



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 11040.001444/2005-25
Recurso nº 152.266 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS - MULTA QUALIFICADA
Acórdão nº 01-06.101
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRISOJA COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

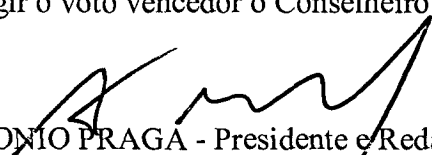
PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO. Tendo a Fazenda Nacional fundamentado a contrariedade a lei satisfaz os requisitos regimentais para o admissibilidade do Recurso Especial.

ARBITRAMENTOS DE LUCROS. MULTA QUALIFICADA. CUSTOS CALCADOS EM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. Comprovado nos autos que o contribuinte fez uso de notas fiscais inidôneas para justificar seus custos, correto o arbitramento dos lucros, bem como a aplicação da multa de ofício de 150%, isso porque o arbitramento não se constitui penalidade e sim alternativa legal para apurar os tributos devidos na impossibilidade da apuração do lucro Real. Por sua vez, a multa de ofício qualificada é a penalidade adequada quando comprovado o evidente intuito de fraude inclusive para fins de majoração de custos.

Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade do recurso, suscitada pelo contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial e restabelecer a multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), José Carlos Passuello e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.


ANTONIO PRAGA - Presidente e Redator do Voto Vencedor.

Formalizado em: 10 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho, Mário Sergio Fernandes Barroso, Karem Jurandini Dias, Adriana Gomes Rego e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente Substituto).

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized capital letter 'A' with a long, sweeping horizontal stroke extending to the right.

Relatório

O Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto ao 1º CC, inconformado com a decisão contida no acórdão nº 103-22.706 de 08 de novembro de 2006 que por maioria de votos reduziu a multa de 150% para 75%, utilizando da faculdade contida no artigo 56-II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – RICC; artigos 7º-I e 15 § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007.

A fiscalização tendo iniciado a auditoria foi iniciada em 10.02.05, para verificação do PIS E COFINS, verificações obrigatórias (MPF fl. 01), estendido para IRPJ em 16.05.2005 e CSLL 16.11.2005, fls 02 e 03.

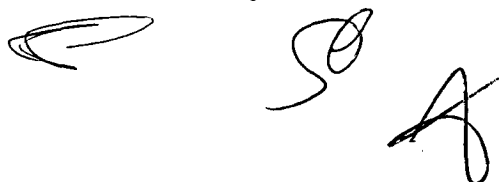
Para arbitramento do lucro e conseqüente arbitramento do lucro, sinteticamente assim se manifestou a fiscalização (fl 51).

Não foi possível a tributação pelo lucro real, forma adotada pela empresa, em virtude da insegurança material quanto aos custos, pois não foi possível aferir os valores da compras de soja em virtude de não se encontrar alguns fornecedores tendo concluído a fiscalização fl. 51 a evidência de uso de notas fiscais fraudulentas de forma sistemática por sucessivos anos, modificando-se pouco a pouco, ano a ano o “fornecedor”, que por si só, é grave infração, penalizada com multa qualificada de 150% conforme artigo 44 inciso II da Lei nº 91.430/96, suficiente para tornar imprestável a contabilidade que nele se sustenta.

A decisão recorrida para afastar a qualificação da multa, em síntese assim se posicionou.

Processo nº 11040.001444/2005-25
Acórdão nº 103-22.706
CC01/C03
Fls. 14

“Quanto à multa de 150%, tenho a acrescentar que os tributos lançados firmaram-se na receita apurada no Livro de Apuração de ICMS, que serviu de base ao cálculo do lucro arbitrado, o que denota completa inexistência de nexo entre o resultado tributável e os custos escriturados com lastro em notas fiscais inidôneas. Desse modo, os tributos apurados não estão vinculados à falsidade dos documentos que deram suporte aos registros contábeis desses dispêndios irreais, os quais em nada influenciam na fixação do *quantum debeatur*. Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma freqüentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. *In casu*, há falta de nexo entre os custos majorados e o IRPJ e a CSLL,



apurados a partir da receita constante no Livro de Apuração do ICMS. Por isso, DOU provimento ao item, para reduzir a sanção ao percentual normal de 75%.”

