



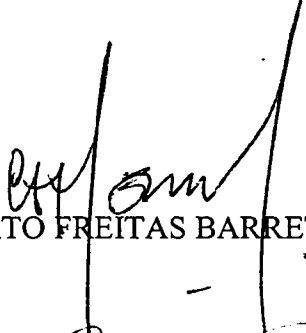
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.014822/2001-28
Recurso nº 103-135.638 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.172 – 1ª Turma
Sessão de 15 de junho de 2009
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASAS ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.

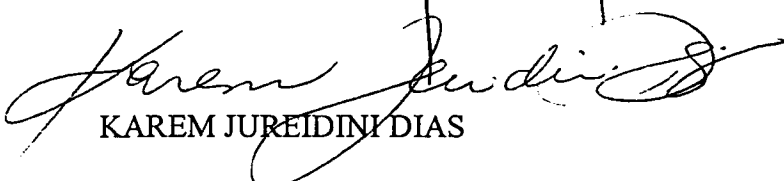
Ementa: MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial para restabelecer a multa qualificada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora

Formalizado em: 01 SET 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Leonardo Henrique M. de Oliveira (Substituto Convocado), Antonio Praga, Adriana Gomes Rego, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Lósso Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro José Carlos Passuello.



Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 314/323) apresentado em 26/07/2004 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 5º, inciso II, do então Regimento Interno da Câmara

Superior de Recursos Fiscais em face do Acórdão nº 103-21456, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de Contribuição ao PIS referente a todos os períodos dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 (fls. 09/16). A ciência foi dada ao contribuinte em 22/11/2001 (fls. 09). O lançamento é decorrente e ação fiscal em que foram igualmente detectadas diferenças de recolhimento de IRPJ, CSLL e COFINS, relativos à diferença apurada entre o valor escriturado e o valor declarado pago. Houve a aplicação de multa de ofício qualificada em 150%, sob o fundamento de que o contribuinte reduzia indevidamente e reiteradamente a receita oferecida à tributação em suas declarações, o que configuraria forte indício de fraude.

Impugnado o lançamento (fls. 256/259), o contribuinte alegou, dentre outras razões, que a multa qualificada é incompatível e inadequada ao sistema jurídico e a estabilidade econômica gerada pelo Plano Real, tendo, ainda, efeito de confisco, o que é vedado pela legislação.

Adveio, então, acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou o lançamento procedente (fls. 272/280). No tocante à multa de 150%, o acórdão entendeu que o contribuinte, durante anos consecutivos, reduziu indevidamente suas declarações, elemento subjetivo da conduta dolosa que justifica a aplicação da referida multa.

Sobrevieram Recurso Voluntário (fls. 284/292) e o Acórdão nº 103-21.456, no qual foi dado parcial provimento ao recurso a fim de reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, por entender que *“a divergência entre as informações apresentadas na contabilidade da contribuinte e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta da autuada, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artifícios, ardis ou outros meio similares para burlá-lo, o que justificaria o evidente intuito de fraude”*. A decisão restou assim ementada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - Estando as infrações perfeitamente caracterizadas e, especialmente quando o sujeito passivo foi previamente intimado a esclarecer as divergências apontadas pelo fisco, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal ou do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa.

DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DECLARADOS E OS CONTANTES DOS LIVROS FISCAIS - Os valores comprovadamente não oferecidos à tributação ensejam lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário.

MULTA AGRAVADA - Somente deve ser aplicada quando



presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%. Recurso parcialmente provido.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 314/323), no qual demonstra suposta divergência de interpretação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com base em acórdão nos quais se constata diferença entre o valor declarado e o valor real apurado. Argumenta, ainda, que a infração do contribuinte foi reiterada, o que configura prática fraudulenta, citando, por fim, julgados do Conselho de Contribuintes.

Em Despacho de fls. 338/340, foi dado seguimento ao Recurso Especial. Intimado via edital de fls. 346, o contribuinte não apresentou suas contra-razões, embora devidamente intimado via edital, visto que o AR retornou sem a efetiva intimação.

Em 23/06/2008, os autos foram encaminhados a esta Relatora para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.



Voto

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

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 ter sido constatada, de forma reiterada, diferença entre o valor declarado e o valor apurado, o que configuraria prática fraudulenta.

Entendo que a reiteração pode ensejar a qualificação da multa de ofício, quando em confronto com outros fatores que indicam a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, 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, passamos 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.*”

 6

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 nexo entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste 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”.

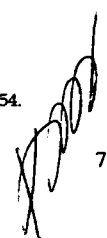
Já a aplicação da “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

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."

Concluimos, 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 a omissão de valores relativos a Contribuição ao PIS dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, ou seja, por 3 (três) anos consecutivos, sendo certo que os valores omitidos são significativos.

Ademais, em pesquisa ao sítio do Conselho de Contribuintes, verifico que não houve qualquer acórdão prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto ao lançamentos referentes a mesma ação fiscal. De outra parte, o acórdão nº 101-94.095, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, manteve a multa qualificada em 150% para a CSLL apurada por meio da mesma ação fiscal, em razão da reiterada conduta do contribuinte e do percentual de receita omitida, demonstrada por planilha anexa àquele acórdão.

Desta forma, não apenas pela reiterada omissão, mas pelos significativos valores omitidos, voto por DAR provimento ao Recurso Especial do procurador, para restabelecer a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2009.


KAREM JUREIDINI DIAS

