



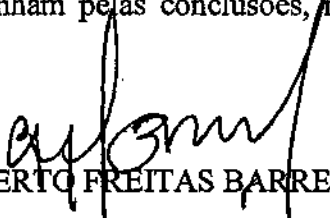
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

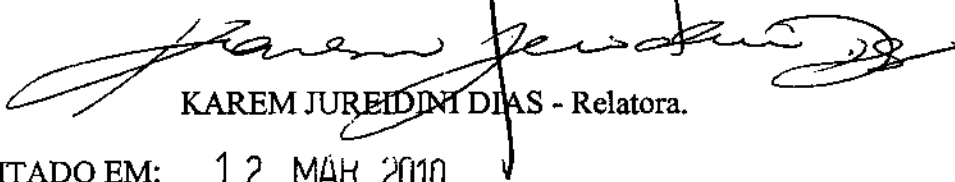
Processo nº 10120.000795/2005-66
Recurso nº 146.549 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.486 – 1ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DATAREY COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar-se a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir os autos com documentos que comprovem a acusação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto, acompanham pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional (fls. 529/547) apresentado em 21/11/2006, com fundamento no artigo 32, incisos I e II do antigo Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, contra o Acórdão nº 103-22.418, proferido pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls.407/452), referente à omissão de receitas nos anos-calendário de 2000 e 2001 e cuja ciência foi dada ao contribuinte em 11/02/05 (fls. 408).

Impugnado o lançamento (fls. 477/486), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 489/494), julgando o lançamento procedente, mantendo inclusive a multa qualificada em 150%.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 503/513), e o Acórdão nº 103-22.418 (fls. 516/527), o qual deu parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%, bem como para excluir a exigência da multa de ofício isolada. A decisão restou assim ementada:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - A existência de farta prova documental, reveladora de movimentação financeira, em nome da autuada, em conta corrente bancária, sem quaisquer registros contábeis da referida movimentação, autoriza a presunção de omissão de receitas.

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS - MULTA ISOLADA - Está nítido que a provisoriedade das estimativas merece observação cautelosa, porque, após a apuração derradeira em balanço de 31 de dezembro, o sujeito passivo se torna devedor ou credor de algo definitivo, e não mais das diferenças provisórias de estimativas. Desse modo, se devedor o saldo, desloca-se o vencimento para o ano seguinte, devendo-se exigir, dentro do cômputo do valor global, o montante não antecipado nos meses do ano-calendário de referência, razão pela qual a multa isolada, calculada sobre as estimativas não recolhidas, constitui medida juridicamente reprovável, pois a multa proporcional sobre o valor global devido incide sobre as parcelas que o compõem, incluindo - é óbvio - as estimativas não antecipadas.

PIS - COFINS. RECEITAS APURADAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - As obrigações tributárias correlatas ao PIS e à COFINS decorrem da receita auferida, ainda que detectada com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata não autorizam por si sós, o agravamento da multa de ofício que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de

obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64. Publicado no D.O.U. nº 154, de 11/08/06.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 529/547), insurgindo-se quanto à redução da multa para o percentual de 75%, bem como quanto à exclusão da multa de ofício isolada.

O Despacho nº 103-0.148/2007 (fls. 558/563) entendeu por bem dar provimento apenas na parte em que requer seja restabelecida a multa de 150%. Quanto à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, foi negado seguimento ao Recurso, em razão de não ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Agravo (fls. 564/568), o qual foi rejeitado pelo Despacho 108-215/2008 (fls. 570), já que o paradigma não tratou da concomitância de multas. O contribuinte apresentou suas Contra-razões às fls. 584/587.

Os autos foram encaminhados a esta Relatora em 27/07/09 para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

O Recurso é tempestivo e foi determinado seu seguimento em juízo de admissibilidade, pelo que dele conheço.

A Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, requer a manutenção da multa qualificada em 150%, em razão de que o contribuinte supostamente: (i) praticou diversas ações oferecendo à SRF declarações inexatas sobre faturamento, resultado de continuadas omissões de receitas; (ii) o resultado de sua conduta reduzia o pagamento devido de tributos; (iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade livre e consciente; (iv) a conduta consistia em realizar omissões de receitas depositadas à margem da contabilidade e a repetição sistemática da conduta demonstrou o desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal; (v) a conduta da empresa foi calculada e dirigida no sentido de escamotear da fiscalização receitas auferidas; e (vi) as ações sempre foram posteriores à ocorrência dos fatos geradores.

Antes de analisar as situações fáticas do caso, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No consequente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

1 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

2 Curso de direito tributário, ob cit., p.259.

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passa-se ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

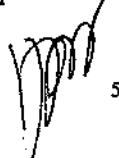
O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] 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”. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: “*Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.*”



Ainda que se verifique falta de pressuposto para a imputação do que ora se denomina multa qualificada, pode ser esta reduzida para multa de ofício sem qualificação, não impedindo a manutenção do crédito tributário. Isto porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto é objetiva. O elemento subjetivo só alcança a qualificação da multa. A multa qualificada, que se ousa descrever de natureza "penal tributária", tem característica repressiva e punitiva devido à grave natureza do evento ilícito que se configura em sua hipótese.

Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexos entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste doloso entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas), visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação *impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido*³.

Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*.

Já a aplicação da "multa qualificada" pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza "penal tributária", além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento:

"RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao co-responsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

3 Curso de direito tributário, ob. cit., p.202.

4 Arquivo Judiciário 71/10, Revista Forense 115/143, in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la.

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. seria demais puni-los quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entenda-se: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária.). Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária."

Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Voltando ao presente caso, verifica-se que o contribuinte omitiu receitas nos anos-calendários de 2000 e 2001, sofrendo lançamento de ofício de IR, CSLL, PIS e COFINS. Importante esclarecer que a justificativa da d. Fiscalização para qualificar a penalidade é a conduta reiterada do Contribuinte em reduzir o pagamento de tributos.

Ocorre que a omissão de receitas, por si só, não é elemento suficiente para a qualificação da penalidade, salvo se claramente identificados outros elementos que permitam concluir o intuito do contribuinte em omitir valores tributáveis. A conduta reiterada de omitir receita, quando esta é auferida por presunção (ainda que presunção legal), isoladamente, não é elemento suficiente para caracterizar o elemento subjetivo da multa qualificada. Diferente, a meu ver, é o caso de conduta reiterada de omitir receita, quando a omissão é identificada por "prova direta".

In casu, trata-se de lançamento fulcrado em presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários - artigo 42, da Lei nº 9.430/96, razão pela qual deveria ter a fiscalização trazido ao processo outros elementos capazes de demonstrar a fraude que não atrelados apenas ao objeto aferido por presunção.

Isto porque se a presunção legal ou até mesmo o raciocínio presuntivo (quando grave, preciso e concordante) são suficientes à constituição do crédito tributário, invertendo no primeiro caso o ônus da prova para o contribuinte, entendo que a presunção legal, por si só, não possui gravidade suficiente à configuração do dolo (conduta subjetiva), tampouco tem o condão de inverter o ônus da prova acerca da conduta dolosa.

Neste passo, para que subsista a qualificação da penalidade, nos casos em que a constituição do crédito tributário está fulcrado em presunção legal, entendo que a fiscalização precisa tipificar a conduta dolosa em um conjunto probatório, sendo que a motivação da conduta dolosa não pode estar integralmente fundamentada em fatos aferidos por presunção. É



o caso, por exemplo, de interposição de pessoa (conduta dolosa não vinculada àquela provada por presunção), dentre outras hipóteses.

Entendo que no presente caso não há prova cabal de que a receita omitida relativa aos depósitos bancários foi dolosamente ocultada, sendo também por tal motivo impossível de se qualificar a penalidade, não obstante corretamente mantido o lançamento fulcrado em presunção legal.

Cumpre dizer, ainda, que a hipótese do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 deve ser interpretada restritivamente, sendo que, para a sua aplicação, a fiscalização deve trazer elementos adicionais àqueles trazidos para o lançamento de ofício. Nesse sentido é o teor da Súmula CARF nº 14:

"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo"

Por fim, importante salientar que, em se tratando de raciocínio presuntivo, aplica-se o disposto no artigo 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Desta forma, como não foi trazido aos autos um conjunto probatório suficiente a demonstrar a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, mas tão somente demonstrada a omissão de receitas com base em presunção legal, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.


Kareem Jureidini Dias - Relatora