento consequente, do resultado pretendido, *in verbis*:

[...]

Quanto à qualificação da multa, referendo as razões de decidir do ilustre relator do voto vencedor, a seguir transcritas, que adoto como minhas:

Concordo com a corrente de que o fato de a contribuinte não ter logrado comprovar a origem de parte dos valores creditados em contas de depósitos ou de investimentos em instituição financeira, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº9.430, de 1996.

[...]

Ou seja, **há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material.** Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.

[...]

(grifou-se)

De outro lado, no acórdão paradigma nº 105-17034 também houve a qualificação da multa de ofício em razão do entendimento de que a prática reiterada de conduta ilícita caracteriza o dolo do agente, demonstrando a ocorrência da situação prevista no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/64, conforme ementa do julgado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: LC 105 e Lei 10.174/2001 - Aplica-se a regra prevista no art. 144 do CTN no que se refere às normas que trazem novos poderes investigatórios à fiscalização.

PIS - A partir da Lei 9715 o fato gerador e a base de cálculo do PIS voltaram a ser o faturamento do próprio mês e não o do sexto mês anterior.

MULTA QUALIFICADA - Provada a ocorrência da situação prevista no art. 71, I da Lei 4502/64, aplica-se a multa qualificada prevista no art. 44 da Lei 9.430.

A prática reiterada da infração demonstra de forma inequívoca o dolo do agente.

(grifou-se)

A inutilidade do referido julgado como paradigma evidencia-se, ainda, no fato de que houve a utilização de artifícios pelo Contribuinte para impedir o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, situação fática diametralmente oposta a verificada nos presentes autos. Elucidativa é a transcrição de parte do voto, *in verbis*:

[...]

Quanto à aplicação da multa qualificada, também não assiste razão à recorrente. Trago abaixo a justificativa da qualificação da multa, constante no termo de fls. 193

"Pela característica do caso em tela, entende a fiscalização que a multa a ser aplicada é a qualificada, considerando-se os fatos descritos, a falta de reconhecimento pelo contribuinte em sua escrita fiscal/contábil dos recursos para fazer face aos vultuosos créditos/débitos bancários efetuados em conta-corrente,

omissão do faturamento na DIPJ, omissão dos tributos a serem declarados em DCTF. **Pela omissão dolosa tendente a ocultar/retardar a real faturamento e disponibilidade econômica, utilização de interpostas pessoas, conseqüentemente impedindo o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, que somente veio a tona com o desenvolvimento da presente ação fiscalizatória e contribuindo ainda para tal fundamentação a expressiva movimentação financeira, deixada à margem, que jamais poderia traduzir em ato equivocado ou inadvertido por parte do contribuinte ou seus administradores e responsáveis tributários**, propiciam em potencial a multa qualificada de 150% sobre o imposto apurado, por incidir na situação prevista no art. 71, I, da Lei 4502/64, referenciado no art. 44, da Lei 9430/96"

Verifica-se também, compulsando os autos que o contribuinte praticou os atos descritos pela fiscalização nos quatro trimestres (em todos os meses) dos anos de 2001 a 2004, demonstrando prática reiterada da infração, o que afasta totalmente a possibilidade de conduta culposa, ficando evidente o dolo.

[...]

(grifou-se)

Portanto, não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, tendo em vista que:

- (a) não foi comprovado o dissenso interpretativo, pois a prática reiterada de conduta ilícita serviu para caracterizar o elemento de vontade - dolo - tanto no acórdão recorrido quanto naqueles indicados como paradigma;
- (b) tratam os julgados confrontados de situações fáticas distintas, estando ausente o requisito de aplicação de soluções jurídicas diversas para casos semelhantes; e, ainda,
- (c) não foi enfrentado, no recurso especial, o argumento da ausência do elemento de resultado da conduta, sem o qual não há de se falar na caracterização das situações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, argumento principal do acórdão recorrido para afastar a qualificação da multa de ofício.

Diante do exposto, por não terem sido preenchidos todos os requisitos do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, em especial a ausência de comprovação da divergência jurisprudencial, não se conhece do recurso especial do Procurador.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Mérito

Na hipótese de ser transposta a questão da admissibilidade deste recurso, necessário adentrar-se à análise do mérito.

No mérito, centra-se a controvérsia na possibilidade de ser restabelecida a multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 e art. 80, §6º, inciso II da Lei nº 4.502/64, a qual foi reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) no julgamento do recurso voluntário.

As penalidades para o descumprimento das obrigações tributárias federais estão disciplinadas na Lei nº 9.430/96. A multa para o lançamento de ofício será duplicada, alcançando a monta de 150% (cento e cinquenta por cento) nas hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, conforme disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

§ 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.

[...] (grifou-se)

Dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

*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 da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*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 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.*

Pertinente, ainda, trazer à colação o art. 80, §6º, inciso II da Lei nº 4.502/64:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

[...]

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

[...]

*II - **duplicado**, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e **nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.***

Para ser caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, é necessário que tenha o contribuinte agido mediante fraude, ardis, omissão voltada ao prejuízo da Fazenda Pública, acarretando assim a ocorrência de um ilícito criminal. A conduta de não recolher o crédito tributário, total ou parcialmente, constitui-se em simples infração administrativo-tributária, em que o Contribuinte expressa em seus documentos contábeis a operação a ser tributada, possibilitando o seu conhecimento pela Autoridade Fazendária no procedimento de fiscalização.

A sonegação está descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64 como a ação ou omissão dolosa com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pela Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. De outro lado, o art. 72 do mesmo diploma legal, define a fraude como a ação ou omissão dolosa que vise impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou excluir ou modificar suas características essenciais, para reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

Portanto, além da conduta, comissiva ou omissiva, do agente dever ser revestida do dolo, com a real intenção de sonegar ou fraudar, há de ser verificado se o resultado pretendido foi efetivado, para só então restarem caracterizadas as hipóteses constantes nos artigos 71 e 72 da Lei nº. 4502/64.

Conforme se constata do Relatório Fiscal (fls. 2.471 a 2.488), no tópico relativo à *"Descrição dos fatos e da apuração de infração"*, o que restou comprovado foi a omissão da Contribuinte quanto ao cálculo do IPI e seu respectivo destaque nas notas fiscais, bem como a falta de recolhimento do tributo aos cofres da União. Além disso, a própria Fiscalização atesta ter o Sujeito Passivo classificado corretamente os produtos por ele industrializados e, ainda, ter atendido a todas as solicitações de informações e documentos no decorrer do procedimento fiscal, tendo sido efetuado o lançamento do valor devido com base nas notas fiscais fornecidas pela empresa Plastileve.

Consta do Relatório Fiscal elaborado pela Autoridade Administrativa:

[...]

Através do processo de fiscalização, foi constatado, mediante amostragem das notas fiscais de saída (em anexo) e informações prestadas pela própria contribuinte em resposta aos Termos de Intimação nº 191/2010, 338/2010 e 449/2010 (em anexo), que todos os produtos industrializados pela contribuinte são classificados na posição 39.16.20.00 da TIPI e, portanto, sujeitos à alíquota de 10% para fins de cálculo do IPI.

Observe-se que em todas as notas fiscais analisadas por amostragem, foi verificado que os produtos industrializados pela contribuinte foram classificados na posição 39.16.20.00 da TIPI. Mas na resposta ao Termo de Intimação nº 338/2010, a contribuinte afirmou que a classificação correta seria na posição 39.22.90.00 da TIPI, contradizendo não apenas o que consta nas notas fiscais, como também a informação que foi apresentada na "Relação de Produtos de Fabricação da empresa" presente na resposta ao próprio Termo de Intimação nº 338/2010 e ao Termo de Intimação nº 191/2010, na qual informa a classificação na posição 39.16.20.00 da TIPI. Porém, ao ser questionada, mediante o Termo de Intimação nº 449/2010, sobre tal classificação, a própria contribuinte, em sua resposta à Intimação, ratificou a classificação correta como sendo na posição 39.16.20.00 da TIPI, de acordo com o que consta nas notas fiscais de saída da empresa. Cabe ressaltar que na mencionada "Relação de Produtos de Fabricação da empresa" enviada pela própria contribuinte, a mesma reconhece que a alíquota que deve ser utilizada para fins de cálculo do IPI é de 10%.

Ao analisarmos os produtos industrializados pela contribuinte, constatamos que a empresa fabrica forros de policloreto de vinila (forros de PVC) e, assim, ficou confirmado que a classificação correta realmente é a posição 39.16.20.00 da TIPI, que tem por descrição: "Monofilamentos cuja maior dimensão do corte transversal seja superior a 1mm (monofios), varas, bastões e perfis, mesmo trabalhados à superfície mas sem qualquer outro trabalho, de plásticos. De polímeros de cloreto de vinila.". Tal classificação também é confirmada pelas Soluções de Consulta nº 125 de 19 de março de 2007 e nº 298 de 22 de agosto de 2007 no âmbito da 9ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), cujas ementas seguem abaixo:

[...]

Apesar de todo o exposto acima, ao serem analisadas, por amostragem, as notas fiscais de saída emitidas pela contribuinte em questão durante todo o período fiscalizado (de 01/2007 a 12/2009), restou comprovado que o cálculo do IPI e seu respectivo destaque nas notas fiscais, bem como seu recolhimento ao Erário da União, não estavam sendo realizados pela

empresa, configurando crime contra a ordem tributária, descrito pela Lei nº 8.137 de 1990, a qual afirma (destaques nossos):

[...]

Assim, para efetivar os lançamentos dos créditos tributários apurados, foi lavrado o Auto de Infração para o IPI, do qual o presente Relatório é parte integrante.

[...]

8) DA MULTA DE OFÍCIO

[...]

Portanto, pelos motivos descritos anteriormente, em especial aqueles relatados no item 4 acima, podemos observar que a contribuinte cometeu a infração de forma reiterada, deixando de tributar suas vendas à alíquota de 10% para o IPI durante todo o período fiscalizado, de janeiro de 2007 a dezembro de 2009.

Além disso, diz-se que há dolo quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo. O dolo é composto dos elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal objetiva entre a conduta e o resultado; c) vontade de realizar a conduta e produzir o resultado. Tais elementos se encontram no caso presente pois, como pode-se verificar pela análise das notas fiscais emitidas pela empresa ao longo de todo o período fiscalizado (em anexo), a contribuinte em nenhum momento destacou o valor do IPI em suas notas fiscais, demonstrando a prática reiterada da infração, mesmo sabendo que a classificação fiscal dos produtos que industrializava sujeitava a empresa ao destaque e recolhimento do IPI à alíquota de 10%, conforme relatado no item 4 acima.

A prática desta omissão fez parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova que a intenção do agente sempre foi a de reduzir os tributos devidos.

Tais fatos configuram as práticas de sonegação e/ou fraude descritos nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502 / 64, transcritos acima.

Por todo o exposto e de acordo com o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430 / 96 e com o inciso II do § 6º do artigo 80 da Lei nº 4.502 / 64, ambos transcritos acima, o percentual da multa de ofício deve ser duplicado, alcançando 150%.

[...] (grifou-se)

O intuito de dolo na conduta do Sujeito Passivo é evidenciado em razão de ter procedido à correta classificação das mercadorias na posição 39.16.20.00 da TIPI, sem ter efetuado o cabível destaque e recolhimento do IPI à alíquota de 10% (dez por cento) durante todo o período fiscalizado. O simples fato de a conduta ter sido praticada reiteradamente não seria suficiente a ensejar a ocorrência de dolo, no entanto, somaram-se a este fato as

circunstâncias de ser o forro de PVC o único produto fabricado e comercializado pela empresa, além de ter incorrido no comportamento em todas as operações fiscalizadas.

Depreende-se do auto de infração consistir a infração pretendida punir pela Fiscalização unicamente a falta de realização, nas notas fiscais de saída, do cálculo e respectivo destaque do IPI devido, e do seu recolhimento ao Erário da União. Não teve o resultado de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores, e das características da operação tributável, por parte da Fazenda Pública. Tanto é assim que efetuou a emissão das notas fiscais de saída, indicando o código de classificação da mercadoria correto, conforme a TIP.

Nos termos do art. 112, incisos II e III, do Código Tributário Nacional - CTN, havendo dúvidas quanto "*à natureza ou às circunstâncias materiais do fato*" ou ainda "*à autoria, imputabilidade ou punibilidade*" deve-se interpretar a lei tributária da forma mais favorável ao acusado. Elucidativa é a lição do ilustre jurista Leandro Paulsen, quanto à correta interpretação a ser dada ao dispositivo citado, *n verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

[...]

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Dúvida quanto aos fatos, não quanto ao direito. O art. 112 do CTN, embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, efetivamente, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. ***Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face das suas características, quanto ao seu enquadramento legal. Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar convicção quanto à ocorrência ou características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação.*** [...]

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202-002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 1402-00752, 1402-00753 e 1402-00754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 9202-00.632, de 12 de abril de 2010, 9201-00.971, de

17 de agosto de 2010, 3301-00.557, de 26 de maio de 2010, e 1402-001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013) (grifou-se)

(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. p. 882-883)

A conduta da Contribuinte não resultou em retardar ou impedir o conhecimento da matéria tributável pelo Fisco, afirmação corroborada pelo fato de o lançamento de ofício ter sido efetuado com base em documentos entregues pela própria Fiscalizada, *in verbis*:

7) DO CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO

Os valores de IPI devidos pela contribuinte foram apurados de acordo com os arquivos de notas fiscais em meio digital, entregues pela própria contribuinte aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela presente fiscalização, atendendo à requisição formulada no Termo de Intimação nº 570/2010 (em anexo). A veracidade das informações contidas em tais arquivos foi comprovada com a comparação, por amostragem, com as notas fiscais físicas fornecidas pela empresa (em anexo).

Com base em tais arquivos, foi produzida a tabela "Saídas por CFOP" (em anexo) com os valores das notas fiscais de saída da empresa, agrupadas por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), de modo a verificar quais operações constituem a base de cálculo para fins de apuração do IPI devido.

Feito isso, considerando apenas as notas fiscais que possuem operações que constituem base de cálculo do IPI, foi produzida a tabela "Base de Cálculo Mensal do IPI" (em anexo) com as bases de cálculo do IPI para cada mês do período fiscalizado. Tais bases de cálculo foram utilizadas nos lançamentos realizados através do presente Auto de Infração para a apuração do IPI devido.

Por outro lado, foi constatado que a contribuinte fazia jus a créditos tributários de IPI no período fiscalizado, os quais foram apurados com base na escrituração fiscal realizada pela empresa em seu Livro Registro de Apuração do IPI, cujas folhas com a escrituração dos créditos encontram-se em anexo, bem como os Termos de Abertura e de Encerramento dos respectivos livros, nos quais constam os registros na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC).

Tais valores também foram considerados no presente Auto de Infração para fins do cálculo do IPI devido pela contribuinte.

[...] (grifou-se)

Portanto, ausente o elemento de resultado necessário à perfeita subsunção dos fatos descritos à norma tributária, não havendo de se falar na ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 a ensejar a qualificação da multa de ofício ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Por fim, necessário referir que não houve a adequada individualização da suposta ação delituosa, necessariamente dolosa, em um dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que somado ao disposto no art. 112, incisos II e III do CTN, há de ser mantido o afastamento da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, e mantida a redução para 75% (setenta e cinco por cento).

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator designado

Distinguiu-me a Presidência com a difícil tarefa de contrapor aos muito bem articulados fundamentos da relatora aqueles que levaram o colegiado a conhecer do recurso e a lhe dar provimento. Espero que consiga fazê-lo adequadamente.

Primeiramente, no que toca ao conhecimento do recurso, aponta a dra. Vanessa que as decisões seriam convergentes, na medida em que ambas entenderam ser elemento constitutivo do dolo a prática reiterada. Não é isso o que pensamos.

Com efeito, o relator da decisão recorrida construiu o seu raciocínio sobre a necessidade de um segundo elemento, além do volitivo que reconheceu estar presente, para que se possa fazer a qualificação da multa. Nos paradigmas, ao contrário, advoga-se ser suficiente a reiteração quando provado que o sujeito passivo sabia qual a informação correta a ser prestada.

Parece-nos evidente a divergência interpretativa, mesmo que, eventualmente, quanto ao mérito, viéssemos a discordar de que, no caso concreto, havia a consciência do sujeito passivo. Vale frisar que a tese do paradigma é precisamente a que aqui temos adotado,

qual seja, de que, além da reiteração, se deve provar o conhecimento das circunstâncias corretas pelo praticante da infração.

Outro ponto por ela indicado diria respeito à presença de circunstâncias diversas, visto que em um dos paradigmas se fala de interposição de pessoas e não apenas da reiteração. No nosso entender, no entanto, isso apenas seria relevante se a representação fazendária estivesse a requerer, para o recorrido, a adoção da tese de que bastaria a reiteração. Como já dito, não é esse o seu objetivo, visto que a própria decisão já reconheceu que havia o conhecimento, pelo sujeito passivo, da alíquota correta a apor nas notas fiscais.

O terceiro e último ponto por ela aduzido diz respeito à ausência, no paradigma, de análise acerca do segundo elemento que a decisão recorrida entendeu necessário à qualificação. Como já disse em outra ocasião, não há tal requisito para o conhecimento.

Com efeito, o que o recurso especial exige é que sejam contrapostos entendimentos acerca de uma dada matéria. E isso está claramente presente aqui. Deveras, para o colegiado prolator do acórdão recorrido, há a necessidade de um segundo elemento para configurar a qualificação; para o paradigma, não. Não há por que exigir que o paradigma se pronuncie sobre algo que ele não considera necessário.

Com tais considerações, conhecemos do recurso.

Quanto ao mérito, lhe demos provimento reiterando entendimento já manifestado em diversas outras ocasiões: a qualificação da multa em situações semelhantes exige, além da mera reiteração, a prova, a ser feita pela fiscalização, de que o sujeito passivo sabia que estava cometendo a infração. Os motivos já foram por mim detalhados assim:

Entendo que o recurso observou os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento dos Conselhos de Contribuintes vigente quando proferida a decisão que ele pretende atacar, sendo certo que foi ela tomada por maioria e foram apontados os dispositivos legais supostamente contrariados. Dele conheço, pois.

Mas não vejo motivos para sua reforma, valendo aqui repetir os argumentos da dra Sílvia para afastar a qualificação da multa:

Sobre a multa aplicada, registre-se que não consta destes autos nenhuma peça fiscal em que tenha sido descrita e tipificada a conduta infracionária a que se pretende cominar a penalidade em questão, limitando-se a fiscalização a indicar, no auto de infração, a capitulação legal da multa e, na descrição dos fatos do referido auto, a relatar que:

(...)

O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/07/2004, para a Receita Federal, para fins de apuração da Cofins valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10% dos valores registrados em seus livros fiscais e contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal.

Ora, do fato de não se ter configurado erro de fato da contribuinte não pode emergir presunção da ocorrência de conduta dolosa capaz de dar azo à aplicação da multa de ofício em percentual duplicado, mormente considerando que a capitulação legal da multa no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vigente à época da autuação, referia-se aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais tratam da sonegação, da fraude e do conluio, respectivamente, e nenhuma dessas práticas foi especificamente imputada à contribuinte.

Portanto, a meu ver, nessa matéria, a acusação fiscal foi deveras deficitária, laborando em desfavor da defesa da autuada que, na peça recursal, limitou-se a alegar a ausência do dolo e a falta de comprovação pela fiscalização da ocorrência de fraude. Em face disso, não vislumbro possibilidade de prosperar a exigência da multa em percentual duplicado.

A esses argumentos - com os quais concordei na ocasião - apenas acresço que, em meu entender, não é a mera reiteração de conduta que pode permitir a presunção de que o contribuinte agiu com "evidente intuito de fraude". Muito mais importante, a meu ver, é que se consiga demonstrar que a contribuinte apurara corretamente, em seus livros contábeis, o valor da contribuição a recolher, omitindo parte dele apenas no momento em que o declarara à Fazenda Nacional. Obviamente, tal prova compete à autoridade fiscal e, neste caso, longe esteve ela de promovê-la.

Somente não comungo do entendimento da dra. Silvia no ponto em que afirma que não se configuraria a fraude mesmo que o valor declarado à SRF fosse inferior àquele que o próprio sujeito passivo apurou em sua contabilidade. Nesse caso, penso eu, a reiteração da conduta é, sim, relevante, para afastar a possibilidade de erro de transcrição, impondo-se a qualificação a menos que a empresa possa encontrar uma outra justificativa convincente para a divergência. No presente caso, a fiscalização afirma (Descrição dos Fatos, fl. 5), como transcrito pela dra. Silvia, que a empresa declarara à SRF receita equivalente a entre 5% e 10% da contabilizada. Ocorre que não é isso que se extrai dos documentos juntados por ela mesma, fiscalização, nos autos.

Com efeito, às fls. 44 a 49 constam "Demonstrações do Resultado" que contêm os valores anualizados das receitas e das contribuições contabilizados pela empresa. Já às fls. 63 a 67 juntou a autoridade extratos das DCTF entregues em que apenas constam os valores mensais das contribuições. Como se sabe, as receitas somente são declaradas à SRF nas DIPJ, que não foram juntadas nos autos.

Pois bem, confrontando-se o que é possível com os documentos juntados, isto é, apenas as contribuições declaradas às contabilizadas (DCTF contra Demonstração de Resultado) conclui-se que há perfeita compatibilidade. Mais claramente, a soma anual dos valores mensais apostos nas DCTF corresponde exatamente àqueles apurados contabilmente.

Em suma, com a prova coligida o que se pode afirmar é que os valores contabilizados e declarados das contribuições são bastante inferiores àqueles a que se chega aplicando a alíquota sobre a totalidade das receitas de vendas contabilizada. Ele não é, porém, nem um valor fixo nem um percentual fixo, ao que deve ser acrescido que a fiscalização intimou a empresa a justificar as diferenças e não obteve resposta.

A qualificação da multa decorre, pois, da reiteração, ao longo de cinco anos, de apurar e declarar valores significativamente menores do que os devidos e nada justificar à fiscalização quando regularmente intimada. Esses são os fatos a examinar com o que se tem nos autos.

E com eles não entendo cabível a qualificação.

Não estou com isso a defender que em todos os casos assemelhados não caiba a presunção, embora sempre seja de bom alvitre intimar a empresa a prestar esclarecimentos. É quase impossível que eles sejam apresentados convincentemente quando o valor recolhido é sempre o mesmo (caso julgado por nós da mesma quarta Câmara do Segundo Conselho, em que sempre se recolhiam R\$10,00) ou o percentual das receitas é o mesmo (10% ou 5%, por exemplos).

O que se tem, pois, de ponderar é se a ausência de justificativa por parte da fiscalizada é suficiente à qualificação. Considero que não. Com efeito, o que isso demonstra é que a empresa queria mesmo, deliberadamente, pagar menos (bem menos) do que era devido, não tendo incorrido em mero erro de interpretação ou de transcrição de valores. Mas partilho o entendimento da relatora da decisão combatida no sentido de que isso não basta para impor-se a exacerbação do percentual.

Assim penso porque o inciso II do art. 44 da Lei 9.430 remete aos arts. 71 a 73 da Lei 4.502 para a configuração do “evidente intuito de fraude” que a primeira coloca como condição a qualificar-se a multa. Nesta última, no entanto, não se encontra tal expressão. Aí se encontram as definições de sonegação (art. 71), fraude (art. 72) e conluio (art. 73).