A Fazenda Nacional, em seu apelo de folhas 2.891/2895, em síntese argumenta o seguinte.

A decisão contrariou o artigo 44 inciso II da Lei nº 9.430/96 e a prova constante dos autos.

Transcreve a parte relativa ao afastamento da multa já transcrita neste relatório.

Transcreve o artigo 44 inciso II da Lei nº 9.430/96.

Afirma que a decisão recorrida considerou que houve evidente indício de fraude para acolher o arbitramento mas contrariamente, desconsiderou esse fato no momento de aplicar a multa disposta no artigo 44 –II da Lei nº 9.430/96.

Afirma que o contribuinte ao utilizar notas fiscais que sabia não representarem operações de aquisição de soja e, com isso manipulou o custo de seus produtos. Portanto percebe-se que o contribuinte procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador do tributo.

Afirma que tal conduta se insere na previsão contida no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, cita jurisprudência do Conselho sobre a qualificação de multa e pede o restabelecimento da multa no patamar aplicado pela fiscalização.

O Presidente da Câmara recorrida através do Despacho nº 103-0.246/2007, deu seguimento a RE, por entender preenchidos os requisitos regimentais.

Cientificada a empresa apresentou Contra –Razões ao RE, argumentando, em epítome, o seguinte.

Afirma que o recorrente está buscando mera interpretação da prova o que é inadmissível no recurso especial.

Afirma que o recorrente não ataca o fundamento do voto de que não há relação de causa e efeito entre a glosa de custos lastreados em documentos tidos como inidôneos e o tributo apurado, de modo a justifica multa no limite pretendido.

Pede o não conhecimento do recurso e no caso de conhecimento a negativa de provimento.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo, a decisão foi por maioria.

Argumenta o contra-arrazoante que o recurso não deve ser conhecido porque o recorrente não atacou o fundamento do afastamento da qualificação da multa que foi fato de que tendo sido arbitrado o lucro, não há relação de causa e efeito com a glosa de custos lastreados em documentos tidos como inidôneos.

Não assiste razão ao recorrente pois o recorrente citou a legislação que no seu entender restou contrariada, fundamentou a referida contrariedade e ainda citou as notas fiscais tidas como inidôneas como prova que teria sido contrariada.

Assim rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso.

Mérito.

A matéria posta em discussão nesta esfera especial diz respeito à interpretação das normas legais relativas à penalidade pecuniária na esfera tributária, especificamente em relação à interpretação das normas relativas ao agravamento da penalidade, previsto no artigo 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, c/c os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, na hipótese de acusação de omissão de receita por parte de contribuinte de que segundo o fisco de forma reiterada, escritura e declara valores ao fisco inferiores àqueles realmente auferidos.

No acórdão recorrido a tese é no caso de arbitramento dos lucros, eventuais problemas na esfera dos custos ainda que tenham sido motivadores do arbitramento, não enseja a aplicação de multa qualificada, visto que a base de cálculo utilizada não levou em consideração os custos logo não há relação de causa e efeito entre esse custos e a base utilizada, sem a suficiente caracterização do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”, exigido expressamente pelo art. 44 inciso II da Lei nº 9.430/96, como pressuposto para a imposição de multa de 150%.

Em se tratando da interpretação de legislação inicialmente transcrevamos as normas legais atinentes ao tema.

Multas de Lançamento de Ofício

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 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' será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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, 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.

A interpretação das normas relativas ao agravamento da multa requer um componente indispensável que **é o dolo**, ou seja, a intenção, quer de interferência no fato gerador do tributo, através de fraude como nota fiscal calçada, simulação através de vários atos jurídicos para esconder o fato gerador real, ou através da sonegação quando o contribuinte não tenta modificar o fato gerador, deixa-o ocorrer, porém através de mecanismos como a não escrituração de receita ou de não declaração dos valores reais ao fisco, age na informação, ou seja, deixa de informar ou informa valores menores que aqueles ocorridos no mundo fenomênico.

Dos elementos de prova colacionados aos autos não pode haver dúvida de que o contribuinte agira com dolo, pois se estiver presente a incerteza quanto a tal elemento subjetivo, forçosamente o julgador terá de aplicar o artigo 112 do CTN, verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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

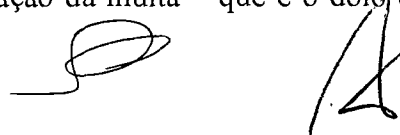
I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, **ou à sua graduação.**

A Professora Dra. Ângela Maria da Motta Pacheco, na obra – Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias – Editora Max Limonad – 1.997, páginas 301/302, tratando do elemento essencial na qualificação da multa – que é o dolo ou a intenção, assim leciona:



“Dolo

Este é o elemento psicológico-nomativo da culpabilidade, entendido como o nexo que liga o autor ao ato.

Neste caso, a consciência e vontade efetivas desembocam numa ação consciente dirigida a um fim, no caso o ilícito.

O dolo pode ser natural ou normativo. Dolo natural é a representação consciente de que a ação terá como fim um dano. Dolo normativo é a consciência de que a ação que praticará é proibida e levará ao prejuízo ou perda de um bem protegido pelo direito.

Distingue-se o dolo:

- 1. consciência do ato e do resultado;*
- 2. consciência da relação causal entre esses;*
- 3. consciência da ilicitude do comportamento e,*
- 4. vontade de praticar o ato que leva ao resultado.”*

A questão relativa ao agravamento da penalidade está diretamente relacionada à conduta do contribuinte dentro do elemento temporal da ocorrência do fato gerador do tributo e de sua informação ao fisco. Se a conduta naqueles momentos pode ser enquadrada nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, a forma de evitar a penalidade de ofício é a denúncia espontânea, assim entendida a ação de confissão da infração e respectivo pagamento com os acréscimos legais previstos no artigo 138 do CTN e legislação específica do tributo.

No caso de lançamento por homologação há o estabelecimento de uma relação de confiança entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária, visto caber ao contribuinte todas as providências tendentes a apuração e recolhimento dos tributos assim que ocorridas no mundo fenomênico as normas hipotéticas prevista pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária. O sujeito passivo que intencionalmente, quebra essa confiança, quer através da sonegação ou fraude, corre o risco e deve arcar com as consequências previstas na legislação tributária que no caso é se sujeitar à multa dobrada em razão de sua conduta.

Ocorre porém que a base de cálculo da multa, para que possa ser qualificada, deve ser somente naquela parte em que houve a comprovação do “dolo”, por exemplo a não comprovação de determinado custo por si só não é motivador de qualificação de multa, assim se parte do custo é incomprovado, por qualquer motivo, e outra parte a fiscalização consegue comprovar que se basearam em documentos falsos, somente em relação a essa parte da glosa é que pode qualificar a multa.

O raciocínio lógico supra demonstrado é feito para mostrar que se a fiscalização como no presente caso por diversos fatores, falta de documento, não localização de fornecedores, etc, tivesse simplesmente glosado os custos, teria que fazer a separação entre aqueles cujo fato poderia ser caracterizado o “dolo” no valor das notas fiscais inidôneas e aqueles simplesmente não comprovados, a soma da glosa do primeiro custo seria apenado com multa de 150%, já o segundo com multa de 75%.



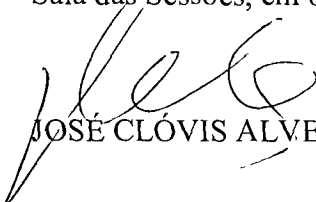
A partir do momento que a fiscalização abandonou a forma de tributação por diferença (lucro real), no qual os custos e despesas devem ser escriturados com base em documentação hábil e idônea e admitiu os custos por presunção através do arbitramento, não pode exigir sobre a base tributável, agora obtida por presunção (presunção de lucro), multa qualificada, pois os valores dos custos efetivos, escriturados ou não, não mais importam.

Se admitida a multa de 150% sobre os tributos, cuja base foi obtida por presunção tendo fato motivador custos não considerados, parte por um motivo, parte por outro ensejador de qualificação de multa estaríamos apenando com multa qualificada valor superior do que aquele que seria obtido com a simples glosa de custos.

Concluindo a utilização de notas fiscais “inidôneas”, para aumentar o custo e reduzir a base tributável pode ser motivadora de qualificação da multa quando há a glosa de tais custos que reduziram a base de cálculo, porém se a fiscalização abandona a forma de tributação e arbitra o lucro, não há possibilidade de se exigir multa qualificada sobre o todo, quando pela própria descrição dos fatos chega-se à conclusão que parte do tributo se lançado por diferença seria apenado com a multa básica.

Assim conheço do recurso e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.


JOSÉ CLÓVIS ALVES



Conselheiro ANTONIO PRAGA, Redator do Voto Vencedor

Em face de o ilustre conselheiro Marcos Neder ter deixado este colegiado, encarrego-me de redigir o voto vencedor deste acórdão.

Conforme relatado pelo Ilustre conselheiro Relator Jose Clovis Alves, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial pleiteado o restabelecimento da multa qualificada de 150% haja vista a comprovada fraude do contribuinte que apresentou notas fiscais inidôneas para comprovar seus custos.

Vejamos os fundamentos da decisão de 1ª instância:

A autuada argumenta que o fisco não encontrou falhas na escrituração das receitas da empresa, quase na totalidade oriundas da venda de soja e que, com isso, não haveria razão para proceder ao arbitramento.

É verdade que o agente do fisco considerou os valores de receita reconhecidos pela autuada no livro de apuração do ICMS. Mas o fato de ser a receita conhecida não é suficiente para mostrar a adequação da empresa às exigências para adoção da sistemática do Lucro Real e, mais ainda, não é razão que demonstra a inaplicabilidade do Lucro Arbitrado. A apuração da base de cálculo, nos casos de arbitramento, tem regras estabelecidas no Regulamento do Imposto de Renda, tanto para os casos em que a receita é conhecida (art. 532, aplicado ao caso concreto), como para aqueles casos em que a receita não é conhecida (art. 535). Então, a comprovação do montante de receitas não é suficiente para adoção da sistemática do Lucro Real.

Vejamos a situação da impugnante.

A autuada não apresentou o Livro Registro de Inventário e o Livro Razão Auxiliar não apresenta a individualização dos lançamentos constantes da conta Fornecedores Diversos (Termos de Constatação e Intimação, fls. 98). Somente isso já é suficiente para que seja desconsiderada a apuração pelo Lucro Real e efetuado o arbitramento, eis que, no caso concreto, a empresa não possui qualquer registro confiável dos seus estoques. Veja-se a jurisprudência:

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES E DE INVENTÁRIO - A ausência do Livro de Inventário e de livros auxiliares ao Diário e Razão escriturados em partidas mensais respalda o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica originalmente tributada pelo lucro real. (Acórdão 103-21299, sessão de 01/07/2003- Publicado no D.O.U. nº 168 de 01/09/2003).

ARBITRAMENTO DE LUCROS - A escrituração do Livro Registro de Inventário é obrigatória, devendo conter elementos que permitam apurar com segurança os estoques de mercadorias, matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, sob pena de considerar-se a contabilidade imprestável para fins de apuração do lucro real. A falta de escrituração ou o inventário tomado por estimativa contraria as disposições das leis comerciais e fiscais, acarreta o desprezo da escrituração e autoriza o arbitramento dos lucros para efeito tributário. (Acórdão nº 103-20322, sessão de 07/06/2000)

IRPJ - ARBITRAMENTO - LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO - A falta de escrituração do Livro de Registro de Inventário, que permite ao Fisco verificar o custo das mercadorias vendidas, item sobremaneira importante na apuração do lucro real, e tendo a Auditoria-Fiscal constatado não haver controle permanente de estoques



integrado com a contabilidade, enseja o arbitramento do lucro (Acórdão nº 105-14816, sessão de 10/11/2004).

Mas há muito mais elementos no processo. O autuante descreve a impossibilidade de apuração dos custos da empresa. A contribuinte não mantinha, no sub-grupo Contas Pagar do Passivo Circulante, contas individualizadas para as empresas fornecedoras de matéria-prima e nem para o grande número de fornecedores pessoas físicas. Existia apenas a conta fornecedores diversos. Mostra o autuante que essa conta alterna durante o mês, saldos credores e devedores – o saldo devedor mantido por quase todo o mês decorre da contabilização a débito de pagamentos a pessoas físicas (a crédito de Bancos ou Caixa) e o saldo credor no final do mês é recomposto através de uma espécie de lançamento de ajuste, cujo débito é registrado na conta ... Custo das Mercadorias Vendidas – Custos Apropriados. A ocorrência de saldos devedores diários continuou ao longo dos anos. Essas aquisições das pessoas físicas são efetuadas sem emissão de nota fiscal de entrada e os pagamentos através de recibos.

Nessa mesma conta – Fornecedores Diversos – aparecem lançamentos a crédito, debitados na conta 3121.61.2 – Compras de Mercadorias. São aquisições efetuadas, com nota fiscal, junto a pessoas físicas e jurídicas e, no casos dessas, são empresas situadas em imóveis desocupados, desconhecidas nos locais, declaradas inaptas pela Receita Federal e/ou apresentando declaração de inatividade. Muitas dessas aquisições oriundas de pessoas jurídicas estão amparadas em notas fiscais sem autorização de impressão por parte do ICMS. Diz o autuante que grande parte dos custos contabilizados e declarados tem por base essas notas fiscais, que substituem, genérica e contabilmente, as notas fiscais não emitidas que deveriam ter sido por ocasião de uma compra que não foi formalizada.

O autuante conclui:

Ou seja, permeada por notas fiscais de entrada por compra, a conta Fornecedores Diversos funciona como um conta-corrente, na qual débitos de pagamentos a pessoas físicas sem crédito anterior por dívida que, por lógica, seria contraída no momento da aquisição da soja a granel, são 'liquidados' por créditos de notas fiscais de terceiros emitidas por pessoas jurídicas, ajustando-se o saldo remanescente contra conta de custos genérica, sem maiores vínculos.

Com relação a tudo isso a impugnante apenas diz que adotou princípios contábeis aceitos e que não tem como saber da idoneidade dos fornecedores.

Ora, é inegável a imprestabilidade da escrituração. Não há qualquer segurança quanto aos custos escriturados. Mais do que isso, há certeza de que não correspondem à realidade, pois, entre outras falhas, há a apropriação de custos ainda não ocorridos, como acontece quando do recebimento de soja em depósito. E, também, o custo está amparado em notas fiscais inidôneas, como são aquelas preenchidas em nome de empresas inativas, ou destacadas de talonários frios, pois com impressão não autorizada. Detalharemos melhor essa situação adiante. Temos, então, que os custos com a soja exportada existiram, mas não há segurança para quantificá-los.

A autuada diz que escriturou suas operações na forma do art. 412 do RIR/99. Esse dispositivo é específico para o setor imobiliário, trata sobre "Venda antes do Término do Empreendimento". Não há paralelo possível entre a venda de imóvel em construção com a aquisição de soja.

Alega também que a utilização de soja em depósito para cumprir contratos de exportação é questão entre o dono da soja e a impugnante. Concordamos com a afirmativa. Deveria ter sido escriturado, então, o verdadeiro negócio, ao invés de



serem utilizados artifícios que apontam para a realização de operações comerciais que não aconteceram no mundo dos fatos.

A escrituração deveria servir para apurar trimestralmente o lucro real da empresa. Como se viu, a apuração dos custos é caótica e não se ajusta ao princípio da competência. A empresa apropriava custos pelo depósito de mercadoria de terceiros, ainda não integrante do seu patrimônio. Com isso, à fiscalização não restou alternativa senão aplicar a legislação que rege a matéria, devidamente capitulada no enquadramento legal, e arbitrar o lucro da empresa.

Multa agravada pelo evidente intuito de fraude

Não há dúvidas que a empresa utilizou notas fiscais inidôneas para justificar o seu custo. Nenhuma das constatações do autuante a respeito foi elidida pela impugnante. Essas constatações estão reproduzidas abaixo, quando o agente do fisco fala a respeito das notas fiscais frias (fls. 49):

“Por exemplo, no ano de 2004, o de maior volume de vendas e faturamento, aproximadamente 73% dos custos declarados seriam cobertos por essas notas. Vias das notas fiscais encontram-se às fls. 2003 a 2732. Algumas considerações a respeito, que podem ser facilmente verificadas pelo manuseio da grande quantidade de notas fiscais utilizadas: por exemplo, que a empresa deu-se ao trabalho de intercalar diariamente as notas fiscais de várias empresas, reiterada a prática ao longo dos anos, firmando a impressão de que os negócios realmente existiram daquele jeito, no entanto nem sempre a numeração de uma mesma empresa é rigorosamente sequencial. Pode-se ver também o contraste das notas fiscais que formalizaram negócios reais em anos anteriores com as notas irregulares de uma mesma pessoa jurídica, como é o caso da AGRONEL em 2002 e 2003, assim como se pode ver semelhanças de caligrafia em notas de empresas diferentes, como é o caso da FURTADO e da PENTAGNO em 2004. Verifica-se também que, além da troca paulatina de empresas, foi reduzida a quantidade de notas fiscais em 2004, aumentando a quantidade de soja a granel por nota.”

A observação da caligrafia em notas que deveriam ter sido emitidas por três empresas diferentes (Pentagno, Mercosul e Coasel), situadas em três municípios diferentes e distantes geograficamente, em três anos diferentes, mostra terem sido preenchidas pela mesma pessoa. Note-se a semelhança abaixo, de forma especial na grafia do nome da destinatária.

Mercosul

DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS INDUSTRIAL E				NOTA FISCAL	
MERCANTIL MERCOSUL LTDA.				Nº	
AV. ADOLFO FETER, 3569 CJ. 177 FONE (0532) 26-3200				CGC	
PELOTAS - RS				02019284/0001-93	
NATUREZA DA OPERAÇÃO	CFOP	INSC. ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO	INSCRIÇÃO ESTADUAL		
Venda	510		093/0296389		
DESTINATÁRIO / REMETENTE				3ª VIA	
NOME / RAZÃO SOCIAL				FISCALIZAÇÃO	
Agropecuária Comércio de Cereais Ltda.				22/9	
ENDEREÇO				F405	
Br 116 km 583 nº 2.600				DATA LIMITE PARA EMISSÃO	
BAIRRO / DISTRITO				00.00.00	
CEP				DATA DA EMISSÃO	
PELOTAS				04.07.02	
FONE/FAX				DATA SAÍDA/ENTRADA	
05				04.45	
INSCRIÇÃO ESTADUAL				HORA DA SAÍDA	
043032008-0				14.45	
FATURA					

Pentágono

PENTAGNO Com, Importação e Exportação de Cereais Ltda.
Rua Pedro Álvares Cabral, 22 - Centro - Espumoso - RS

NOTA FISCAL MOD-1
☒ SAÍDA ☐ ENTRADA

CGC 01.869.335/0001-03

NATUREZA DA OPERAÇÃO: 512 OFOP: 512 INSL. EST. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO: 041/0027960 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 041/0027960

DESTINATÁRIO REMETENTE: **Arripa Comércio de Cereais Ltda** (CNPJ/CPE: 04333131/0001-50) DATA DA EMISSÃO: 16/03/2004

ENDERECO: Rua Lulu Agninz, 81 - CEP 94700-900 - JUIZ - RS

MUNICÍPIO: Fátima FONE/FAX: (55) 333-4832 UF: RS INSCRIÇÃO ESTADUAL: 065/0099834 DATA DA SAÍDA: 16/03

Coasel

COASEL
COMÉRCIO AGRÍCOLA E SEMENTES LTDA

Comércio e Produção de Sementes
Fertilizantes e Defensivos
Soja, Trigo, Forrageiras em Geral
CNPJ 03.965.465/0001-75 - LE 065.0099.834
(55) 333-4832

NOTA FISCAL Mod. 01
☒ SAÍDA ☐ ENTRADA

4.a via
Controle

CNPJ 03.965.465/0001-75

Natureza da Operação: 512 OFOP: 512 Inscr. Estadual do Substituto Tributário: 065/0099834

DESTINATÁRIO REMETENTE: **Arripa Comércio de Cereais Ltda** (CNPJ/CPE: 04333131/0001-50) DATA DA EMISSÃO: 16/03/2004

ENDERECO: Rua Lulu Agninz, 81 - CEP 94700-900 - JUIZ - RS

MUNICÍPIO: Fátima FONE/FAX: (55) 333-4832 UF: RS INSCRIÇÃO ESTADUAL: 065/0099834 DATA DA SAÍDA: 16/03

Conforme relatório fiscal:

- A primeira empresa – Mercosul – cuja nota original está às fls. 2204 do processo, declarou-se inativa em 2002 e 2003 e nada declarou nos anos de 2000, 2001 e 2003. O imóvel está fechado e situa-se em condomínio residencial de veraneio. O endereço do sócio-administrador e nem de sua mãe existem.

- A segunda empresa – Pentagno – nota original às fls. 2204, é desconhecida no endereço informado, omissa na apresentação de declarações de pessoa jurídica deste 1998 e foi baixada de ofício no ICMS-RS em maio de 1999. A quase totalidade das notas dessa empresa não têm autorização de impressão.

- A terceira empresa – Coasel – nota fiscal original às fls. 2393, apresentou a última DIPJ em 2002, foi baixada de ofício pelo ICMS em janeiro de 2003. As notas apresentadas, referentes aos anos de 2002 a 2004, não tinham autorização para serem impressas.

Todos esses elementos comprovam que a autuada utilizou notas fiscais que sabia não representarem verdadeiras operações de aquisição de soja e, com isso, manipulou o custo de seus produtos ao seu bel-prazer.

Em razão dessa ação deliberada, dolosa, com utilização de documentos fraudados, tenho como bem aplicado o agravamento da multa, pois houve evidente intuito de fraude.

A impugnante reclama que não estariam identificadas as pessoas que teriam concorrido para a fraude e que isso prejudicaria a defesa. O presente procedimento visa constituir o crédito tributário e aplicar as multas previstas na legislação. O procedimento se volta contra a pessoa jurídica, não havendo necessidade nem utilidade na identificação dos agentes que teriam praticado o ato fraudulento. Essa tarefa fica a cargo do Ministério Público e Poder Judiciário.

Em seu voto vencido neste acórdão, o nobre conselheiro Jose Clovis Alves Asseverou:

A questão relativa ao agravamento da penalidade está diretamente relacionada à conduta do contribuinte dentro do elemento temporal da ocorrência do fato gerador do tributo e de sua informação ao fisco. Se a conduta naqueles momentos pode ser enquadrada nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, a forma de evitar a penalidade de ofício é a denúncia espontânea, assim entendida a ação de confissão da infração e respectivo pagamento com os acréscimos legais previstos no artigo 138 do CTN e legislação específica do tributo.

No caso de lançamento por homologação há o estabelecimento de uma relação de confiança entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária, visto caber ao contribuinte todas as providências tendentes a apuração e recolhimento dos tributos assim que ocorridas no mundo fenomênico as normas hipotéticas prevista pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária. O sujeito passivo que intencionalmente, quebra essa confiança, quer através da sonegação ou fraude, corre o risco e deve arcar com as consequências previstas na legislação tributária que no caso é se sujeitar à multa dobrada em razão de sua conduta.

Ocorre porém que a base de cálculo da multa, para que possa ser qualificada, deve ser somente naquela parte em que houve a comprovação do “dolo”, por exemplo a não comprovação de determinado custo por si só não é motivador de qualificação de multa, assim se parte do custo é incomprovado, por qualquer motivo, e outra parte a fiscalização consegue comprovar que se basearam em documentos falsos, somente em relação a essa parte da glosa é que pode qualificar a multa.

O raciocínio lógico supra demonstrado é feito para mostrar que se a fiscalização como no presente caso por diversos fatores, falta de documento, não localização de fornecedores, etc, tivesse simplesmente glosado os custos, teria que fazer a separação entre aqueles cujo fato poderia ser caracterizado o “dolo” no valor das notas fiscais inidôneas e aqueles simplesmente não comprovados, a soma da glosa do primeiro custo seria apenas com multa de 150%, já o segundo com multa de 75%.

A partir do momento que a fiscalização abandonou a forma de tributação por diferença (lucro real), no qual os custos e despesas devem ser escriturados com base em documentação hábil e idônea e admitiu os custos por presunção através do arbitramento, não pode exigir sobre a base tributável, agora obtida por presunção (presunção de lucro), multa qualificada, pois os valores dos custos efetivos, escriturados ou não, não mais importam.

Se admitida a multa de 150% sobre os tributos, cuja base foi obtida por presunção tendo fato motivador custos não considerados, parte por um motivo, parte por outro ensejador de qualificação de multa estaríamos apenas com multa qualificada valor superior do que aquele que seria obtido com a simples glosa de custos.

Concluindo a utilização de notas fiscais “inidôneas”, para aumentar o custo e reduzir a base tributável pode ser motivadora de qualificação da multa quando há a glosa de tais custos que reduziram a base de cálculo, porém se a fiscalização abandona a forma de tributação e arbitra o lucro, não há possibilidade de se exigir multa qualificada sobre o todo, quando pela própria descrição dos fatos chega-se à conclusão que parte do tributo se lançado por diferença seria apenas com a multa básica.



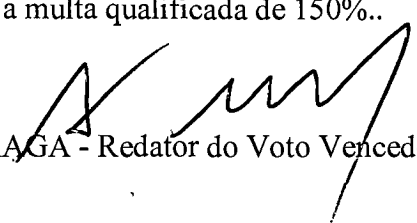
Com a devida vênia, entendo que não cabe razão ao ilustre relator, isso porque, no presente caso, o fato que ensejou a aplicação da multa foi o dolo ou evidente intuito de fraude, em face da utilização das notas fiscais inidôneas para comprovar os custos.

Ora, se a fiscalização apenas glosasse os custos estaria exigindo tributos sobre as receitas da empresa, haja vista que não haveria custos para as mercadorias vendidas, no caso Soja. Tributo não é sansão de ato ilícito (art. 3º. do CTN). O imposto deve incidir sobre a renda ou acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Não sendo possível apurar o lucro real é correta a exigência pelo lucro arbitrado (art. 44 do CTN e 530 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Arbitramento de lucros não é penalidade. É sim a alternativa legal para apurar o montante a ser tributado em razão da impossibilidade do lucro real ou presumido, se este for a opção do contribuinte.

A multa de ofício qualificada é justamente para punir a conduta dolosa e, nas situações como a versada nos autos, deve ser aplicada, mesmo sendo necessário o arbitramento dos lucros.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e restabelecer a multa qualificada de 150%..


ANTONIO PRAGA - Redator do Voto Vencedor