



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

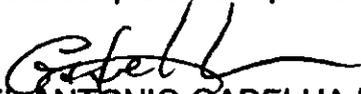
Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Recurso n.º : 103-136837
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX. 1998 a 2002
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : DISBERE - DISTRIB. DE BEBIDAS E REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 05 de dezembro de 2005
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

MULTA QUALIFICADA – ARTIGO 44, II, DA LEI Nº 9.430/96 – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – LANÇAMENTO FORMALIZADO TENDO POR BASE INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA EMPRESA AO FISCO ESTADUAL - NECESSIDADE DE TIPIFICAÇÃO COM BASE NA LEI Nº 4.502/64: Em recurso especial contra decisão cameral que desqualificou a multa sob entendimento de não restar provada a prática de dolo ou fraude e especialmente quando o fisco, para fixar o quantum devido, tem acesso a certos dados obtidos junto à Fazenda do Estado por oferta do sujeito passivo no cumprimento da obrigação do tributo estadual, e mais, não tendo sido apontado objetivamente a figura tributária penal tratada na Lei nº 4.502/94, deve ser mantida a decisão recorrida.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, José Clóvis Alves, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.

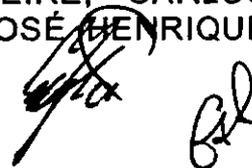

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Handwritten signatures of the council members, including a large signature that appears to be 'Cândido' and a smaller one to the right.

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329
Recurso n.º : 103-136837
Recorrente n.º : FAZENDA NACIONAL
Interessado : DISBERE-DISTRIB. DE BEBIDAS E REFRIGERANTES LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Douta Fazenda Nacional apoiado no art. 5º, I, do Regimento Interno¹, contra a decisão da 3ª Câmara consubstanciada no Acórdão n.º 103-21.668, da sessão de 08.07.2004, assim ementada (fls. 194):

“ARBITRAMENTO – MULTA QUALIFICADA – Não cabe a aplicação da multa qualificada quando na apuração do lucro arbitrado não se comprova a prática de dolo ou fraude e especialmente quando o Fisco, para fixar o quantum devido, tem acesso a certos dados obtidos junto à Fazenda do Estado por oferta do sujeito passivo no cumprimento da obrigação do tributo estadual.”

O recurso especial fundou-se na prática do contribuinte que teria apresentado reiteradamente informações inexatas ao fisco.

A prática do contribuinte foi descrita no recurso como tendo sido (fls. 202):

“2 – Consoante o auto de infração de fls. 4 e seguintes, a fiscalização apurou que o Recorrido, durante o período de 1997 a 2000, “apresentou declarações de rendimentos pelo lucro presumido, mas com valores bastante inferiores aos declarados como saídas nas Guias Informativas Mensais – GIM, da Secretaria da Fazenda Estadual, além de recolher os tributos federais relativos ao ano calendário de 2001 com base em valores de receitas também bastante inferiores aos constantes das GIM do período.”

O Ilustre Sr. Presidente da 3ª Câmara acolheu provisoriamente o recurso entendendo que (fls. 211):

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

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

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

“Examinando-se o recurso especial apresentado verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei e à evidência das provas contidas nos autos, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no §1º do artigo 33 do Regimento Interno dos Conselhos dos Contribuintes, preenchendo, assim, os requisitos de admissibilidade.”

O recurso, a despeito de não se revestir de divergência, trouxe jurisprudência relativa à aplicação da multa qualificada (Acórdãos 105-14.098, 107-07.084, 108-07.569, 101-94.230 e 108-07.134).

O efeito direto do recurso, se lograr êxito, será o restabelecimento da multa qualificada, e o efeito indireto será a caracterização do contido *“in fine”* no par 4º do artigo 150 do CTN, porquanto foi acolhida a preliminar de decadência relativamente ao primeiro trimestre de 1997.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

VOTO

Conselheiro: JOSÉ CARLOS PASSUELLO - Relator

O recurso especial foi tempestivamente interposto e, tendo apontado a legislação que entendeu ferida e justificado suas razões, deve ser conhecido.

A questão a ser apreciada se prende exclusivamente ao entendimento do fisco de que a conduta reiterada de declarar valores inferiores àqueles apurados, reduzindo o tributo devido, caracteriza fraude e deve provocar a qualificação da multa aplicável (150%).

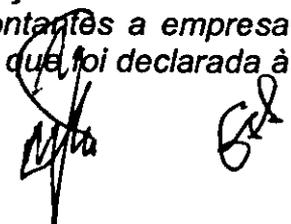
Aparentemente simples na sua dicção, a matéria é complexa e merece aprofundado estudo.

O auto de infração trouxe (fls. 23) a capitulação legal da multa:

*"MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.
112,50 Art. 44, inciso I, par 2º, da Lei nº 9.430/96
Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.
150,00 Art. 44, inciso II, da Lei nº 8.430/96."*

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 43 e 44 trouxe a motivação para a qualificação da multa:

"Cabe ainda registrar que o procedimento do contribuinte, em apresentar as declarações de rendimentos, bem como as DCTF, com valores bastante inferiores aos informados à SEFAZ, como fez em relação aos anos-calendários de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, omitindo quase que totalmente em seu bojo o suporte fático indispensável à constituição do lançamento tributário devido, ou seja, sua receita bruta, cujos montantes a empresa dispunha naturalmente em seu poder, tanto é que foi declarada à



Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

normalmente à Fazenda Estadual através dos livros fiscais de registro de apuração do ICMS, que não nos foram apresentados, acrescido ao fato de que o contribuinte beneficiou-se ao deixar de recolher a maior parte dos tributos e contribuições federais do período, caracteriza-se a intenção deliberada de fugir às suas obrigações para com o Fisco Federal, justificando-se assim a aplicação de multa qualificada na forma do art. 44, inc. II da Lei 9430/96."

Importante colocar os argumentos expendidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 199) para balizar o entendimento do Colegiado:

"O segundo reparo que se opõe ao veredicto e ao próprio Auto de Infração é a circunstância de ter sido aplicada a multa agravada haja vista que não há nos autos qualquer indicação de dolo e em tal situação a multa exigível é de 75%. Repito, não descarto a possibilidade do agravamento da multa no lançamento arbitrado, mas este deveria ter ficado caracterizado e não o foi, até porque, de resto, para atingir o quantum exigível a Fiscalização teve acesso a certos dados ofertados pelo sujeito passivo para com a Fazenda do Estado."

A exigência abrangeu o período de março de 1997 a dezembro de 2001, em fatos geradores trimestrais gerados pelo arbitramento.

O 1º trimestre de 1999 foi apenado com a multa agravada de 112,50% (fls. 11) e os demais trimestres com a multa qualificada de 150%. Não consta motivação para a aplicação da multa não qualificada no 1º trimestre de 1999.

É cediço que a fraude deve ser comprovada e que a aplicação de penalidade exacerbada, no caso qualificada, deve apresentar precisa descrição dos fatos, tipificação da conduta e preciso enquadramento legal.

No presente caso, a conduta descrita foi a apresentação das declarações de rendimentos e DCTFs consignando receitas em montante inferior aos valores indicados nos informativos fiscais fornecidos à Fazenda Estadual e relativos ao ICMS (GIM / GIEF).

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

Não se discute aqui a quantificação da receita porquanto já definida na decisão cameral e sem afronta por recurso.

Integra o processo um conjunto de cópias (fls. 51 a 72) do conta corrente do sistema GIM do Estado do Ceará.

O conjunto é capeado pelo ofício n.º 003/2002, de 17 de fevereiro de 2002, da Secretaria da Fazenda do Ceará, do qual consta a afirmativa de que encaminhava os registros GIM/GIEF e que não possuía as informações das vendas canceladas.

O exame dos extratos da conta corrente GIM indicam claramente a indicação por total das saídas em cada mês, sem a indicação da existência de transferências, retornos, vendas canceladas e outras operações que pelas características do ICMS podem representar operações que implicam em tributação, mas que podem não corresponder a vendas que propiciam o lançamento do IRPJ e da CSLL.

A capitulação legal, como já descrito no relatório se fez exclusivamente pela indicação do artigo 44, II, e do 44, I, § 2º, da Lei n.º 9.430/96:

“Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente."

Alguns aspectos merecem exame, a partir do que foi posto.

O primeiro.

Por qual razão teria a fiscalização deixado de aplicar a multa qualificada ao período correspondente ao 1º trimestre de 1999, se nele não se detecta qualquer procedimento diferenciado pela empresa, tendo sido apenada com 112,50% pela falta de apresentação de documentação?

Examinando os valores da exigência constatei que no referido período ocorreu insuficiência na base de cálculo em valores até superiores a outros trimestres, o que afasta a possibilidade de a fiscalização entender que não houve o comportamento atípico da empresa.

Pode até ter havido engano da fiscalização, mas tal constatação fica sem resposta ou definição.

O segundo aspecto diz respeito à consistência do método adotado na apuração da base de cálculo.

Mesmo tendo sido mantida a base informada pela empresa à fiscalização estadual para o lançamento, ela apresenta uma deficiência que deve ter sido desprezada diante da presunção de validade das informações prestadas ao fisco estadual.

Trata-se do fato de que as informações prestadas ao fisco estadual e utilizadas pela fiscalização na confecção do lançamento não foram depuradas de eventuais valores que podem representar vendas canceladas, vendas devolvidas, retornos, transferências e outras modalidades de saídas que influem na formação da

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

base tributável do ICMS, mas que não atendem ao conceito de receita perante a legislação do IRPJ.

Reconheço que esse aspecto foi desprezado na decisão recorrida mas, mesmo desprezado permite instalar alguma dúvida quanto à liquidez e certeza do lançamento. Não que isso seja suficiente para afastar a qualificação da multa, já que, mesmo que com alguma dúvida quanto aos contornos do valor, o procedimento da empresa é inquestionável.

Penso que completa o quadro de considerações uma terceira que está centrada na capitulação da multa.

Não está em questão a multa majorada, apenas a qualificada que integra o recurso.

Vejamos.

O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 é norma positiva em pleno vigor, mas sua eficácia se consubstancia na ocorrência de situação definida em outro diploma legal, qual seja a Lei n.º 4.502/64 por seus artigos 71, 72 e 73.

Sua eficácia depende, portanto da constatação de ocorrência de um dos tipos descritos em um dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64.

Edmar Oliveira Andrade Filho² nos ensina:

"... o pressuposto de aplicação em concreto da norma jurídica citada é a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, consoante definição contida na Lei n.º 4.502/64. Em decorrência, toda norma individual e concreta de aplicação desse preceito deve individualizar qual das três condutas foi adotada no caso concreto e as provas respectivas, já que os conceitos normativos

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 129

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

de sonegação, fraude ou conluio não podem – validamente – ser permutados pelo aplicador da lei em face do princípio da estrita legalidade e na existência de decisão com base na verdade material.

Logo, o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da lei n.º 9.430/96; é indispensável e necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada.³

Como se pode observar faltou ao ato impositivo a identificação do tipo tributário penal com seu direcionamento ao artigo correspondente da lei n.º 4.502/64, já que nenhum deles está centrado no evidente intuito de fraude, condição trazida apenas na lei n.º 9.430/96.

Entendo, salvo melhor juízo, que a qualificação da multa, procedimento extremamente oneroso ao contribuinte, somente pode ser aplicada de forma comedida e presentes todos os seus pressupostos, quais sejam:

a) – A constatação do evidente intuito de fraude, figura que está referenciada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, mas que não tendo recebido contornos

³ 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.

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

claros no texto legal vem sendo interpretado diante de condutas que a fiscalização entende a ele corresponder. Esse primeiro passo conduz à tipificação objetiva acerca do enquadramento em um dos três artigos (71, 72 ou 73) da Lei n.º 4.502/64, com completa descrição dos fatos e precisa determinação de qual ou quais dos três artigos possam albergar a infração apanhada; e,

b) – Completando-se a lógica, mediante a identificação precisa da conduta, proceder ao enquadramento preciso correspondente ao tipo tributário penal adequado (Artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64).

Nessa linha de raciocínio encontro dificuldade em manter a qualificação da multa que, tendo sido apenas capitulada no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430/96, sem que tenha sido declinado e devidamente descrito objetivamente o tipo correspondente a algum dos três artigos da lei n.º 4.502/64.

Poder-se-ia afirmar que é evidente que a empresa operou em sonegação ou fraude ou conluio, pois somente assim a fiscalização teria justificativa na aplicação da penalidade qualificada.

Poder-se-ia entender à primeira vista que de conluio não se trata, uma vez que a descrição dos fatos não envolve terceira pessoa, apesar de não ter sido provado que terceira pessoa não tenha participado dos fatos capitulados.

Poderia a autoridade julgadora induzir seu pensamento no sentido de tentar definir se o procedimento do contribuinte corresponde ao conceito de sonegação ou de fraude, mas essa não é sua função. Deve ela se ater a decidir acerca do acerto do procedimento de imposição da exigência, dentro de seus contornos e características, nunca buscar pela presunção ou por conclusão própria completar ou dar novos contornos à exigência.

Não encontrando no processo a indicação, mesmo imprecisa, mas expressa ou objetiva de em qual das três figuras penais tributárias pretendeu a

Processo n.º : 13301.000053/2003-39
Acórdão n.º : CSRF/01-05.329

fiscalização ancorar a qualificação da multa, prefiro entender que o fez com omissão de seu elemento essencial que é a tipificação legal.

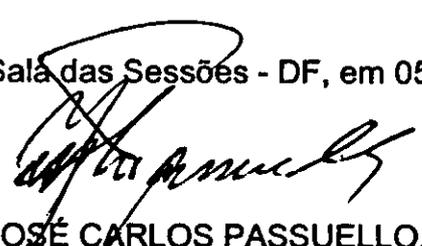
É por essa exata razão que a jurisprudência é torrencial no sentido de que fraude não se presume, se prova.

A imposição de multa qualificada ou até mesmo agravada deve decorrer de expressa descrição da ação visualizada e do correto e inequívoco enquadramento legal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, e mais, sob pena do afastamento da exacerbação punitiva.

Resta ainda considerar o argumento trazido no voto condutor da decisão recorrida, que elegeu importante consideração baseada no fato de que a fiscalização adotou informações prestadas pela própria empresa ao Fisco Estadual e que foram empregados para a formatação do lançamento. Implica isso dizer que a empresa emitiu regularmente sua documentação de saída (vendas e outras operações) e as informou ao fisco estadual em documentação empregada pela fiscalização para a quantificação da base tributável.

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

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2005.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

