



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

**Processo n°** 10730.005550/2003-85  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.487 – 1ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2012  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SONHARE MÓVEIS E DECORAÇÕES LTDA.

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - É necessária a qualificação e individualização da conduta nos tipos dos artigos 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64. A tipificação e individualização deve se reportar aos fatos ocorridos no respectivo período de apuração do tributo cujo lançamento se acompanhou da imputação de multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO. MAJORAÇÃO. CABIMENTO.

O não atendimento a reiteradas intimações fiscais, mesmo diante do alerta de que a sua desatenção poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, evidenciando absoluto descaso quanto aos trabalhos a serem desenvolvidos pela autoridade fiscal, enseja a majoração da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, declarar, de ofício, a decadência da Cofins/CSLL para fatos geradores até 30/11/1998. 2) Por voto de qualidade, restabelecer a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, relator, José Ricardo da Silva, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Meigan Sack Rodrigues (suplente convocada). Relatora designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Karem Jureidini Dias. 3) Por voto de qualidade, restabelecer a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Meigan Sack Rodrigues e João Carlos de Lima Júnior, que apresentará declaração de voto.

Documento assinado digitalmente conforme *(assinado digitalmente)*

Autenticado digitalmente em 20/01/2014 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/02/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 27/01/2014 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 20/01/2014 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR  
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Luiz Oliveira de Eduardo Santos - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

*(assinado digitalmente)*

Karem Jureidini Dias - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, José Ricardo da Silva, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Mário Sergio Fernandes Barroso (suplente convocado), Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (suplente convocada), João Carlos de Lima Júnior, Meigan Sack Rodrigues (suplente convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Plínio Rodrigues de Lima, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 542/573), com espeque no art. 7º, inciso I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, Anexo II, de 25 de junho de 2007, cujo dispositivo dispõe que cabe recurso especial da PFN de decisão não unânime da Câmara quando *"for contrária à lei ou à evidência de prova"*.

Os autos de infração foram cientificados ao contribuinte em **26/12/2003**, conforme AR de fls. 313, referindo-se a **fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 a 2002**, relativos ao IRPJ e CSL (apuração trimestral nos cinco anos fiscalizados), PIS e COFINS. O acórdão recorrido, na parte submetida à apreciação deste Colegiado, está assim ementado (fls. 511 e 512):

(...).

*ARBITRAMENTO DOS LUCROS - NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS - DEDUÇÃO DOS VALORES INFORMADOS NA DIPJ - A falta de apresentação, pelo sujeito passivo, de seus livros e documentos fiscais implica na hipótese legal de arbitramento dos lucros, computando-se tanto as receitas declaradas espontaneamente como aquelas apuradas por presunção legal, a teor do art. 42 da Lei nº 9.430/96. De se observar, ainda, que o Fisco, ao efetuar o lançamento deduziu o imposto espontaneamente declarado pelo contribuinte.*

*LANÇAMENTOS CONEXOS - PIS - COFINS – CSL - Por uma relação direta de causa e efeito, o decidido no lançamento principal se estende aos lançamentos conexos, que devem ser mantidos em sua íntegra.*

*impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Tendo a ciência do auto de infração acontecido em 26 de dezembro de 2003, cabível a decadência suscitada para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 1998.*

*MULTA QUALIFICADA – APLICAÇÃO - LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL - Incabível a qualificação da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada.*

*TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A TERCEIRO - NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE RELATIVA AO FATO GERADOR - A transferência de quotas representativas de participação no capital social da empresa autuada, ainda que as pessoas sejam consideradas "laranjas" pela fiscalização, não encontra fundamento legal para aplicação da multa qualificada de 150% do inciso II do art. 44 da Lei 9430/96, pois não pode ser considerada como fraude relativa ao fato gerador.*

*AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Incabível o agravamento da multa de ofício, quando o contribuinte não exhibe à fiscalização os livros comerciais e fiscais que amparariam a tributação com base no lucro presumido e que foi o motivo do arbitramento do lucro por parte da autoridade lançadora. O que justifica o agravamento da multa de ofício é o não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, não a prestação de forma insatisfatória na apresentação de livros contábeis e fiscais.*

Para embasar a acusação fiscal, de que teria sido simulada a alienação para terceiros de quotas do capital da empresa, foi lavrado o *Termo de Constatação Fiscal* de fls. 14 a 35, do qual, pela sua extensão e ilustração fotográfica, extraio as partes que descrevo em nota de rodapé<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Os autuantes desconsideraram o instrumento de alteração de contrato social (fls. 239/245), registrado na Junta Comercial em 15/01/2001, por meio do qual foi formalizada a mudança de endereço da sede social e da filial e a retirada dos três sócios da empresa, Moysés Liberman, Lídia Serebrenick e Eduardo Liberman cedendo de forma onerosa suas quotas para dois novos sócios: Conceição Ferrreira Chagas Ramos (Santiago) e Dondinho Moreira da Silva, passando cada um a ser titular de 50.000 quotas no valor de R\$ 50.000,00).

Entendeu, pois, a fiscalização, que a alteração do contrato social teria correspondido a uma simulação, em face dos seguintes dados obtidos por meio da investigação fiscal:

- a empresa não existia no novo endereço constante do instrumento de alteração contratual e nos cadastros da Receita Federal (fls. 18/23 e 219);

Aduz a recorrente (PFN) que foram contrariados os dispositivos do art. 44, II, e seu § 2º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, no art. 45 da Lei 8212/91 que dispõe o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições sociais para a seguridade social, e no art. 135 do CTN.

O recurso especial logrou seguimento apenas quanto à argüida contrariedade ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, consoante Despacho nº 108-29-2009, de 12/02/2009 (fls. 595), nos termos a seguir:

*A PFN alega que o acórdão atacado teria contrariado o art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao desqualificar a multa. Assim, contrariado "em tese" a lei admito o recurso nesta parte.*

*Quanto à contrariedade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, não admito seguimento por conta da súmula do STF.*

A recorrente discorreu a respeito da qualificação da multa de ofício bem como da sua majoração, fazendo ver que teria ocorrido casos típicos de sonegação fiscal e de conluio, *ex vi* dos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ao justificar as razões expendidas acerca do agravamento da multa de ofício qualificada, a recorrente deduziu que no presente caso ocorreria seu fato gerador, representado pelo não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos no prazo marcado, porquanto as intimações teriam se estendido por um período de sete meses (dezembro de 2002 até junho de 2003), cujo espaço de tempo teria sido mais do que suficiente para que os livros e documentos contábeis fossem providenciados, assim como prestados os esclarecimentos devidos.

No entender da recorrente a Câmara *a quo* julgou que, por ter a autoridade fiscal procedido ao arbitramento do lucro, não caberia a aplicação da multa agravada, entendimento que reputa equivocado, porquanto o correto seria a decisão *a quo* fazer a distinção entre a hipótese de incidência da norma que prevê tributo (art. 47, III, da Lei nº 8.981/1995), e a hipótese de incidência da norma que prevê multa (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996), mencionando, a título de exemplo, o Acórdão CSRF/01-0.017.

- o instrumento de alteração do contrato social refere-se a Conceição Ferreira Chagas Ramos (inexistente nos cadastros da SRF) no texto inicial e na cláusula quarta e a Conceição Ferreira Santiago na página em que constam as assinaturas dos envolvidos

(fls. 239/245), sendo o CPF atribuído no documento ao primeiro pertencente ao segundo (Santiago);

- os pretensos novos sócios têm o seu domicílio fiscal em áreas de difícil acesso, caracterizadas notoriamente como áreas de risco (Morro do Tuiuti e Vila do Cruzeiro);

- impossibilidade material das pessoas físicas Dondinho Moreira da Silva e Conceição Ferreira Santiago serem quotistas da interessada, tendo em vista o apurado nas tentativas de diligências em seus endereços e o que consta nos cadastros da Receita Federal sobre as suas declarações de rendimentos, além da falta de registro de veículos em seus nomes no Sistema Renavam, da falta de registro de movimentação financeira considerada como fato gerador de CPMF e da sua incapacidade financeira para suportar o ônus do pagamento das quotas que montaram a R\$ 100.000,00;

- os números de CPF das pretensas testemunhas constantes do documento de alteração contratual são inexistentes;

- à alusão no documento de duas pessoas físicas distintas representando uma só (Conceição Ferreira Chagas Ramos, inexistente nos cadastros da Receita, e Conceição Ferreira Santiago, que assina tal documento).

- o Sr. Eduardo Liberman consta como representante da interessada tanto nas DIPJ 1999, 2000 e 2001 como também nas DIPJ 2002 e 2003;

- na documentação enviada, em atendimento à Requisição de Movimentação Financeira, pelo Banco Safra, constam cópias de cheques emitidos pela interessada em datas posteriores à alegada alteração contratual nos quais a assinatura corresponde à da pessoa física Moisés Liberman.

A autoridade fiscal concluiu, por fim, que os sócios de fato da interessada seriam as pessoas físicas constantes do quadro societário da empresa no contrato social original e suas válidas alterações, vale dizer Moisés Liberman, Lídia Serebrenick e Eduardo Liberman, responsáveis pelo crédito tributário constituído de ofício.

Arguiu a recorrente, ainda, que a hipótese de incidência do tributo é distinta da hipótese que impõe a aplicação da multa agravada. Conclui que a aplicação do arbitramento como forma de apuração dos resultados da pessoa jurídica não exclui a possibilidade de a multa agravada também ser aplicável, se ao caso for cabível. Portanto, ocorridos os fatos dispostos nas leis acima citadas, ocorreria, ao mesmo tempo, o arbitramento e a cobrança da multa agravada, sem que se possa falar que o arbitramento exclui a multa, pois não há previsão legal neste sentido.

Conclui a recorrente que (fls. 572/573):

*i) é evidente que a Recorrida, dolosamente, não informou ao Fisco as receitas de sua atividade, de forma reiterada, nos anos-calendário de 1998 a 2002;*

*ii) os sócios da pessoa jurídica fiscalizada praticaram a situação prevista no art. 71, II, c/c art. 73 da Lei nº 4.502/64.;*

*iii) a partir de 2001, praticaram ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*iv) os sócios da fiscalizada pretenderam, consciente e voluntariamente, que a autoridade tributária não tivesse conhecimento de suas condições pessoais (sócios efetivos da pessoa jurídica autuada) suscetíveis de afetar o crédito tributário correspondente (impossibilidade de responsabilização dos verdadeiros sócios pelo inadimplemento da obrigação tributária), razão pela qual devem ser mantidas a qualificação da multa e a responsabilidade tributária;*

*v) a multa por não atendimento à fiscalização está baseada em dispositivo legal plenamente aplicável, fundamentada também em artigos do próprio Código Tributário Nacional, é plenamente aceita pela doutrina e pela jurisprudência destes Conselhos de Contribuintes, não sendo cabível deixar de aplicá-la, quando está plenamente configurado o seu fato gerador, como acontece no caso em análise; e*

*vi) (...).*

A recorrida ofereceu contrarrazões ao recurso especial em 05/06/2009 (fls. 589/591), pugnando pela manutenção do acórdão guerreado e, ainda, pelo parcelamento da dívida, no prazo de 180 meses, *por ser de direito*.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, relator.

O recurso especial preenche os requisitos necessários à sua admissibilidade, consoante Despacho nº 108-29-2009, de 12/02/2009 (fls. 595), devendo ser conhecido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no então vigente art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contrapõe-se à decisão da extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão 108-09.361, por entender que essa decisão foi contrária à lei ao conceder a redução da multa de ofício de 112,50% para 75%, relativa aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1998 a 2000, que fora majorada em virtude da falta de atendimento às intimações fiscais, bem como ao reduzir essa mesma multa de 225% para 75%, em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2001 a dezembro de 2002 que, além de majorada, fora qualificada.

A Câmara *a quo* decidiu ainda pela caducidade dos lançamentos referentes ao IRPJ e ao PIS, relativos aos fatos geradores ocorridos até **30/11/1998**, em face de a ciência dos autos de infração ter ocorrido em **26/12/2003**, portanto após o transcurso do prazo quinquenal, considerando-os como sendo lançamentos por homologação e regendo-se, portanto, pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Essa matéria não logrou seguimento a esta CSRF, em face de a recorrente haver argüido contrariedade ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, já superada por Súmula do STF<sup>2</sup>.

A decisão em causa foi proclamada nos seguintes termos:

*ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e reconhecer a decadência de IRPJ e PIS relativos aos fatos geradores ocorridos até 30/11/98.*

Vê-se, pois, que a maioria do Colegiado decidiu pela desqualificação da multa de ofício, bem como pela sua desoneração, as quais tinham sido lançadas respectivamente nos percentuais de 225% e 112,5%, sendo ambas reduzidas para 75%, em todos os períodos fiscalizados.

A autuada fizera a opção pelo lucro presumido. No entanto, em razão de não ter apresentado os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termos lavrados no curso da ação fiscal, teve seu lucro arbitrado da seguinte forma:

- com base em depósitos bancários de origem não comprovada, à alíquota de 9,6%, nos trimestres encerrados em 31/03/1998 a 31/12/2002 (item 1 do auto de infração), e

<sup>2</sup> O recurso foi equívocado, porquanto essa contrariedade somente poderia ser arguida se a decadência fosse em relação às Contribuições CSL e COFINS, cujos lançamentos não foram considerados decaídos pela decisão recorrida muito possivelmente em face do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

- com base em receitas operacionais, à alíquota de 9,6%, referentes à revenda de mercadorias, já declaradas nas DIPJ dos exercícios 1999 a 2002, relativas aos trimestres encerrados em 31/03/1998 a 31/12/2002 (item 2 do auto de infração).

Como já informado, **a multa de ofício foi majorada em todo o período fiscalizado, pelo não atendimento às intimações da autoridade fiscal**, sendo que sobre o imposto apurado nos períodos de 31/03/1998 a 31/12/2000 essa multa foi da ordem de 112,5% (multa de ofício de 75% agravada) e, **a partir de janeiro de 2001, trimestres encerrados em 31/03/2001 a 31/12/2002, foi também qualificada, aplicando-se a alíquota de 150%**, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, entendendo a fiscalização que a alteração contratual realizada em 2001, objetivando a inclusão de novos sócios, fora ato simulado, sendo essa a razão que ensejou sua elevação para 225%.

O arbitramento do lucro foi realizado com fulcro no inciso III do art. 530, do RIR/99.

Feita essa descrição dos fatos, passo à sua apreciação, iniciando pela análise do **agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%**, lançada em relação a todos os períodos fiscalizados, em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal.

Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no *Termo de Constatação Fiscal* de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que o não cumprimento ao que se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal.

Referindo-me agora à decadência dos lançamentos efetuados sobre fatos geradores ocorridos até **30/11/1998**, tendo a ciência dos autos de infração ocorrido em **26/12/2003**, a Câmara recorrida, por maioria, adotou o entendimento de que o IRPJ insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150. Vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Eis os fundamentos do voto vencedor:

*...“já há algum tempo, por conveniência da administração tributária, por facilitar os procedimentos arrecadatários e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como lançamento por homologação. Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária.*

A condição necessária para tal enquadramento, representada pela existência de pagamento antecipado, encontra-se implementada pela apuração e o recolhimento do imposto a pagar sobre o lucro presumido e também das Contribuições CSL, PIS e COFINS, consoante declarações (DIPJ) referentes aos anos calendário de 1998, 1999 e 2000 e extratos de fls. 102/218.

Sendo assim, estando confirmada a antecipação do pagamento e tendo a contribuinte sido cientificada dos autos de infração em **26/12/2003**, conforme aviso de recebimento de fls. 313, considero que os fatos geradores ocorridos no período de 03/1998 a 11/1998 estão realmente alcançados pela decadência. Ressalte-se que estamos tratando de agravamento da multa efetuada por falta de atendimento aos pedidos reiterados de elementos necessários à realização do trabalho fiscal, não da sua qualificação pela prática de infração tipificada como dolosa. Essa observação faz-se necessária em face de a recorrente ter colocado ambas as situações no mesmo nível de gravidade, com vistas a justificar a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN, conforme se infere dos excertos do seu recurso a seguir transcritos (fls. 548/549):

*15. Em primeiro lugar, não há a menor dívida de que a contribuinte, ao não informar suas receitas ao Fisco, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, foi confirmado no r. acórdão proferido pela e. Câmara a quo.*

(...).

*18. Com efeito, é evidente que a mera declaração inexata não significa prova de evidente intuito de sonegar tributo. O evidente intuito corresponde ao dolo de sonegar, que existe quando o agente omite, de forma voluntária e consciente, receitas, declarações e informações ao Fisco.*

Entretanto, essa decadência deve ser admitida também quanto às Contribuições CSL e COFINS, já que a situação é idêntica ao ocorrido com o IRPJ e o PIS, ou seja, houve recolhimentos e os fatos geradores ocorreram nos mesmos períodos. Verifica-se que o já referido engano da recorrente (consignado no início deste voto na nota de rodapé nº 2) fica evidenciado, porquanto a decisão recorrida não considerara decaídos esses lançamentos, muito provavelmente, em face de, àquela época, ainda estar sendo discutida a constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Sendo assim, submeto, de ofício, essa extensão da caducidade, para considerar decaídos também os lançamentos das citadas contribuições CSL e COFINS com fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 1998 (a ciência dos autos de infração deu-se em **26/12/2003**).

Refiro-me, agora, à qualificação da multa de ofício em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2001, compreendendo os trimestres civis de 03/2001 a 12/2002, a qual fora agravada de 75% para 150%.

O acórdão recorrido entendeu *que não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%*, arguindo que o fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária da autuada, constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Dessa forma, por se tratar de presunção, seria incabível a aplicação da multa exacerbada, já que, para sua qualificação, a autoridade fiscal deveria ter identificado e comprovado a ocorrência de dolo,

fraude ou simulação, elementos que seriam de difícil caracterização no caso de lançamento fundamentado em prova indiciária.

Assevera que esse é o entendimento que se extrai da Súmula Carf nº 25, conforme segue:

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

A propósito, peço vênua para transcrever excerto do voto vencedor da decisão recorrida, a cujos fundamentos me associo, conforme segue (fls. 534 e 535):

(...).

*Além disso, não se sustenta a fundamentação adotada pelos auditores autuantes para a imposição da multa qualificada, a simulação da transferência da empresa para terceiros (laranjas) para que os sócios de fato escapassem da responsabilização por dívidas fiscais, porque neste caso estaria ocorrendo uma fraude à execução do crédito tributário pelo direcionamento da cobrança para não responsáveis, impossibilitados economicamente de arcar com os pagamentos, e não uma fraude na caracterização do fato gerador, esta sim sujeita à multa exacerbada de 150%.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais já analisou a matéria, concluindo pela impossibilidade da qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. Esse posicionamento está expresso pela seguinte ementa:*

*"Acórdão nº: CSRF/01-05.435*

*TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A TERCEIRO - NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE RELATIVA AO FATO GERADOR - A transferência de quotas representativas de participação no capital social da empresa autuada, ainda que a pessoas consideradas "laranjas" pela fiscalização, não encontra fundamento legal para aplicação da multa qualificada de 150% do inciso II do art. 44 da Lei 9430/96, pois não pode ser considerada como fraude relativa ao fato gerador."*

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, e, de ofício, considerar decaídos também os lançamentos referentes à CSL e à COFINS sobre fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 1998.

É como voto.

(assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos necessários à sua admissibilidade, consoante Despacho nº 108-29-2009, de 12/02/2009 (fls. 595), pelo que dele tomo conhecimento.

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face de decisão contrária à lei ou à evidência de prova.

Conforme resultado de julgamento, fiquei vencida quanto ao agravamento da penalidade, portanto, nessa parte prevaleceu entendimento do voto do Conselheiro Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, assim como quanto as demais matérias, inclusive a preliminar. De outra parte, o Conselheiro Relator ficou vencido quanto à qualificação da penalidade, sendo que nessa parte, sem arranhar o brilhantismo do seu voto, fui designada para redigir o voto vencedor, o qual reitero, restringe-se à qualificação da multa de ofício.

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 proíbe<sup>3</sup>. 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 Villegas<sup>4</sup> 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.

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



*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 intuito doloso. 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, a qualificação da penalidade estaria motivada pela prática de simulação na alienação das quotas do capital da sociedade.

Consoante Termo de Verificação Fical (fls. 14), a alteração contratual realizada pelo contribuinte foi desconsiderada em razão de evidenciar uma série de elementos caracterizadores da fraude, quais sejam:

- (i) A empresa não existia no novo endereço, constante do instrumento de alteração contratual e nos cadastros da Receita Federal (fls. 18/23 e 219).
- (ii) O instrumento de alteração contratual se refere a Conceição Ferreira Chagas Ramos (inexistente nos cadastros da SRF) no texto inicial e na cláusula quarta e a Conceição Ferreira Santiago na página em que constam as assinaturas dos envolvidos (fls. 239/245), sendo o CPF atribuído no documento ao primeiro pertencente ao segundo (Santiago).
- (iii) Impossibilidade material das pessoas físicas Dondinho Moreira da Silva e Conceição Ferreira Santiago serem quotistas da interessada, tendo em vista o apurado nas tentativas de diligência em seus endereços e o que consta nos Cadastros da Receita Federal sobre as suas declarações e rendimentos (...) falta de registro de movimentação financeira considerada como fato gerador de CPMF e da sua incapacidade financeira para suportar o ônus do pagamento das quotas que montaram a R\$100.000,00.
- (iv) Números de CPF das pretensas testemunhas constantes do documento de alteração contratual são inexistentes

- (v) Alusão no documento de duas pessoas distintas representando uma só.

Com base em tais fatos, a fiscalização entendeu, a meu ver de maneira acertada, que a suposta alteração contratual consubstanciava-se em evidente simulação, mormente porque, em atendimento à Requisição de Movimentação Financeira pelo Banco Safra, foram encontrados documentos emitidos pela interessada que eram posteriores à alegada alteração contratual, nos quais constavam as assinaturas dos antigos integrantes do quadro societário, evidenciando que os sócios de fato não correspondiam aos supostos sócios constantes do novo documento societário.

Tal situação revela evidente intuito doloso, pelo que o presente caso enquadra-se ao disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo, portanto, correta a qualificação da penalidade.

Ante o exposto, voto de sentido de restabelecer a qualificação da multa de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*

Karem Jureidini Dias

## **Declaração de Voto**

Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

A presente declaração de voto visa a contribuição para o debate jurídico relativamente ao agravamento da multa de ofício.

O entendimento por mim adotado segue no sentido de que a majoração, no caso, não deve prevalecer, pois não ficou caracterizada situação de recusa de atendimento à intimação fiscal que motivasse o agravamento da multa.

A base legal para a imposição da penalidade foi o § 2º, do artigo 44, da Lei no 9.430/96, com a redação dada pela lei 9.532/97, *in verbis*:

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

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) prestar esclarecimentos;*

*b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;*

*c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta lei.*

A partir da redação do artigo transcrito nota-se que a lei pretendeu restringir os casos para aplicação da penalidade em discussão, elegendo as três hipóteses dispostas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do artigo 44, §2º, da lei 9430/96. Assim, não há previsão legal para sua imposição nos casos de não apresentação de documentação nos termos solicitados pela fiscalização.

Para melhor elucidação vale analisar as situações passíveis de agravamento da penalidade trazida pelo artigo 44, conforme segue.

Primeiramente, quanto à prestação de esclarecimento prevista na alínea “a” do artigo transcrito, tem-se que consiste em tornar claro ou compreensível determinado fato. O conhecimento do fato é pressuposto para que sobre ele sejam prestados esclarecimentos.

Desse modo, a prestação de esclarecimento não se confunde com a entrega de documentos contábeis, isto porque na primeira situação o fato já é conhecido pela autoridade fiscal e sobre ele são esclarecidas dúvidas específicas e, diferentemente, na segunda situação o fato não é conhecido, razão pela qual é necessária a análise dos livros para constatação de suposta infração.

Nota-se, ainda, que a legislação apresenta rol taxativo de documentos que, se não entregues no prazo estipulado na intimação, autorizam o agravamento.

A alínea “b” remete aos artigos 11 a 13 da lei 8.218/91 que tratam da necessidade de manutenção **de arquivos magnéticos** pelas **pessoas jurídicas que utilizarem sistema de processamento eletrônico** para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar de livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

E a alínea “c” remete ao artigo 38 da lei 9.430/96, o qual prevê que “o **sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados** deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada”.

Nesse ponto, cumpre salientar que não consta nos autos informação acerca da utilização ou não pelo contribuinte do sistema de processamento eletrônico.

Ora, se o objetivo da lei fosse abranger a falta de entrega de qualquer documento, sua redação original, a qual era genérica, não seria alterada pela lei 9.532/97, que trouxe nova redação ao artigo, limitando a possibilidade de interpretação a partir das indicações específicas das alíneas “b” e “c”. Transcrevo a redação original do artigo:

*§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.*

O artigo 44, §2º, da lei 9430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, é exaustivo e não permite a interpretação extensiva pelo aplicador da lei, já que estabelece uma penalidade.

Desse modo, em vista do intuito da legislação, o agravamento é previsto para os casos em que o contribuinte impede ou dificulta o exercício da fiscalização pela autoridade

competente, em razão de não atendimento, no prazo marcado, de intimação para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos magnéticos (pessoas jurídicas que utilizarem sistema de processamento eletrônico) de registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, de escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal e (iii) documentação técnica e completa e atualizada do sistema de processamento de dados.

No caso dos autos tanto os sócios de direito quanto os sócios de fato deixaram de apresentar os livros contábeis e fiscais. Tal situação justificou a inversão do ônus da prova, permitindo a presunção de que os valores movimentados nas contas bancárias do contribuinte são receitas e autorizou a autuação pelo artigo 42 da lei 9430/96.

Ademais, a não apresentação de livros contábeis e fiscais por empresa tributada pelo Lucro Presumido caracteriza a infração capitulada no inciso III, art. 530, do RIR/99, com o conseqüente arbitramento do lucro tributável, não se enquadrando no § 2º, art. 44, da Lei nº 9.430/96).

Por todo o exposto, entendo que no caso dos autos é incorreto o agravamento da multa de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*

João Carlos de Lima Junior