



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

Processo nº 10882.002039/2003-98
Recurso nº 143.795 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-00.528 – 1ª Turma**
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. O “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e restabelecer a exigência da multa qualificada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Karen Jureidini Dias (Relatora), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Suzy Gomes Hoffman. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, Susy Gomes Hoffman, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional (526/536) apresentado em 18/07/2007, com fundamento no artigo 15, §1º, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra o Acórdão nº 101-95.552, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração (fls. 147/158) para a exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2000 e cuja ciência foi dada ao contribuinte em 10/07/2003 (fls. 147). O lançamento principal contém as seguintes infrações:

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real.
Exclusões indevidas do lucro real – ganho de capital na alienação de participação societária.

Falta de recolhimento da CSLL.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 162 e 265), a qualificação de multa em 150% foi feita em razão da prática do ato de sonegação, nos termos estabelecidos no *caput* e no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4502/64.

Impugnado o lançamento (fls. 265/288), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 372/390), julgando o lançamento procedente.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 395/419), e o Acórdão nº 101-95.552 (fls. 480/522), o qual deu parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício para 75%. A decisão restou assim ementada:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na

instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 526/535), insurgindo-se quanto à redução da multa para o percentual de 75%. Argumentou, em suma, que **(i)** há no processo provas de simulação e também de fraude à lei; **(ii)** ocorreu no caso a simulação relativa, e nela as partes possuem todo o interesse em mostrar amplamente, a todo o público, o negócio jurídico simulado, até mesmo de forma a chamar a atenção ao negócio declarado e a manter o verdadeiro segredo, assim, o fato do Contribuinte ter registrado e tornado públicas todas as operações não afasta o intuito de fraude; **(iii)** se o Contribuinte simulou operações societárias para acobertar uma compra e venda, não há que se falar em erro de tipo ou de proibição; e concluiu que **(iv)** “diante das provas constantes dos autos, que demonstram que o Recorrido praticou negócios jurídicos simulados de molde a impedir que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador de tributos, há que se concluir pela incidência, no caso, do artigo 44, I, §1º da Lei nº. 9430/96, com redação dada pela Lei nº. 11.488/2007, combinado com o artigo 71 da Lei nº. 4.502/64.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho de fls. 537. O contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 548/558) e, em seguida Recurso Especial (fls. 560/580), ao qual foi negado seguimento (fls. 617/618), razão pela qual apresentou Agravo, que foram rejeitados conforme despacho de fls. 642.

Neste passo, os autos foram encaminhados a esta Relatora em 02/10/2009 para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias - Relatora

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

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.

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.

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

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

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, ou seja, há que se distinguir a fraude da mera intenção do contribuinte de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas que não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

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

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

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

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

Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções

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

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).

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.

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

A operação está relatada no Termo de Verificação Fiscal, especialmente Às fls. 137 a 139.

Trata-se, em verdade, de planejamento fiscal visando a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da “Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital que corresponde a 80% da participação societária.

De se ressaltar que não existe nenhuma acusação nos autos de falsidade de documento ou de existência de documento ante datado, pós datado ou divergentes. Concluindo, a fiscalização considerou que a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergem da verdadeira intenção das partes e, assim, ocultou a ocorrência do fato gerador do imposto relativo ao bem obtido na alienação de sua participação social, com o seu principal ativo: Sistema Molicar.

Termos como a simulação, bem como a dissimulação, fraude, negócio indireto, abuso de forma, frequentemente utilizados no âmbito do planejamento fiscal, são dotados de vagueza e ambigüidade. Isto porque, não há regras definidas para sua aplicação, pois os critérios existentes não permitem precisar sua conotação, ao mesmo passo que veiculam propriedades aplicáveis a âmbitos denotativos distintos.

As incertezas significativas dos termos usualmente aplicáveis para os planejamentos fiscais, em grande medida são decorrentes do próprio contexto em que se inserem, considerando que estão na fronteira da licitude. Além disso, trata-se de um campo fecundo para as interferências do sistema econômico, que geram ruídos nas comunicações com o sistema jurídico⁴.

4 Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi “O planejamento tributário instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra do direito, entre o direito e o não-direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites da forma no direito, entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não-validade dos negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e a não –incidência, entre o lícito e o ilícito. Em razão de tudo isso, não por acaso, toda terminologia empregada nessa seara é vaga e imprecisa, não há consenso sobre o sentido e alcance dos termos e expressões como ‘simulação’, ‘dissimulação’, ‘negócio jurídico indireto’, ‘fraude a lei’, encobrendo as distinções entre ‘evasão’ e a ‘elisão’, entre a ‘elusão’ e a efetiva ‘economia de opção’.” (Planejamento Tributário e Estado de Direito: Fraude à Lei, Reconstruindo Conceitos, p.229, in Interpretação e Estado de Direito, São Paulo: Noeses, 2006)

A interpretação deve levar em conta aspectos econômicos e políticos subjacentes à relação jurídica tributária, analisando a intenção dos sujeitos envolvidos em detrimento da forma jurídica que assumiu, o que certamente causa obstáculos à construção da significação, ainda mais no contexto de um sistema jurídico informado pela legalidade, tipicidade e formalismo, como é o sistema jurídico brasileiro.

Todavia, alguns conceitos devem ser abordados, ainda que sem a pretensão de alcançar uma única conotação, na medida em que projetam reflexos na aplicação de sanções, especificamente da “multa qualificada”, tal como ocorre no presente caso.

Nesse contexto, a *simulação* corresponde à intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes, com o propósito de iludir terceiros. A simulação é a falsa aparência jurídica que se manifesta pela criação de ato jurídico que, de fato, não existe. Por exemplo, as partes querem realizar operação de compra e venda, mas simulam uma doação, ocultando o pagamento do preço.

Na *dissimulação ou simulação relativa*, pratica-se um fato jurídico com o intuito de encobrir a ocorrência de outro fato jurídico. O fato jurídico surge vertido em linguagem jurídica competente, observando todos os requisitos prescritos pelo sistema, porém vem à luz para gerar efeitos diversos daqueles usualmente esperados para o fato jurídico que se apresenta. No caso de planejamento fiscal, o fato jurídico que se apresenta não tem por finalidade aquela usualmente esperada na operação lícita que se apresenta, mas tão somente a diminuição da carga tributária, ocultando a ocorrência de um evento que se subsumiria à hipótese de incidência tributária.

A base empírica nos conduz à conclusão de que as normas individuais e concretas referentes a planejamento fiscal no âmbito federal, atualmente introduzidas no sistema jurídico brasileiro, seguem a tendência mundial que é de preservar os negócios efetuados entre as partes, considerando a sua substância efetiva em detrimento da forma dos atos jurídicos.

Quando se verifica dissimulação no âmbito tributário é porque existe norma imperativa de tributação, à qual o contribuinte não quer se submeter (“norma contornada”) e há outra norma ou simplesmente ausência de previsão legislativa, da qual o contribuinte se vale para evitar a norma contornada. Nesses casos, o trabalho fiscal corresponde usualmente a um raciocínio lógico presuntivo para alcançar o evento dissimulado pelo contribuinte e, portanto, constituir o fato jurídico. A partir da descrição do evento e respectiva constituição do fato jurídico ocorre a subsunção deste à norma geral e abstrata de incidência tributária, por meio do lançamento de ofício. Em decorrência da constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, cumpre ao agente fiscal a expedição de norma que estipula sanção.

Tal sanção pode ser aplicada em razão do não pagamento de tributo lançado de ofício e tem por pressuposto exatamente o lançamento de ofício, sendo no percentual normal de setenta e cinco por cento, ou em razão da identificação de específicas condições subjetivas, consubstanciadas na existência de situações de fraude, sonegação e/ou conluio, aplicada em dobro.

Se a motivação para a qualificação da penalidade é necessariamente a ocorrência de fraude ou sonegação, e, se a fraude ou sonegação são condições subjetivas e não objetivas como a obrigação tributária, elas devem estar devidamente motivadas e comprovadas. Entendo que a imposição de multa qualificada em lançamento de ofício é possível, inclusive

nos casos em que são desconsideradas operações de planejamento fiscal, desde que se verifique a existência de fraude ou sonegação. Mas neste ponto, a qualificação da penalidade deverá ser motivada em prova contundente e precisa (sem ensejar dúvida plausível) de fato que não se confunde com a motivação para a constituição do crédito tributário. O simples fato de se tratar de planejamento fiscal não autoriza a qualificação da penalidade.

No presente caso, entendo que não há como atribuir à Recorrente a mesma penalidade aplicável a casos como de utilização de conta de interposta pessoa, nota fiscal inidônea, dentre outras comprovações de ato doloso. O vício de vontade não pode ser equiparado à fraude. A simulação relativa ou dissimulação, vincula-se, via de regra, a indícios e presunções para a constituição do fato jurídico, não correspondendo jamais, à materialidade dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/69.

Como ensina Marco Aurélio Greco⁵, nos casos de fraude à Lei, os quais não se confundem com a fraude criminal, não há como constatar o evidente intuito de enganar já que, pelo contrário, o contribuinte age de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária. Vale registrar que a própria Medida Provisória nº 66/2002, nos artigos 13 a 19, exigia apenas a penalidade moratória após a requalificação dos fatos nos casos de identificação de “dissimulação” com fins de planejamento fiscal.

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

Desta forma, em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, a meu ver não está configurado o intuito de fraude, exigência legal para a qualificação da penalidade, pelo que entendo não merece reparos o acórdão recorrido, que reduziu a penalidade para o patamar normal de 75% (setenta e cinco por cento). Este também tem sido o entendimento demonstrado no acórdão nº 108-09.037 e Acórdão nº 101-95.537, dentre outros:

“PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e

assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.”(Acórdão nº 101 – 95.537 – Relator Mario Junqueira Franco Junior – Sessão de 24/05/06)

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal.

O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.(Acórdão nº 108-09.037 – Relator Ivete Malaquias Peixoto Monteiro – Sessão de 18/10/2006)

Ademais, assim como no citado Acórdão nº 101-95.537, no presente caso também pode ser aplicado o “erro de proibição”, entendido como instituto de direito penal hábil a excluir o dolo, pois o sujeito, a despeito de conhecer elementos constitutivos de determinado tipo, entende que não há subsunção do evento ou conduta praticada à norma jurídica.

No erro de proibição, o agente mantém o entendimento sobre a licitude da sua conduta, corroborado pela interpretação doutrinária e jurisprudencial da norma, o que torna o seu erro escusável ou ao menos excludente do dolo.

Mesmo para aqueles que entendem não se tratar de erro de proibição, o qual poderia implicar, inclusive, na exoneração do principal, de se ressaltar que não há qualquer má fé do contribuinte, que àquela época promoveu planejamento fiscal . Isto porque, além de estar tudo registrado e declarado, o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário, o que conferiu direito subjetivo de praticar tal ato.

Desta forma, no presente caso, o contribuinte, ao efetuar o planejamento fiscal, entendeu não estar praticando conduta ilícita, razão pela qual a ele não pode ser atribuído dolo em lesar o fisco.

Nacional. Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda

(documento assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à redução da multa de ofício do patamar de 150% para 75%, conforme decidido no acórdão recorrido.

Verificando-se os autos, nota-se que a autoridade lançadora constatou, pela análise da causa jurídica das operações, a ocorrência de simulação. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 136/146) descreve a sequência dos negócios jurídicos que foram requalificados para fins fiscais e que resultaram no lançamento do IRPJ e da CSLL sob exame. Peço licença para transcrever excertos do relatório fiscal:

“CONCLUSÃO FINAL:

SIMULAÇÃO PARA OCULTAR VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA — EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

Analizando as operações envolvendo a M. SERVIÇOS, a M. SISTEMAS e a AUDATEX respectivamente, fica evidente a tentativa do contribuinte M. SERVIÇOS de **valer-se de procedimentos visando utilizar artifícios para permitir a venda da M. SISTEMAS, que tem como principal ativo o SISTEMA MOLICAR, sem sofrer a tributação devida na operação.**

Entretanto, esta fiscalização entende que a série de operações realizadas em 9 e 20 de junho de 2000 constantes das Atas de Assembléia da M. SISTEMAS, caracterizam fraude por abuso de formas de direito privado, mediante simulação, conforme previsto no então vigente Código Civil: Inciso I do art. 102: *"Haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem"*.

A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à M. SERVIÇOS, prestou-se tão-somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na M. SISTEMAS pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na M. SERVIÇOS é indevida, uma vez que a participação de 80% na M. SISTEMAS foi apenas simulada, inexistindo de fato.

As empresas M.SERVIÇOS e AUDATEX **valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na M. SISTEMAS.**

Através da equivalência patrimonial, indevidamente realizada, a M. SERVIÇOS **obteve o ganho em participações societárias de R\$ 7.115.102,39**, excluído na apuração do lucro real para efeito de tributação pelo IRPJ, mediante amparo do disposto no § 1º do art. 225 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que os atos simulatórios praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no ganho auferido com a venda de sua participação social na M. SISTEMAS.

(...)

OUTRAS CONCLUSÕES:

PRÁTICA DE SONEGAÇÃO E MULTA AGRAVADA

Os **atos simulatórios** praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho auferido com a venda de sua participação social na M SISTEMAS. Deste fato, **conclui-se que o contribuinte praticou "sonegação", nos termos do inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/94**, a seguir transcrito

(...)” (destaques acrescentados)

A fiscalização entendeu que a contribuinte praticou atos simulatórios com a finalidade de ocultar a venda de participação societária, deixando de oferecer os ganhos auferidos na operação. Como bem destacou a Ilustre Relatora, trata-se de planejamento fiscal visando a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da “Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital correspondente a 80% da participação societária.

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

Estes fatos subsumem-se ao disposto no art. 71 da Lei 4.520, de 30 de novembro de 1964, *verbis*:

“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. “ (destaques acrescentados)

Com efeito, o conjunto probatório carreado aos autos atestam que as operações engendradas pelas empresas caracterizam a sonegação fiscal nos termos da

legislação vigente. Uma vez tipificada a conduta evasiva, restou constituído o suporte fático que embasa a aplicação da sanção pertinente, qual seja, a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/96, *verbis*:

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

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(...) “(destaques acrescentados)

Entretanto, a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização foi afastada pela decisão recorrida. Segundo o colegiado, “a **evidência da intenção dolosa**, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O **atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária**, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o **cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal**, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas **não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.**”

Em síntese, a decisão *a quo* afastou a aplicação da multa qualificada tendo em conta que as solicitações do Fisco foram atendidas, foi observada a legislação societária e atendidas todas as formalidades devidas junto à Receita Federal e que, portanto, não houve má-fé da contribuinte.

Esta posição foi seguida pela Ilustre Relatora, que entendeu que o acórdão recorrido não merece reparo, devendo-se a multa ser mantida no patamar de 75%.

Com todas as vênias, entendo que este entendimento não deve prosperar e a multa de ofício qualificada deve ser restabelecida ao percentual de 150%.

Com efeito, a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo. É suficiente a caracterização do dolo e não se perquire se houve ou não má-fé. O fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má-fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido.

Os elementos trazidos aos autos permitem concluir pela ocorrência de **prática simulatória**, tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido.

Acerca da simulação, considerada um instituto do direito civil, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre sua aplicação no âmbito do direito tributário.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, **designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto,**

uma dissociação entre o real e o aparente. São simulados os atos ou negócios jurídicos realizados através de forma prescrita ou não defesa em lei, nos casos em que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Para Clóvis Beviláqua⁶, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Defini-se, portanto, negócio simulado como aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feitura.

Hodiernamente, entretanto, nos casos de planejamento tributário, o aplicador da lei deve analisar a existência efetiva de um propósito negocial, compreendido como a vontade objetiva final do negócio jurídico. Por outras palavras, o critério jurídico adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica em analisar a **causa objetiva do negócio jurídico**.

Tal análise, baseada na doutrina causalista, consiste em examinar o conteúdo típico do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade, no sentido de verificar a necessária correspondência com sua causa objetiva, ou seja, com sua finalidade econômico-social, própria de cada modalidade de ato negocial reconhecido pelo direito.

Sob este enfoque, a simulação não é mais vista como um vício de consentimento ou da vontade, mas como um vício social. Isto por que as partes efetivamente desejam o resultado que a declaração pretende realizar, porém, há uma desconformidade entre esse resultado e a sua realização ou a ordem legal. Nesta linha de raciocínio, ocorre a simulação quando as partes de um negócio bilateral estabelecem um regulamento diverso daquele que efetivamente pretendem observar em suas relações, visando atingir um objetivo dissimulado, divergente de sua causa típica do negócio jurídico efetivamente realizado⁷.

Entendo, portanto, que no âmbito tributário a simulação pode ser tomada sob a ótica causalista. Assim, a simulação fiscal implicaria em um “vício na causa objetiva do negócio jurídico”, que caracteriza-se pela divergência entre a intenção prática aferida objetivamente e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio, fundado na sua respectiva causa, e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática⁸.

No presente caso, verificou-se esta discrepância entre os negócios jurídicos celebrados (reorganização societária) e a intenção prática querida pelas partes (alienação de participação societária). Portanto, entendo não restar dúvidas de que trata-se da realização de atos simulados com a finalidade de reduzir a incidência de tributos, o que de pronto enseja a qualificação da multa de ofício.

⁶ Beviláqua, Clóvis. Teoria geral do direito civil. Campinas : RED livros, 2001.

⁷ Neste sentido, FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010.

⁸ Neste sentido, TORRÊS, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e duração tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 285.

No campo tributário, a realização de atos simulados configura a conduta tipificada na legislação vigente como sonegação, entendida como *a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária* (art. 71, inciso I da Lei n. 4.502/1964).

Assim, correta a fiscalização que qualificou os atos e negócios da reorganização societária como **ação dolosa**, cuja finalidade foi *impedir ou retardar conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*. Aqui, entende-se por **dolo a consciência e a vontade** de realização dos elementos objetivos da conduta que se quer adjetivar como dolosa. Ou seja, o dolo é “saber e querer a realização da conduta” e não exige, portanto, a consciência da ilicitude, que é elemento da culpabilidade. Basta que estejam presentes seus elementos, aferidos objetivamente, sem perquirir o estado anímico do agente, quais sejam: o i) elemento cognitivo ou intelectual: consciência atual da realização dos elementos objetivos da conduta; e o ii) elemento volitivo: vontade incondicionada de realização da conduta.

Este entendimento está fulcrado na teoria finalista acolhida em nosso direito, segundo a qual, “a ação humana consiste no exercício de uma atividade finalista. A finalidade ou o caráter final da ação se baseia em que o homem, graças ao seu saber causal, pode prever, dentro de certos limites, as conseqüências possíveis de sua atividade, conforme um plano endereçado à realização desses fins”. Assim, a conduta compreende a etapa a) subjetiva: i) antecipação do fim que o agente quer realizar (objetivo pretendido); ii) seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (meios de execução); iii) consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (conseqüências da relação meio-fim); e a etapa b) objetiva: execução da ação real ou material.⁹

No caso dos presentes autos, aplicando-se estes conceitos teóricos, tem-se o quadro seguinte:

ELEMENTOS DA AÇÃO DOLOSA	CONDUTA
i) antecipação do fim que o agente quer realizar (objetivo pretendido)	A contribuinte vislumbra a possibilidade de alienar participação societária sem oferecer à tributação o ganho de capital correspondente; A “economia” de imposto é significativa. Se proceder a operação usual de compra e venda, o imposto a pagar representa um montante considerável; A operação de compra e venda deve, portanto, ser descaracterizada, de forma que o fisco dela não tome conhecimento;
ii) seleção dos meios apropriados para a consecução do fim (meios de execução)	A reorganização societária promovida de forma a ocultar a operação de compra e venda de participação deve ser feita por meio de operações e negócios lícitos, segundo a legislação vigente; Devem ser observadas todas as formalidades legais necessárias às mutações societárias estruturadas;

⁹ PRADO, Luis Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro - Volume I, São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2002, pg. 251/252.

	Ao Fisco devem ser prestadas todas as informações e não deverá haver documentos falsos, ante-datados ou pos-datados; Em resumo, ocorreria a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da “Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital correspondente a 80% da participação societária.
iii) consideração dos efeitos concomitantes relacionados à utilização dos meios e o propósito a ser alcançado (consequências da relação meio-fim)	A realização destas operações impediria o fisco de detectar a ocorrência da operação de compra e venda de participação societária e dos ganhos obtidos na operação

Compulsando-se os autos, verifica-se que a contribuinte celebrou atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma simultânea reorganização das empresas envolvidas. Porém, a intenção subjacente a essas operações era a de efetuar uma simples operação de compra e venda de participação societária. Entretanto, esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto.

Esta conclusão é respaldada pelos detalhes expostos na autuação e no acórdão de primeira instância, onde constata-se a premeditação dos atos realizados, o que deixa patente que a intenção das partes era diferente daquela ostentada nos atos celebrados. No caso em questão, restou claro que as operações realizadas não tinham objetivos autônomos, já que não existe qualquer lógica em, premeditadamente, efetuar-se uma associação empresarial em uma semana e desfazê-la em duas semanas seguintes.

Ora, presentes estes elementos, a conduta deve ser tipificada como ação dolosa, subsumida ao art. 71 da Lei n. 4.502/1964 e sujeita, portanto, à multa de ofício qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/1996. A fiscalização, acertadamente, identificou tais elementos e concluiu que a sequência das operações tiveram o objetivo de ocultar a alienação da participação societária e o consequente ganho de capital tributável, configurando a prática de sonegação prevista no art. 71 da referida Lei n. 4.502/1964.

Ademais, deve-se asseverar que na hipótese de **sonegação tipificada como ação dolosa está implícito o evidente intuito de fraudar o fisco**. Segundo o referido art. 44, inciso II, a multa qualificada deverá ser aplicada *“nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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”*.

A Ilustre Relatora, porém, destaca em seu voto: *“em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e ante as circunstâncias apontadas, a meu ver não está configurado o intuito de fraude, exigência legal para a qualificação da penalidade (...)”*

Dispõe o mencionado artigo, *verbis*:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

No presente caso, não se trata da hipótese de afastar a multa qualificada, conferindo-se interpretação mais favorável ao contribuinte, porquanto não há dúvidas quanto às circunstâncias apontadas. Tampouco há que se falar em graduação, uma vez que não há previsão legal para o fracionamento da multa. Com o devido respeito pela interpretação dada pela Ilustre Relatora, a hipótese dos autos é de sonegação, mediante a prática de atos simulatórios com o intuito de fraudar o fisco, corretamente comprovada pela fiscalização.

Com efeito, nos casos de realização das hipóteses de sonegação, fraude e conluio e, por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário admitiu estar presente o intuito de fraude. Ao definir sonegação, fraude ou conluio, como ações/omissões dolosas, quis o legislador deixar implícito o elemento subjetivo, em que o agente realiza a conduta com vontade (intuito) de fraudar o fisco. Por outras palavras, presentes a consciência e a vontade de realizar a conduta com o fim de atingir determinado resultado, revela-se o seu intuito em realizar a ação.

Já restou pacificado neste Conselho que a multa qualificada somente será aplicada quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, uma vez que o evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Entretanto, deve-se destacar que quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento (estado anímico), pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, ao contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir e que é exteriorizado pelas ações realizadas.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. Porém, além da fraude em sentido estrito tal como exemplificado, a fraude também está presente nas demais condutas dolosas descritas nos arts. 71 (sonegação) e 73 (conluio), da referida Lei nº 4.502/1964. Assim, quando o legislador se refere à figura jurídica da sonegação tem-se em conta que está presente nesta conduta a intenção de fraudar o fisco. Uma vez provada a ação dolosa tendente a ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, resta caracterizado também o intuito de fraude, exigido para a aplicação da multa de ofício qualificada.

Dito isso, entendo que está correta a aplicação da multa qualificada de 150%, com base no art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/1996, segundo a jurisprudência que se vem se firmando nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, resta tecer algumas considerações quanto à possibilidade da caracterização do erro de proibição com a finalidade de afastar a aplicação da multa qualificada.

A Ilustre Relatora em suas razões finais aduz que:

“no presente caso também pode ser aplicado o “erro de proibição”, entendido como instituto de direito penal hábil a excluir o dolo, pois o sujeito, a despeito de conhecer elementos constitutivos de determinado tipo, entende que não há subsunção do evento ou conduta praticada à norma jurídica.

No erro de proibição, o agente mantém o entendimento sobre a licitude da sua conduta, corroborado pela interpretação doutrinária e jurisprudencial da norma, o que torna o seu erro escusável ou ao menos excludente do dolo.

Mesmo para aqueles que entendem não se tratar de erro de proibição, o qual poderia implicar, inclusive, na exoneração do principal, **de se ressaltar que não há qualquer má fé do contribuinte, que àquela época promoveu planejamento fiscal . Isto porque, além de estar tudo registrado e declarado, o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário, o que conferiu direito subjetivo de praticar tal ato.”**(destaques acrescentados)

Com a devida vênia, mantenho entendimento diverso quanto à possibilidade de aplicação no campo tributário do chamado “erro de proibição”, instituto do direito penal previsto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, *verbis*:

Erro sobre a ilicitude do fato (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

*“Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. **O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.** (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

Parágrafo único - Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)” (destaques acrescentados)

Com efeito, da simples leitura do dispositivo transcrito, desume-se que o “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato **não exclui o dolo**, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la de um sexto a um terço. *Ipsu facto*, não prospera o entendimento de que se o contribuinte incorreu em erro quanto à ilicitude da conduta, estaria afastado o dolo e, por conseguinte, a multa qualificada.

De modo contrário ao proposto pela I. Relatora, a teoria penal acolhida pelo ordenamento brasileiro prevê que o erro sobre a ilicitude do fato pode excluir a pena ou diminuí-la, atuando somente no âmbito da culpabilidade e não da tipicidade da conduta, afastando o dolo. Equivale a dizer que, mesmo o contribuinte valendo-se do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta, incorrendo assim, em um possível erro escusável, por si só isto não seria suficiente para afastar o dolo e consequentemente a multa qualificada.

Ademais, o “erro de proibição” está insculpido no sistema sacionatório penal, distinto, portanto, do regime de sanções aplicáveis no âmbito administrativo. Apesar dos ilícitos tributários qualificados estarem sujeitos tanto a sanções administrativas (multas pecuniárias), como a sanções penais (privação de liberdade e multa), sua aplicação envolve critérios distintos, não sendo possível integrar de forma direta este instituto do direito penal ao direito tributário.

O “erro de proibição” está expresso no código penal e deve ser observado pelo aplicador na dosimetria da pena. Já no campo tributário, não há previsão para o fracionamento ou redução da multa nestas hipóteses. Ao contrário, o percentual de 150% deve ser aplicado a todas as hipóteses previstas na lei, não estando o agente fiscal autorizado a isentá-la ou diminuí-la conforme circunstâncias específicas.

No entanto, é mister reconhecer que a alegação de que o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário pode perfeitamente ser apresentada em sua defesa junto ao Poder Judiciário. Quando este apreciar a denúncia oferecida relativa ao ilícito penal tributário decorrente, deverá considerar a hipótese de erro escusável e quantificar a pena na medida da culpabilidade atribuída ao contribuinte. No entanto, este julgamento é privativo do Poder Judiciário na apreciação do ilícito penal e, portanto, não é passível de ser transferido para a esfera administrativa, onde o exame deve-se se ater ao regime das sanções administrativas que, apesar de incidirem cumulativamente com as sanções penais, delas se distinguem quanto aos pressupostos jurídicos para sua aplicação.

Com essas considerações, e mais uma vez pedindo vênias à ilustre Conselheira Relatora, voto no sentido de DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a multa de ofício ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator designado.