Como se sabe, a primeira se define pela prática deliberada de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais. Nada nos autos indica ter ocorrido isso: os valores que serviram de base de cálculo para o lançamento estavam na contabilidade da empresa e haviam sido corretamente declarados à SRF (ao menos não se pode dizer o contrário quanto às receitas dada a omissão relativa às DIPJ).

Do mesmo modo, não demonstrou a fiscalização que a empresa tivesse cometido fraude nos termos do art. 72 daquela lei. Esta poderia se configurar efetivamente se os valores de receitas declarados em DIPJ fossem sistematicamente inferiores àqueles contabilizados, ou mesmo se os valores das contribuições

declarados em DCTF fossem sistematicamente menores do que os apurados contabilmente. Também não o conseguiu demonstrar a fiscalização.

Por fim, de conluio (art. 73) nem se cogita.

Mantenho, por isso, a decisão no ponto, afastando a qualificação da multa.

E com ela cai, também, a fundamentação para que a decadência possa ser contada pela regra do art. 173, I, especialmente porque na própria acusação fiscal há o reconhecimento de que a empresa recolheu os valores que declarou (fls. 22 e ss).

Voto, por isso, por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Com base nesse entendimento, temos reiteradamente afastado tal qualificação quando não resta provado que o sujeito passivo sabia qual era a informação correta a ser prestada em DCTF.

O que resta, pois, averiguar no caso concreto é se o sujeito passivo realmente sabia qual era a alíquota correta que deveria ter apostado em suas notas fiscais, a isso não bastando a verificação de que ele agiu assim "por quatro anos e em todas as notas que emitiu".

Essa última circunstância, aliás, labora até em seu favor, pois leva à presunção de que ele não sabia mesmo.

Mas há nos autos a prova desse conhecimento. É ela constituída pelas respostas do sujeito passivo às sucessivas intimações fiscais dadas à empresa sobre a classificação. Primeiramente se pediu a ela que indicasse a classificação e **correspondente alíquota** aplicável aos seus produtos. Já nessa primeira resposta, a empresa informa ser ela a que consta em suas notas fiscais (3916.20.00) e a alíquota, de 10%.

Intimada, então, a dizer por que não era destacado o IPI, a empresa afirma que à época das saídas "considerava que seus produtos tinham alíquota zero e a classificação era 3922.10.00 por serem produtos destinados à construção civil".

Ou seja, a empresa teve todas as oportunidades para justificar o seu procedimento de não destacar o IPI. Não o fez simplesmente porque nenhum havia.

São vários os motivos para que não se possa aceitar a única "justificativa" apresentada. Primeiro porque nenhuma das notas fiscais do período em que "considerava ser sua classificação a 3922.90.00" contém tal classificação. Segundo, porque não conseguiu, sequer, demonstrar com base em que, mesmo nessa nova classificação, haveria suporte para reduzir a zero a alíquota "por serem produtos destinados à construção civil". Por fim, nem mesmo para essa posição 3922 há desdobramento na TIPI válida para o período que reduza a alíquota a zero.

Note-se que o mencionado código de classificação fiscal destina-se a

BANHEIRAS, BANHEIRAS PARA DUCHA, PIAS, LAVATÓRIOS, BIDÊS, SANITÁRIOS E SEUS ASSENTOS E TAMPAS, CAIXAS DE DESCARGA E

ARTIGOS SEMELHANTES PARA USOS SANITÁRIOS OU HIGIÊNICOS, DE PLÁSTICOS

Tais produtos em nada se assemelham aos produzidos pela empresa.

Destarte, não há como afastar a caracterização de pleno conhecimento por parte do sujeito passivo da infração que cometia, reiteradamente, representando a "justificativa" apresentada esfarrapada desculpa para, ao menos, algo responder à fiscalização.

O colegiado restaurou, assim, a qualificação que havia sido retirada pela decisão recorrida, dando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos