



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26 / 04 / 2002
Rubrica

Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945
Sessão : 16 de agosto de 2000
Recurso : 105.518
Recorrente : DUPLEX ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. PEDIDO DE PARCELAMENTO EM VALORES MENORES QUE AQUELES GRAFADOS NA ESCRITA FISCAL - O sujeito passivo, ao declarar às autoridades tributárias ser devedor de valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, não interferiu para a modificação de nenhum dos aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, que já se encontrava grafada em seus registros contábeis, e, portanto, passível de análise pela autoridade fiscal, que, em detectando o pagamento de valores menores que o devidos, efetuará o lançamento dos valores não cobertos pelo parcelamento. 2) O parcelamento de valores menores que os devidos equivale ao pagamento insuficiente, em que a falta de recolhimento do efetivo débito tributário, dentro do prazo legal, enseja o descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, na medida em que implica inadimplência da obrigação tributária principal, que tem a natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelas infrações a disposições tributárias, desde que se dê nos limites legalmente previstos. 3) O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária (art. 161, CTN). 4) A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos. MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL - A multa de ofício aplicada no lançamento deve ser aquela devida pela falta de pagamento do crédito tributário na data do vencimento, conforme determina o art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 34/66, modificado pelo art. 45, I, da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

9.430/96, *ex vi*, do mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional. **Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DUPLEX ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), João Berjas (Suplente), Valdemar Ludvig, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
cl/mas/ovrs



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

Recurso : 105.518
Recorrente : DUPLEX ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever, na íntegra:

“Em ação fiscal efetuada junto ao estabelecimento da empresa em epígrafe, verificou-se que esta havia escriturado irregularmente seus livros fiscais, notadamente aqueles concernentes à apuração do IPI, apurando assim saldos devedores inferiores aos corretos. Tais saldos, em atendimento à intimação de fls. 133/134, foram transcritos no “Demonstrativo de Apuração do IPI”, anexo às fls. 135/140, ...ambos preenchidos pela contribuinte, o fiscal elaborou o “Demonstrativo de Diferencial entre o Valor Parcelado e o Valor Constante dos Livros Fiscais” (Anexo B), apenso às fls. 152/154, referente ao período que se estende da 2ª quinzena de setembro de 1991 ao 3º decêndio de outubro de 1994. Em seguida, com base nas diferenças apuradas nesse demonstrativo, lavrou o auto de infração de 197/200, fundamentado nos seguintes dispositivos legais, citados às fls. 196 e 200: Art. 364, III; 107, II c/c 112, IV; 56; 57, III e 59, todos do RIPI/82, aprovado Dec. nº 87.981/82.

Quanto à diferença entre os valores indevidamente consignados nos livros fiscais e aqueles apurados pela fiscalização, foi objeto de auto de infração específico lavrado na mesma data, conforme informação de fls. 147, que originou o processo nº 13808.000262/96-19.

Cumprе observar ainda que parte da documentação referente ao período autuado foi apreendida, conforme atestam os documentos de fls. 143/145, a fim de instruir a competente Representação Fiscal para Fins Penais, que originou o processo nº 13808/000266/96-70, conforme informação de fls. 202, tendo em vista que o ilícito objeto da autuação em análise (preenchimento da DIPAR com informações falsas) configura, em tese, “Crime contra a Ordem Tributária”, de acordo com os arts. 1º, I e 2º, II da Lei 8.137/90.



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

A interessada, regularmente intimada, apresentou tempestivamente sua impugnação às fls. 204/207, alegando basicamente:

- 1) o prazo improrrogável de apenas 30 dias concedido à impugnante para examinar os 16 autos de infração contra ela lavrados e apresentar sua defesa é demasiado exíguo, o que caracteriza cerceamento de defesa e torna nula a autuação em tela, conforme dispõe o Dec. nº 70.235/72 em seu Art. 59, inciso II;
- 2) as cópias fornecidas à fiscalizada de seus livros e registros retidos pelo autuante estão ilegíveis, não havendo condição de compulsar os originais em poder do Fisco, dada a escassez de tempo para obter dados para a defesa;
- 3) no cálculo de receita bruta, que serve de base para a tributação por arbitramento, se deve subtrair do valor das saídas o valor das devoluções de vendas, fato não levado em conta no levantamento fiscal, razão pela qual os números não estão corretos;
- 4) os valores apontados são inconsistentes, não só pelos fatos acima expostos, mas também porque o levantamento foi feito sem um critério rígido;
- 5) não ficou comprovado de forma cabal nos autos que os representantes da autuada tivessem agido com intuito de fraude, ou seja, de forma dolosa;
- 6) o autuante não justificou minuciosamente no processo a aplicação da multa de 300%;
- 7) não cabe ao auditor fiscal, em nosso ordenamento jurídico, atuar como Ministério Público ou magistrado, denunciando e julgando o contribuinte, tendo somente o judiciário competência para decidir, de forma definitiva, se alguém cometeu ou não ato doloso.

Finalmente, requer o cancelamento do auto de infração, sobretudo no tocante à multa, protestando pela juntada de documentos na forma do art. 17 do Dec. nº 70.235/72.”

A autoridade julgadora de primeira instância não acatou as preliminares de nulidade do procedimento fiscal e de cerceamento do direito de defesa suscitadas pelo sujeito



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

passivo, e considerou devida a autuação e a multa aplicada, considerando que a conduta perpetrada pela autuada, pedido de parcelamento de valores inferiores aos constantes dos livros fiscais, enquadra-se na situação qualificadora elencada no artigo 355 do RIPI/82, e, portanto, cabível a aplicação da multa em percentual agravado, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

“EMENTA: IPI – CONFISSÃO DE DÍVIDA FRAUDADA EM PROCESSO DE PARCELAMENTO – O preenchimento da “DIPAR” (Discriminação do Débito a Parcelar) com valores inferiores àqueles constantes em seus livros fiscais sujeita à contribuinte ao lançamento de ofício da diferença, bem como à imposição da multa prevista no Art. 364, III do RIPI/82, por tratar-se de infração qualificada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Irresignada com a decisão singular, a autuada apresentou recurso voluntário, onde insurge-se contra a multa aplicada ao lançamento, argumentando não ter sido comprovada a intenção de fraudar o Fisco, como também não haver justificativa, nem pela autoridade fiscal, nem pela autoridade julgadora de primeira instância.

Alega, ainda, ter ocorrido a existência de notas iscais paralelas, situação que teria sido desconsiderada pela decisão *a quo*, não sendo cabível a consideração de omissão de receita ou prática de fraude no somatório do pedido de parcelamento do tributo.

Argumenta, também, não prosperar a imposição da multa de mora juntamente com a multa de ofício, o que se configuraria em *bis in idem*, provocando um enriquecimento ilícito do Fisco.

Ao final, pugna pela declaração de insubsistência do auto de infração lavrado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões, onde defende a manutenção da decisão de primeira instância, julgando-se improcedentes as razões do recurso apresentado.

É o relatório.



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A exigência fiscal ora questionada fundamenta-se na falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em decorrência de pedido de parcelamento de débito tributário em que o sujeito passivo declarou ser devedor de valores menores que aqueles escriturados em seus registros fiscais, motivo pelo qual a autoridade fiscal considerou ter-se configurado fraude, aplicando à espécie o agravamento da multa de ofício, sob invocação do artigo 364, III, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Na peça recursal, o sujeito passivo apresenta seu inconformismo contra a majoração da penalidade aplicada, sob o argumento de não ter se configurado a circunstância qualificativa definida pelo artigo 355, do RIPI/82.

A conduta perpetrada pela recorrente, como já enfatizado, consistiu na confissão de débito, mediante pedido de parcelamento, em que foram declarados como devidos valores menores que aqueles inscritos nos livros de registro das operações realizadas e que se configurariam em fato gerador da obrigação tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia, ora sob análise, cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, em apresentando ao Fisco declaração de ser devedor de valores menores que aqueles constantes da sua escrituração, teria cometido fraude fiscal.

A fraude fiscal encontra definição no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, matriz legal do artigo 355, do RIPI/82, *in litteris*:

“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.”

Da leitura do dispositivo legal supra-referido, infere-se que a conduta descrita pela norma exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, com o objetivo de reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido.

Na espécie tratada nos presentes autos, a autoridade fiscal considerou como a situação ensejadora do fato gerador da obrigação tributária aqueles valores constantes da escrita fiscal do sujeito passivo, e considerou como infração qualificada apenas o pedido de parcelamento em valores menores que os escriturados. Ou seja, a autoridade fiscal tomou como referencial para o cálculo do tributo devido aquele escriturado pela contribuinte, considerando que tais valores corresponderiam à realidade fática, não identificando ter o sujeito passivo perpetrado uma conduta que tivesse por escopo a modificação do fato gerador da obrigação tributária, o que, a nosso ver, é essencial para o não enquadramento do sujeito passivo na conduta delituosa configurada pela fraude.

O sujeito passivo, em declarar às autoridades tributárias ser devedor de valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, não interferiu para a modificação de nenhum dos aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, que já se encontrava grafada em seus registros contábeis, e, portanto, passível de análise pela autoridade fiscal, que, em detectando o pagamento de valores menores que o devidos, efetuará o lançamento dos valores não cobertos pelo parcelamento, como o fez.

É pacificado tratar-se o Imposto sobre Produtos Industrializados de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, caso em que o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, concretizando-se o lançamento *a posteriori*, ou seja, o Fisco verificará a correção do procedimento do sujeito passivo e o homologará, ou não, neste caso, exigindo diferenças acaso verificadas em favor do Erário. O ato de parcelar valores menores que os devidos não impede tal procedimento pela autoridade fiscal, vez que a declaração de débito não imprime ao valor parcelado o caráter de definitividade.

No sistema jurídico pátrio o princípio da estrita legalidade tributária, inscrito no artigo 150, I, da Constituição Federal, exige que todas as obrigações tributárias sejam decorrência estrita da lei, devendo não restar dúvidas a que a conduta adotada pelo sujeito passivo enquadra-se naquela descrita pela norma para que ocorra a sua incidência.

A nosso ver, o parcelamento de valores menores que os devidos equívale ao pagamento insuficiente, em que a falta de recolhimento do efetivo débito tributário, dentro do prazo legal, enseja o descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, na medida em que implica inadimplência da obrigação tributária principal, que tem a natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelas infrações a disposições tributárias, desde que se dê nos limites legalmente previstos.



Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

Com efeito, vez que não resta comprovado que o sujeito passivo, na espécie, praticou quaisquer atos que possam ser caracterizados como fraude, conforme definido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64, incorre, portanto, a circunstância qualificativa elencada no artigo 68, da mesma norma legal, pelo que incabível a imposição da penalidade inscrita no artigo 80, III, daquela lei, com a redação dada pela Lei nº 8.218/81.

A multa aplicável à espécie é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 34/66, modificado pelo artigo 45, I, da Lei nº 9.430/96, aplicável à espécie *ex vi* do mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Por oportuno, impende observar que a alegativa da recorrente de que na espécie se trataria a existência de “notas fiscais paralelas”, situação que teria sido desconfigurada pela autoridade julgadora de primeira instância, refere-se à matéria tratada no Processo Administrativo Fiscal nº 13808-000262/96-19, em que, diferentemente do afirmado pela recorrente, a autoridade julgadora singular manifestou-se no sentido de enquadrar como fraude o procedimento adotado pela autuada, no que foi confirmado pelo julgamento em segunda instância, conforme Acórdão nº 203-04.469.

A recorrente, ainda, afirma ter sido aplicada multa de mora ao lançamento, contra o que se insurge.

Nesse ponto, equivoca-se completamente a reclamante, vez que a penalidade imposta na exação foi apenas a multa de ofício de 300%, como se depreende do “Demonstrativo de Débitos Apurados” (fls. 175/180).

A multa de mora tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Rigorosamente, não se pode retirar o caráter de sanção à multa de mora, posto que afeta o patrimônio do infrator, tal como a multa pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, em Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337, discorre sobre as características da multa de mora no excerto a seguir transcrito:

“b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. (...).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13808.000263/96-81
Acórdão : 201-73.945

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício. Neste último caso, a penalidade se aplica quando o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, e a sua incidência exclui a imposição da multa meramente moratória, o que foi observado no lançamento ora guerreado, não assistindo, portanto, razão à recorrente neste ponto.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso para que seja aplicada ao lançamento a multa de ofício determinada pelo artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 34/66, modificado pelo artigo 45, I, da Lei nº 9.430/96, aplicável à espécie *ex vi* do mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000

Ana Neyle Olimpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA