



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

**Processo n°** 10680.720527/2006-08  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.567 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de março de 2017  
**Matéria** IRPJ - MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CCP ARTIGOS DE ESCRITORIO LTDA - ME

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. MULTA AGRAVADA.

A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, sujeitando-se ainda o autuado ao agravamento da exigência nos casos em que deixar de atender a intimações expedidas pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, (i) quanto à qualificação da multa, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (ii) quanto ao agravamento da multa, em relação ao ano-calendário 2004, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento; e (iii) quanto ao agravamento da multa, em relação aos anos-calendário 2000 a 2003, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

*(assinatura digital)*

Carlos Alberto Freitas Barreto, Presidente.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em face do acórdão nº 1103-00.460 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 3ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão recorrido assentou a descrição fática nos seguintes termos:

“A ação fiscal consistiu na tributação dos valores das diferenças entre as receitas escrituradas no livro "apuração de ICMS" em relação àquelas informadas na Declaração de Informações Económico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e também entre os valores dos tributos originados pelas receitas constantes na escrituração contábil e aqueles informados/confessados na DIPJ e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Para fins do IRP.I e CSLL a apuração e tributação do lucro da empresa se deu pelo regime do lucro real no quarto trimestre de 2000; primeiro, terceiro e quarto trimestre de 2001; nos quatro trimestres de 2002; primeiro a terceiro trimestres de 2003 e nos dois primeiros trimestres de 2004, enquanto na seara das contribuições ao PIS e COFINS a tributação incidiu sobre as receitas mensais (faturamento) dos meses de janeiro de 2001 a dezembro de 2003.

O Fisco também lavrou Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. Mauro Antonio Costa de Araújo e Sra. Mary Goreth Melo Araújo, sócios e administradores da autuada, e lhes deu ciência, ao fundamento de simulação na transferência de titularidade da empresa, assim considerada ante a inexistência de efetivo pagamento pelo negócio cumulada com a desativação paulatina da sociedade mediante mudanças do nome empresarial e de endereços, aliados ao fato do ramo negocial ter continuado em outras sociedades de mesma titularidade.

Também foi consignado que a multa de ofício fora qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento) com base no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. ante o fato da contribuinte

ter transferido a empresa sob fiscalização para interposta pessoa, com o consentimento desta, em flagrante simulação do seu contrato social, eis que nenhum dos envolvidos logrou provar a real transferência societária, infringindo, assim, o disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Em seguida, referida multa fora agravada para 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), assim prevista no § 2º do artigo 44 citado, ao pressuposto da tentativa dos envolvidos de dificultar e embarçar fiscalização.”

Ao analisar as impugnações apresentadas, a DRJ/BHE proferiu decisão assim ementada (e-fls. 2019 e seg.):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento, e o contribuinte, no exercício pleno de sua defesa, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados como excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

DCTF RETIFICADORA

A retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada do início do procedimento fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ DIFERENÇA APURADA ENTRE O ESCRITURADO E DECLARADO/PAGO

Constatada divergência entre os valores escriturados e os declarados/pagos, é lícito o lançamento do imposto devido em relação às diferenças apuradas, quando o contribuinte não logra êxito em refutar às evidências expostas no trabalho fiscal.

Deve ser retificado o lançamento quando comprovado, em diligência fiscal, que em período especificados foram incluídos indevidamente na base de cálculo do imposto valores correspondentes a transferências de mercadoria entre filial e matriz.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA A TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, sujeitando-se ainda o autuado ao agravamento da exigência nos casos em que deixar de atender a intimações expedidas pela autoridade fiscal.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

## TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente em Parte.

Os responsáveis solidários interpuseram recurso voluntário contra a referida decisão (**e-fls. 2110 e seg.**). Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão assim ementado (**e-fls. 2515 e seg.**):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO INEXATA.

Valores de vendas lançados nos livros "Razão" ou "Diário" ou "Registro de Saídas do ICMS", sem correspondência com a receita bruta informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ou com os tributos confessados na DCTF, caracterizam prova direta da subtração do crivo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que tem o lucro como base de cálculo. Subsistindo o lançamento principal, na seara do IRPJ, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele (CSLL) ou que define o evento comum, no caso a apuração de receita auferida pela pessoa jurídica, como fato gerador das contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS e PIS).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

Incabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, afeta as condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a receita tornada em conta pelo procedimento fiscal para o lançamento dos tributos foi colhida em livro contábil (razão ou diário) e fiscal (apuração do ICMS) da própria contribuinte, aflorando a hipótese de declaração inexata, igualmente prevista no mesmo comando legal e cuja penalidade pecuniária é aquela prevista em seu inciso I, qual seja, multa de 75%.

MULTA AGRAVADA - O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício se aplica quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu as intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado ou documentos específicos, legalmente previstos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. CTN ARTIGO 135. ALIENAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO. AGRAVAMENTO DA PENA PECUNIÁRIA.

A simulação no negócio de alienação societária, por consistir prática de ato ilícito, autoriza a responsabilização dos sócios ditos cedentes para responder pelo crédito tributário, consubstanciando relação jurídica de garantia. Entrementes, por constituir obrigação autónoma aquela decorrente de fato gerador tributário, descabe a aplicação da qualificadora prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

A PFN interpôs recurso especial (**e-fls. 2535 e seg.**) em face do acórdão *a quo*, no qual requer seja reestabelecida a qualificação e o agravamento da multa de ofício aplicada. O referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 4914 e seg.**).

A PFN alega, em apertada síntese, que:

- O acórdão paradigma autorizaria a aplicação de multa qualificada e agravada de 225%;

- **Quanto à qualificação da multa (de 75% para 150%):** como os responsáveis solidários transferiram a atividade da empresa sob fiscalização para interposta pessoa, teria havido simulação, com a incidência do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96;
- **Quanto ao agravamento da multa (de 75% para 112,50% ou de 150% para 225%):** A contribuinte teria solicitado sucessivas postergações de prazo para apresentar documentações, com o cumprimento apenas parcial. Tal fato geraria a aplicação do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Os responsáveis solidários apresentaram contrarrazões ao recurso especial da PFN (**e-fls. 5041 e seg.**), em que se alega, em apertada síntese:

- Os acórdãos trazidos como paradigma pela recorrente não tratariam de hipóteses similares ao presente caso, razão pela qual o recurso especial da PFN não poderia ser aceito;
- Não teria havido prática fraudulenta para diminuir, retardar ou suprimir o pagamento de tributos exigidos, o que afastaria a hipótese de qualificação da multa;
- A empresa teria cumprido as intimações, o que afastaria a hipótese de agravamento da multa.

Os responsáveis solidários também interpuseram recurso especial (**e-fls. 4968 e seg.**), o qual, contudo, não foi admitido por despacho irrecurável (**e-fls. 5169 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

## Conhecimento

A PFN interpôs recurso especial de divergência em face do acórdão *a quo*, com a apresentação dos acórdãos n. 106-13718 e n. 108-09078 como paradigmas, arguindo que, nestes, teria sido adotada a multa qualificada e agravada de 225% em situações semelhantes à dos presentes autos. Os referidos acórdãos restaram assim ementados:

### Acórdão 106-13718

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

MULTA AGRAVADA - Cabível o agravamento de 150% para 225% no percentual da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado.

**Acórdão 108-09078:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se a alegação de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Cabível o agravamento do percentual da multa de ofício pela falta de atendimento à intimação, quando restou caracterizado nos autos o seu descumprimento intencional por parte da empresa.

O despacho de admissibilidade compreendeu que o recurso deveria ser conhecido integralmente, tanto em relação à qualificação quanto ao agravamento da multa (e-fls. 4914 e seg.). No entanto, compreendo que o recurso especial não deve conhecido.

Quanto ao tema da **qualificação da multa**, apenas o acórdão n. 106-13718 foi indicado como paradigma. Contudo, o seu contexto fático é diverso daquele presente nestes autos. Naquele caso, foi realizado lançamento de IRPF em face de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos não identificados, em que restou evidenciada a utilização de interpostas pessoas para a ocultação dos reais beneficiários. Note-se o trecho a seguir, colhido do acórdão paradigma:

“- o evidente intuito de fraude verificado pela utilização de conta corrente aberta em nome de interposta pessoa, cujo movimento financeiro ocorreu desde 20/06/1996, com evidente intuito de sonegar tributos e informações aos órgãos públicos, prática constatada, ensejou a aplicação do percentual agravado da multa de ofício para 150%, com fulcro no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com o artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, formalizando-se os respectivos e competentes Processos Administrativos Fiscais de Representação Fiscal para Fins Penais”.

No presente caso, por sua vez, está em discussão se deve ser qualificada a multa, para 150%, tendo em vista divergências de informações constatadas entre DIPJ, a DCTF, escrita contábil e fiscal do contribuinte, bem como em face da imputação de simulação do esvaziamento da pessoa jurídica. Há, portanto, diferença substancial de contexto fático entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Também é decisivo observar que a recorrente não realizou o cotejo analítico da divergência jurisprudencial, tal como requerido pelo RICARF, delegando aos julgadores

deste Tribunal o ônus de realizá-lo, seja em relação ao tema da qualificação quanto do agravamento da multa.

Em relação ao tema do agravamento da multa, foram indicados como paradigmas os acórdãos n. 106-13718 e n. 108-09078. No entanto, além de não haver qualquer cotejo quanto à semelhança fática dos casos e indicação dos trechos do acórdão recorrido que seriam divergentes de tais acórdãos, ao realizar-se tal análise, verifica-se que o substrato fático destes é diverso e não há evidente divergência de entendimento entre estes.

Colhe-se da ementa do acórdão n. 106-13718 ser “cabível o agravamento de 150% para 225% no percentual da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado”. Já a ementa do acórdão n. 108-09078, também indicado como paradigma, indica ser “cabível o agravamento do percentual da multa de ofício pela falta de atendimento à intimação, quando restou caracterizado nos autos o seu descumprimento intencional por parte da empresa”.

No presente caso, o fundamento da decisão recorrida é justamente a ausência de tais demonstrações consideradas necessárias pelos acórdãos n. 106-13718 e n. 108-09078 para o agravamento da multa. É o que se observa do seguinte trecho colhido do acórdão *a quo*:

“Em que pesem as dificuldades relatadas pelo Fisco fato é que este não afirma a falta de respostas por parte da fiscalizada ou não aponta especificamente as omissões, mas sim registra que as justificativas ou esclarecimentos possuíam índole insatisfatória, o que remete a contexto subjetivo. Ademais, a própria fiscalização utiliza-se do vocábulo tentativa de embarço. o que pressupõe não consumada a conduta embarçadora, a qual, aliás, requisita lavratura de auto próprio (RIR/99. artigo 919).

Dessa forma, caso verificasse presente a referida demonstração, é provável que o acórdão *a quo* alcançasse a mesma conclusão dos acórdãos indicados como paradigmas. Não há divergência, mas convergência.

Nesse cenário, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial.

### **Mérito**

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, passo à análise de seu mérito.

### **Qualificação da multa.**

Foram dois os eixos que guiaram o agente fiscal para a qualificação da multa isolada:

- i)* as declarações DIPJ e DCTF não teriam apresentado o verdadeiro evento econômico ou os tributos devidos, impedindo ou retardando, assim, o conhecimento da ocorrência do fato gerador e;
- ii)* teria havido simulação na transferência de titularidade da empresa autuada.

Quanto ao primeiro eixo, a decisão recorrida compreendeu que a não entrega de DIPJ e DCTF pelo contribuinte não seria por si só causa para a qualificação da multa, mas

sim hipótese de incidência da multa de 75%, atentando-se para o fato de que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte, notadamente documentos atinentes ao ICMS, foram suficientes para embasar o lançamento tributário realizado, *in verbis*:

“Reprise-se: o ordenamento diz, textualmente, que a ausência de declaração ou a prestação de declaração inexata atrai a pena pecuniária de 75% (setenta e cinco por cento). Uma vez previstas, não há como o intérprete delas desconhecer.

De qualquer sorte, nestes autos impera o fato de que as operações econômicas praticadas no período fiscalizado, que vieram ensejar os respectivos fatos geradores dos tributos ora lançados, encontram-se regularmente escrituradas, isto é, o montante da receita mensal está registrado nos livros comerciais e no "livro de apuração do ICMS". Notadamente, fora justamente essa escrita que serviu de base ao Fisco para o cálculo das diferenças.

Diante dessa circunstância, não nos parece que possa prosperar o entendimento de que se pretendeu ocultar os fatos geradores.

Ainda, tenho que os livros fiscais exigidos por outros entes tributantes (v.g. livro de apuração do ICMS ou livro de apuração do ISS), quando apresentados isoladamente pela defesa não se prestam e nem tampouco poderiam prestar como instrumentos de regularidade escritural porque não requisitados pela legislação tributária federal, que se encarregou de exigir outros, como os livros "diário", "razão" e "lalur" no caso do regime do lucro real e os livros "caixa" e "registro de inventário" na hipótese de regime do lucro presumido.

Todavia, a Fiscalização entendeu pela eficácia da escrituração fiscal levada a efeito no livro "Registro de Apuração do ICMS" para formalizar parte da exigência, tanto que justamente essa escrita alicerçou a imputação fiscal de omissão de receita e/ou insuficiência de recolhimentos.”

Realmente, a matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75% (Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;

- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte, além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta dolosa.

No caso dos autos, cujos fatos geradores se reportam a período anterior a 2007, para a qualificação da multa de ofício, exige-se que seja “**evidente**” a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

O artigo 71 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de “sonegação” a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, nos seguintes termos:

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.

O artigo 72 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de “fraude” a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, nos seguintes termos:

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.

A conduta fraudulenta, que dolosamente intente impedir ou retardar a ocorrência do fato jurídico, a que se refere o enunciado acima, é tutelada pelo art. 1º da Lei 8.137/90, segundo o qual:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Por fim, o artigo 73 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de “conluio” a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, nos seguintes termos:

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.

É da essência dos atos em questão o propósito de ocultar, de impedir ou retardar de forma artificial a ocorrência do fato gerador ou, ainda, o conhecimento da autoridade administrativa a respeito da ocorrência do fato jurídico, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que lhe digam respeito.

No caso sob análise, vale repisar, essa majoração da multa apenas será cabível caso o intuito de fraude se mostrar “**evidente**”, em face da redação do art. 44, II, da Lei n. 9.430/96, vigente à época dos fatos.

Concordo com a decisão *a quo*, quando atribui relevo à manutenção de escrita contábil e fiscal que, colocada à disposição da fiscalização, foram suficientes para a lavratura do lançamento ora sob julgamento. Ocorre que, mesmo que se compreenda que a reiterada ausência de entrega de DIPJ e DCTF com informações completas possa corroborar para a compreensão de que o contribuinte procurou omitir do fisco a ocorrência do fato gerador, não se mostra “evidente” o intuito doloso quando “o montante da receita mensal esta registrado nos livros comerciais e no ‘livro de apuração do ICMS’”, notadamente quando tais escritas são suficientes para servir de base para o lançamento fiscal e estes foram entregues à fiscalização.

Por sua vez, a decisão recorrida também observou que a alegada tentativa de esvaziamento da pessoa jurídica, após a prática dos fatos geradores, não influenciaria na gradação da multa. Em relação a esse segundo eixo, assim se manifestou a decisão recorrida:

“Em suma: a qualificação da pena pecuniária consta no ordenamento e requisita a presença de conduta fraudulenta conectada diretamente ao fato gerador do tributo, enquanto sequer previsão de pena pecuniária existe para a simulação na compra e venda de quotas societárias. A propósito, convém lembrar que a indicação dos responsáveis solidários pode se dar a qualquer tempo, inclusive no decorrer da execução fiscal manejada contra a pessoa jurídica, ocasião em que sequer se cogita da qualificação da multa”.

Concordo com a decisão recorrida quando conclui, em face dos fatos identificados, que não há elementos necessários para que se considere “evidente” que a reorganização societária implementada objetivou ocultar a realização do fato gerador, reduzir ou impossibilitar o montante a ser pago.

Quanto à qualificação da multa, portanto, voto no sentido de manter a decisão recorrida.

### **Agravamento da multa**

Iniciado o procedimento de fiscalização, a não colaboração do contribuinte pode ensejar o agravamento da multa que, a depender das peculiaridades do caso, será de 75% (agravável, então, para 112,5%) ou 150% (agravável, então, para 225%). Assim dispõe o art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/96:

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

§ 2. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei

No caso sob julgamento, a autoridade fiscal, ao lavrar o Termo de Verificação Fiscal, consignou a sua conclusão de que ao contribuinte “aplica-se ainda a qualificação da multa, atingindo-se assim uma penalidade total de 225%, conforme o parágrafo 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96, em função da tentativa dos envolvidos em dificultar e embaraçar a fiscalização, através das práticas de apresentarem respostas parciais e/ou evasivas, pedidos de prorrogação de prazos excessivos, e descumprimentos sistemáticos de prazo de atendimento em praticamente todas as intimações dirigidas à empresa fiscalizada, culminadas com o não atendimento ao Termo de Reintimação nº 03” (**e-fls. 84 e seg.**).

A Turma *a quo* decidiu afastar o agravamento da multa, em decisão assim ementada:

MULTA AGRAVADA - O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício se aplica quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu As intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado on documentos específicos, legalmente previstos.

A decisão estou assim fundamentada (**e-fls. 2531 e seg.**), *in verbis*:

“Em que pesem as dificuldades relatadas pelo Fisco fato é que este não afirma a falta de respostas por parte da fiscalizada ou não aponta especificamente as omissões, mas sim registra que as justificativas ou esclarecimentos possuíam índole insatisfatória, o que remete a contexto subjetivo. Ademais, a própria fiscalização utiliza-se do vocábulo tentativa de embaraço, o que pressupõe não consumada a conduta embaraçadora, a qual, aliás, requisita lavratura de auto próprio (RIR/99. artigo 919).

Asseverou a Fiscalização, ainda, que a contribuinte não forneceu os documentos solicitados no Termo de fls. 324 (fichas de registro de empregados e relações de empregados constantes da GFIP - Guia de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social). Tenho, neste particular, que os elementos indicados não caracterizam aqueles elencados nas alienas 'b' e 'c' do transcrito § 2º".

Concordo com a Turma *a quo* quando aduz que o agravamento da multa não deve ser aplicado aos casos em que não há demonstração de que o contribuinte realmente deixou de atender à fiscalização de tal forma a impor-lhe obstáculos tendentes a ocasionar prejuízos ao erário.

Inclusive por força do art. 112 do CTN, apenas deve ser aplicado o agravamento da penalidade nos casos em que não restem dúvidas quanto à subsunção do fato à norma.

### **Dispositivo.**

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER o recurso especial da PFN e, no mérito, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

Luís Flávio Neto

### **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre Relator, peço vênias para divergir quanto à admissibilidade, e, no mérito, a qualificação e agravamento da multa de ofício.

### **Admissibilidade.**

Entendo que a recorrente logrou demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e os paradigmas.

O paradigma nº 106-13.718 apresentou situação no qual foi qualificada e agravada a multa de ofício, e o de nº 108-09.078 no qual foi agravada a penalidade, ambos em situações semelhantes à dos presentes autos. Transcrevo as ementas na parte que interessa:

*(Acórdão 106-13.718)*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.*

*MULTA AGRAVADA - Cabível o agravamento de 150% para 225% no percentual da multa de lançamento de ofício quando*

*comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado.*

.....

*(Acórdão 108-09.078:)*

*IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.*

*AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Cabível o agravamento do percentual da multa de ofício pela falta de atendimento à intimação, quando restou caracterizado nos autos o seu descumprimento intencional por parte da empresa.*

Entendo que o despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 4914/4918) apreciou com precisão a divergência, com se pode observar pelo excerto reproduzido na sequência.

*Neste processo administrativo fiscal, foi aplicada à contribuinte a multa de 225% em razão de os sujeitos passivos terem tentado dificultar e embaraçar a fiscalização por meio de simulação de compra e venda da sociedade empresária, não tendo atendido às intimações do Fisco para apresentar documentação contábil e fiscal, apresentando sucessivos pedidos de prorrogação de prazo e entregando apenas parcialmente a documentação solicitada.*

*Na decisão combatida, afastou-se a imposição da multa aplicada com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Entendeu-se que o caso se enquadra no de declaração inexata, e afastou-se a hipótese de fraude. Veja-se excerto do voto condutor da decisão:*

De plano, pois, a conduta do sujeito passivo em omitir-se na confissão da dívida, ou de confessá-la em cifra de monta inferior à realidade, não soa perfeitamente sintonizada no tipo fraudulento descrito na norma.

Em se tratando de pessoa jurídica e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela Administração, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL, afigura-me que à contribuinte cumpre emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, calcular o tributo devido e declará-la ao Fisco. Assim, penso que a conduta fraudulenta, para fins de gradação da multa pecuniária, só se caracteriza com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade.

Já as práticas de omissão no dever de declarar, ou da declaração inexata, também foram textualmente qualificadas pelo legislador como reprováveis, de forma que apenadas, em pecúnia, à razão

de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo que deixou de ser pago.

Repise-se: o ordenamento diz, textualmente, que a ausência de declaração ou a prestação de declaração inexata atrai a pena pecuniária de 75% (setenta e cinco por cento). Uma vez previstas, não há como o intérprete delas desconhecer.

De qualquer sorte, nestes autos impera o fato de que as operações econômicas praticadas no período fiscalizado, que vieram ensejar os respectivos fatos geradores dos tributos ora lançados, encontram-se regularmente escrituradas, isto é, o montante da receita mensal está registrado nos livros comerciais e no “livro de apuração do ICMS”.

*Notadamente, fora justamente essa escrita que serviu de base ao Fisco para o cálculo das diferenças.*

*Diante dessa circunstância, não nos parece que possa prosperar o entendimento de que se pretendeu ocultar os fatos geradores.*

*De outro modo, nos paradigmas, a simples falta de atendimento à intimação e a constatação do descumprimento intencional por parte da empresa foram suficientes para se considerar cabível a imputação da multa de 225%.*

Vale observar que, no que concerne à qualificação da multa, tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma (nº 106-13.718) tratam de utilização de interposta pessoa, sendo no paradigma a penalidade mantida e no recorrido afastada.

Sobre o agravamento de multa, trata de condições objetivas expostas pela norma. No recorrido, apesar do não atendimento às intimações, considerou a decisão que tal fato não era suficientemente relevante para aplicação da multa agravada, enquanto que os paradigmas (nº 106-13718 e 108-09.078), ao tratarem de situação semelhante, não hesitaram em manter a penalidade.

Pelo exposto, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da PGFN.

**Mérito. Multa Qualificada e Agravada.**

Sobre a qualificação da multa, vale transcrever as conclusões do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 82/83):

*É aplicada multa qualificada de 150% sobre o crédito tributário apurado, com base no inciso II do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, haja vista que os contribuintes de fato, infringiram o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, uma vez que transferiram a empresa sob fiscalização para interposta pessoa, com o consentimento da mesma, fazendo apenas uma simulação no contrato social da empresa, uma vez que nenhum dos envolvidos logrou provar a real transferência, uma vez que não houve nenhum pagamento do Sr. Paulo César da Costa, aos reais sócios-proprietários da empresa o Sr. Mauro Antonio Costa de Araújo e a sua esposa, a Sra. Mary Goreth Melo Araújo.*

*Ao executarem esta simulação, os envolvidos transferiram a empresa de endereço, informando um endereço incorreto para a Receita Federal, ou seja, o nº 151 da Av. Carandaí, e não o nº 147, onde funcionava apenas um pequeno escritório e posteriormente para uma sala ainda menor, no atual endereço da empresa (sic).*

*Não é crível que uma empresa que apresentava um faturamento médio mensal no ano de 2003, acima de R\$ 5.000.000,00, seja transferida apenas pelo valor do seu capital social, sem que nenhum pagamento seja efetuado, mesmo depois de transcorrido mais de 02 (dois) anos do início da simulação efetuada pelas pessoas já citadas.*

*Cabe ainda ressaltar que o Sr. Paulo César da Costa, não possuía condições econômicas-financeiras para se tomar o único sócio de tal empresa, bastando verificar as declarações de ajuste anual das pessoas físicas apresentadas pelo mesmo, cópias às fls. 309 e 317.*

*Fica ainda mais patente, a simulação quando se observa que a "marca" da empresa, ou seja, o nome "PORT", foi transferido para novas empresas (ou novos CNPJ's), não trazendo nenhum transtorno aos seus proprietários.*

Na sequência, apresenta a autoridade autuante um quadro com as empresas do grupo:

Período	CCP CNPJ: 73.999.138/0001-10	PORT CNPJ: 23.957.236/0001-16	PPI CNPJ: 06.040.998/0001-34	PIP CNPJ: 06.067.521/0001-42
2001	0,00	964.330,96		
2002	22.968.334,63	4.811.442,04		
2003	126.718.835,40	3.163.946,73	0,00	0,00
2004	22.857.068,22	63.016.758,92	0,00	0,00

OBS: Os valores acima foram obtidos através de consulta aos sistemas da SRF, conforme cópias de telas anexadas às fls. \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_.

Período	CCP CNPJ: 73.999.138/0001-10	PORT CNPJ: 23.957.236/0001-16	PPI CNPJ: 06.040.998/0001-34	PIP CNPJ: 06.067.521/0001-42
2001	17.714.667,75	964.330,96	0,00	0,00
2002	28.275.148,01	4.811.442,04	0,00	0,00
2003	80.255.909,78	5.854.804,34	0,00	0,00
2004	26.207.408,80	71.015.564,54	1.264.911,24	355.617,04

OBS: Os valores acima foram obtidos através das DIPJ's apresentadas (Ficha de apuração da Cofins), exceto os anos-calendários de 2001 e 2003 da empresa CCP (CNPJ:73.999.138/0001-10) em que a empresa apresentou as DIPJ's sem informação de valor, sendo considerada a receita informada pela mesma em resposta à intimação.

Ora, resta clara a presença do dolo na conduta da Contribuinte.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT<sup>1</sup>:

*O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.*

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT<sup>2</sup> discorre com didática:

*Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada*

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos<sup>3</sup>:

*A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a*

<sup>1</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

<sup>2</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

<sup>3</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

*previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.*

Diante do exposto, voto no sentido de restabelecer a qualificação da multa.

Em relação ao agravamento da multa, a norma tributária não deixa dúvidas quanto à sua imputação, estabelecendo requisitos de ordem objetiva: cabe a penalidade pelo não atendimento pelo sujeito passivo no prazo marcado para **prestar** esclarecimentos, **apresentar** arquivos ou sistemas ou **apresentar** documentação técnica.

E, no caso concreto, é fato incontroverso que, de fato, a Contribuinte, em diversas oportunidades, não atendeu às intimações.

O quadro demonstrativo elaborado pela Fiscalização não deixa dúvidas (e-fl. 84):

Data da Intimação	Prazo p/ atend.	Termo	Data atend.	Situação do atendim
30-12-04	20 dias	T. Início de Fiscalização	17-01-05	Atend. Parcial no prazo, c/ pedido de prorrogação.
			28-02-05	Atend. Parcial com atraso e pedido de prorrogação.
11-03-05	20 dias	T. Intimação nº 01	08-04-05	Atend. Parcial fora do prazo c/ pedido de prorrogação.
13-05-05	05 dias	T. Reintimação nº 01	20-05-05	Atend. Parcial no prazo.
11-10-05	10 dias	T. Intimação nº 03	03-11-05	Solic. prorrogação fora do prazo, sem apresentar nenhum documento.
			17-11-05	Atendimento Parcial
23-11-05	05 dias	T. Reintimação nº 02	29-11-05	No prazo.
29-11-05	05 dias	T. Intimação nº 04	02-12-05	Resposta Parcial
			12-12-05	Resposta Complem. Incompleta
09-03-06	02 dias	T. Reintimação nº 03	-----	Não atendida

Portanto, voto no sentido de restabelecer o agravamento da multa.

Assim, restabelecidas a qualificação e o agravamento, consolida-se a multa no percentual de 225%.

### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura

Processo nº 10680.720527/2006-08  
Acórdão n.º **9101-002.567**

**CSRF-T1**  
Fl. 5.211

---