



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.721895/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.618 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de outubro de 2019
Recorrente VANDERLEI LUIZ TOMICKI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 1999, 2000

NULIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO.

Restando comprovado que o procedimento fiscal foi realizado regularmente não há se falar em nulidade do lançamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em virtude da ocorrência da preclusão processual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS DE EXCEDENTES DO LUCRO PRESUMIDO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda a parcela dos rendimentos pagos, a título de distribuição de lucros, a sócio de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que exceder à diferença entre o lucro presumido e os tributos, a menos que se comprove que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRO LABORE.

Recebimento de valores por sócio de empresa, consubstanciados em créditos ou pagamentos de contas pessoais, realizados pela sociedade, e cuja motivação não foi comprovada de maneira adequada, caracterizam retiradas *pró-labore* e estão sujeitos à tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

A aplicação de multa de ofício qualificada só será cabível quando a ação dolosa específica que caracteriza as hipóteses legais de fraude ou sonegação restar devidamente demonstrada e comprovada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado com a impugnação. Na parte conhecida, também por unanimidade, em dar-lhe provimento parcial para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autuação fiscal que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, constituído em decorrência de constatação de (i) *omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído em decorrência de excedente ao lucro presumido* e (ii) *omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de pró-labore*, tendo a autuação fiscal compreendido os anos-calendário de 2009 e 2010.

Verifica-se do *Termo de Verificação de Ação Fiscal* de fls. 15/26 que a empresa *Injemax Plásticos Ltda* da qual o ora recorrente é sócio utilizou-se do não registo na Conta Caixa dos cheques emitidos para pagamentos de despesas, investimentos e fornecedores a crédito de Conta Caixa e a Débito (Conta Resultado) em despesas, fornecedores e investimentos, sendo que a falta de tais registos ocasionou um elevado saldo na Conta Caixa e um lucro irreal. Com efeito, a fiscalização procedeu com a apuração do saldo credor na Conta Caixa da empresa e, aí, o lucro para o ano-calendário de 2009 foi recalculado e resultou no montante de R\$ 25.281,62, diferentemente do lucro contábil que havia sido apurado pela empresa no importe de R\$ 683.646,89. Esta alteração teria implicado em lançamentos de lucros distribuídos a maior durante os anos-calendário de 2009 e 2010.

A propósito, os lançamentos das despesas na Conta Caixa que foram levadas ao resultado do exercício ocasionou um recebimento de lucros distribuídos a maior no ano-calendário de 2009 no montante de R\$ 92.652,36, sendo que o recorrente percebeu a quantia de R\$ 50.032,27. Em relação ao ano-calendário 2010, a autoridade também procedeu com a apuração do montante do lucro que poderia ter sido distribuído após o período de apuração de cada trimestre-calendário, sendo que, aqui, o montante total percebido a maior pelo ora recorrente foi de R\$ 363.479,24.

No tocante à omissão de rendimentos recebidos a título de *pro-labore*, a autoridade fiscal aduziu que a empresa *Injemax Plásticos Ltda* havia registrado que seus sócios

realizaram retiradas além dos valores apontados na contabilidade e que tais pagamentos foram registrados como simples emissões de cheques em Conta Caixa, sendo que o histórico de tais pagamentos acabou revelando que se tratavam de distribuição de lucros. Ocorre que tais valores não estavam embutidos nos valores lançados efetiva e corretamente na contabilidade como distribuição de lucros, uma vez que os valores que haviam sido lançados corretamente foram registrados na Conta Caixa como saídas (C) e na Conta Lucros Acumulados como baixa por distribuição de Lucros (D).

A autoridade lançadora entendeu, ainda, pela aplicação da multa qualificada no percentual 150%, prevista no artigo 957, II do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, haja vista que, no seu entendimento, houve um planejamento para suprimir as despesas e os pagamentos realizados, objetivando-se um alto saldo da Conta Caixa e um Lucro Contábil inflado e irreal, sendo que a distribuição de lucros contábeis inexistentes havia sido arquitetada pelos sócios com o dolo específico de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação principal

O contribuinte foi, então, cientificado da autuação e apresentou impugnação de fls. 1134/1164 sustentando, pois, as alegações abaixo discriminadas:

- (i) Que ainda que se tomem como válidas as glosas ou reajustamentos feitos pelo autuante, a recomposição do saldo de lucros disponíveis como demonstra, permite concluir pela improcedência dos autos de infração nas pessoas físicas dos sócios;
- (ii) Que adotando novo saldo de lucros do ano de 2009 e tendo em vista a composição dos pagamentos de lucros efetuados no ano de 2010, como demonstrado, não há se falar em "excesso" de retiradas a esse título;
- (iii) Que cumpre observar aqui uma peculiaridade: despido de provas e autorização para tanto, o autuante exerceu opção alternativa ao ano-base 2009 para encontrar o saldo de lucros do ano-base 2010, fazendo-o sob o pálio da sistemática de apuração pelo lucro presumido (ou seja, 8% sobre o faturamento, deduzidos os tributos federais), afastando, por conseguinte, os valores apurados contabilmente;
- (iv) Que as irregularidades apontadas pela Fiscalização no que concerne ao ano-base 2009 (saldos credores de caixa) não foram nem de longe detectadas no ano subsequente (2010), de modo que é lícito concluir pela prevalência do resultado contábil;
- (v) Que a Empresa Injemax distribuiu lucros a seus sócios, inclusive para o ano-base 2010, com arrimo no que preconiza o art. 10 da Lei nº 9.249/95, sendo certo que a Fiscalização não reportou provas de inconsistência nos resultados do ano de 2010, razão não há para permitir-se a descaracterização do pagamento de lucros com suporte na contabilidade;
- (vi) Que à margem da melhor técnica contábil, os creditamentos realizados aos sócios na medida de suas respectivas participações societárias jamais poderiam ser considerados pró-labore; em nosso ordenamento jurídico inexistente obrigatoriedade de retirada a esse título, de modo que tal método de remuneração está afeto à exclusiva vontade dos integrantes da sociedade empresarial no contrato social e através de cláusula própria que disponha sobre o direito de pagamento, o eventual valor e sua

periodicidade. Afora isso, é a sociedade empresaria, por seus integrantes, que decide se os remunerará pela prestação dos serviços;

- (vii) Que o Estatuto Social da Empresa *Injemax Plásticos Ltda* não trouxe previsão alguma a respeito do pagamento a título de pró-labore em benefício de qualquer um de seus sócios, muito embora atribua-lhes o exercício de certas funções em favor da empresa. Ao contrário disso, estabeleceu de maneira muito clara que a remuneração se daria pela "partilha dos lucros na proporção de suas quotas" (cláusula 10);
- (viii) Que a planilha apresentada pelo autuante demonstra claramente que as retiradas efetuadas em proveito dos sócios, fracionadas mensalmente, não guardam padrão nenhum de valores e fogem ao que pagaria o mercado à função que eventualmente desempenham. Não se tratam, portanto, de pagamentos de pró-labore, mas de regular distribuição de lucros ao longo do ano-calendário de 2009;
- (ix) Que, em relação à multa qualificada, não houve a prática de sonegação, fraude ou conluio. Que a autoridade fiscalizadora se utilizou de dois singelos parágrafos para justificar a qualificação da multa;
- (x) Que a narrativa dos fatos apurados no curso da fiscalização peca pela confusão que cria e pela clareza de ideias que lhe falta, ou, para ser mais preciso, pela ausência de lógica entre os fatos, os elementos de sua convicção e o desvelar conclusivo a indicar o porquê da lavratura dos autos de infração, do que resta concluir pela nulidade dos lançamentos diante da evidente limitação defensiva que gera ao impugnante em flagrante violação ao direito constitucional que lhe é garantido, de acordo com o que prescreve o artigo 59, inciso II do Decreto n. 70.235/72; e
- (xi) Que todos os recursos advindos da atividade social Empresa Injemax estão contabilizados, pelo que tornar-se-ia inadmissível, por si só, o agravamento combatido a título do suposto "evidente intuito de fraude".

Em acórdão de fls. 1242/1254 a 4ª Turma da DRJ de Porto Alegre entendeu por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRO LABORE. Recebimento de valores por sócio de empresa, substanciados em créditos ou pagamentos de contas pessoais, realizados pela sociedade, e cuja motivação não foi comprovada de maneira adequada, caracterizam retiradas pró labore e estão sujeitos à tributação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS. Sujeita-se à incidência do imposto de renda a parcela dos rendimentos pagos, a título de distribuição de lucros, a sócio de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que exceder à diferença entre o lucro presumido e os tributos, a menos que se comprove que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

LANÇAMENTO REFLEXO. O que ficou decidido no processo contra a pessoa jurídica no tocante à matéria que, por decorrência natural ou da própria lei, acarreta reflexo na tributação da pessoa física, faz coisa julgada no processo decorrente.

MULTA DE OFÍCIO. É aplicável a multa de ofício de 150%, quando restar constatada, durante o procedimento fiscal, circunstância qualificadora descrita no artigo 71 e/ou no artigo 72 da Lei no 4.502/64.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A propósito, a Turma entendeu pelo cancelamento do imposto no valor de R\$ 95.326,24 relativo à omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuídos ao lucro presumido no ano-calendário de 2010, bem como considerou a diferença entre o valor lançado e o apurado, tendo sido cancelado o imposto no montante de R\$ 1.234,01 relativo ao ano-calendário 2009, remanescendo a discussão apenas em relação ao imposto no valor de R\$ 41.481,42.

Regularmente intimado da decisão de 1ª instância em 06.05.2013 (fls. 1255), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 1258/1286, formalizado em 29.05.2013, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, observo que o recorrente continua por sustentar as alegações abaixo discriminadas:

- (i) Que a acusação fiscal plasmada no alegado “excesso de retiradas de lucro acima do limite do limite do lucro presumido” é inconsistente, pois o lucro recebido no ano de 2009 repassado pela pessoa jurídica *Injemax Plásticos Ltda* deveria ser subtraído da declaração tido como fictício para apurar o valor do “acréscimo patrimonial a descoberto, passível de tributação pela pessoa física”;
- (ii) Que ainda que se tomem como válidas as glosas ou reajustamentos feitos pelo autuante, a recomposição do saldo de lucros disponíveis como demonstra, permite concluir pela improcedência dos autos de infração nas pessoas físicas dos sócios;
- (iii) Que adotando novo saldo de lucros do ano de 2009 e tendo em vista a composição dos pagamentos de lucros efetuados no ano de 2010, como demonstrado, não há se falar em "excesso" de retiradas a esse título;
- (iv) Que cumpre observar aqui uma peculiaridade: despido de provas e autorização para tanto, o autuante exerceu opção alternativa ao ano-base 2009 para encontrar o saldo de lucros do ano-base 2010, fazendo-o sob o pálio da sistemática de apuração pelo lucro presumido (ou seja, 8% sobre

- o faturamento, deduzidos os tributos federais), afastando, por conseguinte, os valores apurados contabilmente;
- (v) Que as irregularidades apontadas pela Fiscalização no que concerne ao ano-base 2009 (saldos credores de caixa) não foram nem de longe detectadas no ano subsequente (2010), de modo que é lícito concluir pela prevalência do resultado contábil;
 - (vi) Que a Empresa Injemax distribuiu lucros a seus sócios, inclusive para o ano-base 2010, com arrimo no que preconiza o art. 10 da Lei n.º 9.249/95, sendo certo que a Fiscalização não reportou provas de inconsistência nos resultados do ano de 2010, razão não há para permitir-se a descaracterização do pagamento de lucros com suporte na contabilidade;
 - (vii) Que à margem da melhor técnica contábil, os creditamentos realizados aos sócios na medida de suas respectivas participações societárias jamais poderiam ser considerados pró-labore; em nosso ordenamento jurídico inexistente obrigatoriedade de retirada a esse título, de modo que tal método de remuneração está afeto à exclusiva vontade dos integrantes da sociedade empresarial no contrato social e através de cláusula própria que disponha sobre o direito de pagamento, o eventual valor e sua periodicidade. Afora isso, é a sociedade empresaria, por seus integrantes, que decide se os remunerará pela prestação dos serviços;
 - (viii) Que o Estatuto Social da Empresa *Injemax Plásticos Ltda* não trouxe previsão alguma a respeito do pagamento a título de pró-labore em benefício de qualquer um de seus sócios, muito embora atribua-lhes o exercício de certas funções em favor da empresa. Ao contrário disso, estabeleceu de maneira muito clara que a remuneração se daria pela "partilha dos lucros na proporção de suas quotas" (cláusula 10);
 - (ix) Que a planilha apresentada pelo autuante demonstra claramente que as retiradas efetuadas em proveito dos sócios, fracionadas mensalmente, não guardam padrão nenhum de valores e fogem ao que pagaria o mercado à função que eventualmente desempenham. Não se tratam, portanto, de pagamentos de pró-labore, mas de regular distribuição de lucros ao longo do ano-calendário 2009;
 - (x) Que, em relação à multa qualificada, não houve a prática de sonegação, fraude ou conluio. Que a autoridade fiscalizadora se utilizou de dois singelos parágrafos para justificar a qualificação da multa.
 - (xi) Que a narrativa dos fatos apurados no curso da fiscalização peca pela confusão que cria e pela clareza de ideias que lhe falta, ou, para ser mais preciso, pela ausência de lógica entre os fatos, os elementos de sua convicção e o desvelar conclusivo a indicar o porquê da lavratura dos autos de infração, do que resta concluir pela nulidade dos lançamentos diante da evidente limitação defensiva que gera ao impugnante em flagrante violação ao direito constitucional que lhe é garantido, de acordo com o que prescreve o artigo 59, inciso II do Decreto n. 70.235/72; e

- (xii) Que todos os recursos advindos da atividade social Empresa Injemax estão contabilizados, pelo que tornar-se-ia inadmissível o agravamento combatido a título do suposto "evidente intuito de fraude".

Ao final, o recorrente requer que o acórdão recorrido seja reformado para que o lançamento seja considerado nulo ou inválido.

Antes de adentrar na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação o recorrente não apresentou quaisquer alegações sobre a inconsistência da acusação fiscal plasmada no alegado excesso de retiradas de lucros acima do limite do lucro presumido. Nesse ponto, afirma o recorrente que *se o valor declarado pelo sócio a título de lucro é inexistente deveria a fiscalização subtrair esse rendimento isento da declaração (tida como fictício) e apurar se estaria configurado o acréscimo patrimonial a descoberto, o qual seria passível de tributação da pessoa física.*

A alegação acima não havia sido suscitadas em sede de impugnação e, portanto, não foi objeto de debate, daí por que não poderia ter sido suscitada em sede de recurso voluntário. Trata-se de mera inovação recursal que, decerto, não deve ser conhecida.

Portanto, entendo que tal alegação encontra-se processualmente preclusa, já que não havia sido expressamente contestada na impugnação. Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa, portanto, as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. Tal qual ocorre no processo civil, o Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos nos termos do artigo 16, inciso III, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 considera que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento. Confirma-se, portanto, o que dispõe exatamente o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição

impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal.

É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

Por essas razões, entendo que a alegação de que a fiscalização deveria apurar o acréscimo patrimonial descoberto e não o valor atinente ao *pró-labore* não deve ser aqui conhecida, uma vez que se encontra processualmente preclusa nos termos dos artigos 16, III e 17 do Decreto n. 70.235/72.

1. Alegações que devem ser conhecidas e examinadas

1.1. Da alegação de nulidade do auto de infração

O recorrente alega nulidade do lançamento em virtude da ausência de lógica entre os fatos, os elementos de sua convicção e o desvelar conclusivo a indicar o porquê da lavratura dos autos de infração, sendo que tal situação configura violação ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto n. 70.235/72. A propósito, confira-se o teor do referido artigo 59 do Decreto n. 70.235/72:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)”

Impende destacar que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal – servidor competente para tal lavratura –, tendo sido informado o nome, matrícula e assinatura em todos esses atos realizados no decorrer da fiscalização.

Nesse contexto, note-se que os requisitos do auto de infração estão previstos no artigo 10 do Decreto n. 70.235/1972, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I – a qualificação do atuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Pelo que se pode notar, cerceamento do direito de defesa resulta de despachos e decisões e, portanto, não pode ocorrer previamente à lavratura de atos ou termos dentre os quais se inclui o Auto de Infração. Após a lavratura do auto de infração e respectiva notificação do contribuinte é aberto o prazo para que ele possa impugnar a exigência fiscal, sendo-lhe proporcionado devidamente o contraditório e a ampla defesa, pois apenas com a impugnação do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se falar, aí, sim, em ampla defesa ou cerceamento do direito de defesa.

O lançamento é precedido de procedimentos preparatórios, sendo que a fase inicial caracteriza-se pelo procedimento de fiscalização que envolve uma sucessão de atos e termos escritos como o fim de se promover a determinação e a exigência do crédito tributário. Aí o lançamento se assenta num procedimento, mas não traz, como consequência, a instauração de um contencioso.

De acordo com ao artigo 7º do Decreto n. 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, com a apreensão de mercadorias ou com o despacho aduaneira. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.”

A partir daí, o procedimento compreenderá uma série de ações promovidas por representantes da Fazenda Nacional tendo como destinatários os contribuintes, visando, pois, a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo. É aqui que são realizadas as intimações dos contribuintes para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos e na hipótese em que são constatadas incorreções, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário, que, como cediço, culminará no lançamento tributário e na respectiva notificação do sujeito passivo

Essa fase é marcada pela inquisitorialidade. A fiscalização estará aí procedendo com vistas a verificar e colher informações suficientes que possam lastrear eventual autuação fiscal. Dito de outro modo, as fases que precedem o lançamento tributário são inquisitoriais e não comportam a figura do contraditório. Os procedimentos fiscalizatórios que antecedem a constituição do crédito tributário pelo lançamento são, por assim dizer, “coercitivos”. Enquanto não há formalização do lançamento não há crédito tributário. E se não há crédito não haverá, de igual modo, relação jurídica que possa ser contestada pelo contribuinte. Quando o crédito tributário é formalizado aí, sim, o contribuinte poderá, apoiando-se nas garantias da ampla defesa e contraditório, apresentar impugnação administrativa. Afinal, apenas com a impugnação da

exigência é que será instaurada a fase litigiosa do procedimento, conforme prescreve o artigo 14 do Decreto n. 70.235/72. São essas as “regras do jogo”.

A jurisprudência consolidada deste Tribunal tem entendido que o direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, não cabendo cogitar, pois, da hipótese de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal. Confira-se:

“NULIDADE. VISTA DO DOSSIÊ NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA

O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento, não cabendo cogitar se de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal. A falta de acesso a dossiê do contribuinte fiscalizado pelo terceiro obrigado a prestar informações não configura hipótese de nulidade, por cerceamento do direito.

(Processo n. 10880.720056/2008-35. Acórdão n. 1803-000.956, Conselheira Relatora Selene Ferreira de Moraes. Sessão de 28.06.2011. Publicado em 01.10.2011).”

“NULIDADE. VISTA DO DOSSIÊ A TERCEIRO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A falta de acesso a dossiê do contribuinte fiscalizado pelo terceiro obrigado a prestar informações não configura hipótese de nulidade, por cerceamento do direito de defesa.”

(Processo n. 10880.721501/2006-12. Acórdão n. 1803-01.209, Conselheiro Relator Sérgio Rodrigues Mendes. Sessão de 14.03.2012. Publicado em 20.04.2012).”

Retomando a linha de raciocínio, afirma-se que no momento da impugnação o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que, no seu entendimento, podem comprovar suas alegações. Considerando que o ora recorrente havia apresentado regularmente impugnação aos fundamentos contidos no Auto de Infração, não havendo aí qualquer prejuízo quanto ao seu direito de defesa, compreende-se que não há qualquer nulidade a ser declarada, conforme bem preceitua o artigo 60 do Decreto n. 70.235/1972 1972, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, entendo que na hipótese dos autos não há qualquer vício capaz de caracterizar a nulidade do lançamento aqui discutido e, por isso mesmo, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos nesse ponto.

1.2. Dos rendimentos recebidos por sócio de empresa – Omissão de rendimentos recebidos a título de lucros distribuídos de excedentes do lucro presumido

O artigo 10 da Lei n. 9.249, de 26.12.1995 cuidou de disciplinar a distribuição de lucros aos sócios, conforme se pode observar da redação transcrita abaixo:

“Lei n. 10.249/95

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com

base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

O artigo 48, § 2º da Instrução Normativa RFB n. 93, de 24.12.1997 e o Ato Declaratório Normativo n. 04, de 29.02.1996 determinam que em sendo a Pessoa Jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído, a partir de janeiro de 1996, a título de lucros sem a respectiva incidência do imposto de renda, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, à contribuição social sobre o lucro e à contribuição para a seguridade social (COFINS) e PIS/PASEP.

O artigo 48, § 8º da Instrução Normativa RFB n. 93/97 e o ADN n. 04/96 dispõem que este limite pode ser superado caso a Pessoa Jurídica, apesar de sua opção pela tributação de lucro presumido, demonstre, por meio de escrituração contábil realizada com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo estes diplomas normativos.

Nada obstante, caso haja qualquer distribuição de valor a título de lucros superior àquele apurado contabilmente, deverá ser imputada à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros de exercícios anteriores. Na distribuição incidirá o imposto de renda com base na legislação vigente nos respectivos períodos (correspondentes aos exercícios anteriores), com acréscimos legais. Com efeito, quando não há lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, bem assim quando se tratar de lucro que não tenha sido apurado em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação, que, no caso de beneficiário pessoa física, dar-se-á com base na tabela progressiva mensal, conforme estabelece o artigo 48, § 4º da Instrução Normativa RFB n. 93/1997.

1.3. Omissão de rendimentos – Pró-Labore percebido pelos sócios

Reproduz-se, aqui, trecho do acórdão nº 10-42.683 – 5ª Turma da DRJ/POA no ponto em que trata da omissão de rendimentos – *pró-labore* percebidos pelos sócios. Confirma-se:

“O autuante identificou, no entanto, outros pagamentos, que constam da planilha de fls. 523/525 - Demonstrativo dos Pagamentos aos Sócios - Pró-labore - que também foram destinados aos sócios, pelo teor da própria informação prestada pela contribuinte. O total de tais pagamentos é de R\$ 212.973,27 (fl. 46 e 525). Até aqui também não há controvérsia entre autuante e defesa.

O dissenso é porque o autuante considerou esses outros pagamentos como pagamentos autônomos, realizados além da distribuição de lucros contabilizada. A impugnante, ao contrário, afirma que esses outros pagamentos integram o montante apurado contabilmente, de forma que os tais valores estão embutidos no montante de lucros apurados e distribuídos contabilmente.

A defesa também não concorda com a classificação dos chamados outros pagamentos como se pró-labore fossem, sobretudo porque o pró-labore é representado por um valor fixo e pré-estabelecido devidamente registrado em contabilidade com seus respectivos encargos calculados e pagos.

Manter documentos que comprovem os atos e operações que estão registrados na escrituração é dever de todos os contribuintes. O parágrafo único do art. 251 do RIR/99, estabelece que a escrituração deve abranger todas as operações da empresa. Já o art. 264, do mesmo regulamento, define que cabe à pessoa jurídica conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade que se refiram a atos ou

operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, caso em que se enquadram os pagamentos a título de distribuição de lucro. E qual a prova ou evidência que temos de que os diversos cheques, sacados ou compensados, constantes da planilha de fls. 523/525 estão contidos nos lançamentos identificados na conta caixa como distribuição de lucros? Nenhuma prova ou evidência. E, ao contrário, várias são as evidências que nos levam concluir que se tratam de pagamentos autônomos, independentes daqueles constantes da escrituração. Vejamos:

Não há qualquer coincidência de datas e valores e, ao contrário, há grande desencontro. Exemplificativamente: o sócio Mário Cavaletti recebeu lucros nos meses de novembro e dezembro (livro caixa, fls. 785 e 793 do processo), totalizando R\$ 50.000,00. E foi beneficiário de cheques (planilha 523/525) nos meses de janeiro, maio, junho, julho e novembro, num total de R\$ 27.611,36. A maior concentração de valores ocorreu no segundo trimestre. Já no último trimestre do ano, não foi beneficiário de nenhum cheque, mas foi só ali que houve a escrituração do pagamento de lucros. Muitos dos cheques estão nominais a terceiros, como Carrocerias Liusbalne, Transp P. Cisa Ltda., Sea Representações, e outros.

Objetivamente o que temos é o ingresso desses cheques em caixa e a confirmação da impugnante de que foram destinados a pagamentos aos sócios, sem que se consiga estabelecer uma vinculação com os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros. Assim, não resta outra interpretação do que aquela efetuado pelo autuante, qual seja, que são retiradas autônomas dos sócios, que não se confundem com a retirada de lucros, pois não escrituradas como tal.

A impugnante diz que o próprio autuante concorda que os valores dos cheques relacionados na "Tabela I", supra, se encontram embutidos no montante de lucros apurados pela contabilidade da Impugnante.

O autuante procurou demonstrar justamente o contrário, como se pode ver dos excertos retirados do relatório do trabalho fiscal (fls. 46 e 47 - destaques meus):"

Após intimação fiscal realizada, verificou-se que os sócios da *Injemax Plásticos Ltda* realizaram retiradas além dos valores apontados na contabilidade, conforme a empresa relatou na planilha anexa a sua resposta a intimação fiscal, em 29/05/2012. Para considerarmos como Lucros Distribuídos aos sócios a Pessoa Jurídica tem de comprovar a transferência destes recursos na data de sua efetivação e registrar em sua contabilidade com os devidos comprovantes hábeis, de modo que os registros dos lucros distribuídos deve apresentar, ao menos, a seguinte configuração de lançamento:

D - Caixa - Pelo ingresso do cheque;

C - Bancos - Pelo saque do valor; e/ou

D - Lucros Distribuídos ou Provisão Lucros a Distribuir. C - Caixa - pelo pagamento dos Lucros Distribuídos.

Em relação à distribuição que realizou correspondente aos lucros acumulados decorrente de lucros do ano-calendário 2008, em 2009, a *Injemax Plásticos Ltda* observou regularmente os lançamentos acima listados (débitos e créditos), mas, por outro lado, podemos afirmar que relativamente os pagamentos listados na tabela acima, a empresa efetuou somente parte dos débitos e créditos, ou seja, saída do banco e ingresso na conta caixa, desprezando a segunda parte que levaria os pagamentos as contas de resultado ou de provisões, fato que colaborou para inflar o saldo da Conta Caixa de recursos que não mais existiam.

"Outra não poderia ser a interpretação, porque o contrário implicaria a inexistência de tributação a título de pró-labore.

No item 4.3 da impugnação a impugnante reclama ter o agente do fisco considerado a existência de pagamentos não declarados de pró-labore. Para a reclamante não houve

pagamentos a esse título, pois a opção da empresa sempre foi remunerar os sócios em função da lucratividade do capital investido (distribuição de lucros). Diz que não há previsão de pagamento de pró-labore no contrato social.

Estamos tratando aqui da existência de cheques nominais a terceiros pessoas (não aos sócios) que foram sacados nos bancos e debitados no caixa. E assim permaneceram, sem que houvesse o crédito no caixa e fossem levados a conta de lucros acumulados. A teor da própria informação da contribuinte, tais recursos foram destinados aos sócios.

À impugnante caberia demonstrar que tais pagamentos não inflaram artificialmente o caixa. No entanto nem essa alegação e, menos ainda, provas disso foram trazidas ao processo. Ao contrário, a defesa confirma o recebimento dos valores pelos sócios.”

Os valores recebidos, independentemente de sua denominação, são tributáveis pelo imposto de renda da pessoa física, consoante determinam os artigos 37, 38 e 43 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, a seguir transcritos:

“Decreto n. 3.000/99

Art. 37. *Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).*

Art. 38. *A tributação independente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º). Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário. (.....)*

Art. 43. *São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):*

(...)

XIII – *as remunerações relativas à prestação de serviço por:*

(...)

c) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

d) titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, inclusive as optantes pelo SIMPLES de que trata a Lei nº 9.317, de 1996.” (Grifei).

Ressalte-se que o *pró-labore* corresponde à retirada do sócio em função do exercício de atividade ou prestação de serviços à sociedade, incluindo quaisquer outros valores pagos pela empresa, inclusive depósitos, créditos bancários ou pagamentos de despesas.

Portanto, entendo que não há como acolher as alegações do recorrente nesse ponto, já que o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao tributar os rendimentos do recorrente como decorrentes do trabalho com base no ajuste anual.

1.4. Da aplicação da multa qualificada em 150%

Resta-nos, agora, examinar se a multa qualificada foi aplicada corretamente, observando-se, de logo, que sua fundamentação foi realizada com base no artigo 957, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 3.000/99

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

[...]

II - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, o artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/07 preceitua o seguinte:

“Lei n. 9.430/96

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).”

Os institutos da sonegação e da fraude fiscal estão previstos nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64. Veja-se:

“Lei n. 4.502/64

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.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Extrai-se dos dispositivos transcritos que para a aplicação da multa qualificada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado no não pagamento e na não declaração do tributo devido, revestido de ação dolosa, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A ação dolosa é, por assim dizer, a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado.

Na hipótese dos autos, a autoridade fiscalizadora aplicou a multa qualificada no percentual de 150% tendo em vista que, no seu entendimento, houve sonegação perpetrada pelos quatro sócios administradores da *Injemax Plásticos Ltda*, sendo que a criação da distribuição de lucros havia sido planejada e arquitetada com o fim específico de dissimular a ocorrência do fato

gerador da obrigação principal. Confira-se, pois, o que dispôs a autoridade lançadora às fls. 25 do *Termo de Verificação da Ação Fiscal*:

“Foi aplicada a multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), (art. 957, Dec. n.º 3000/97), abaixo transcrito, devido à forma de sonegação aplicada pelos quatro sócio administradores da Injemax Plásticos Ltda. haja vista que o planejamento da criação da distribuição de lucros, planejada e arquitetada para o fim específico de DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, insinuando a ocorrência de lucros contábeis inexistente.

Não é uma simples sonegação. Houve um planejamento para suprimir as despesas e os pagamentos realizados; objetivando um alto saldo da Conta Caixa e um Lucro Contábil inflado e irreal. É uma organização planejada – com DOLO ESPECÍFICO – dos sócios administradores.”

Ao analisar esse ponto a 4ª Turma da DRJ entendeu pela manutenção da multa qualificada, porquanto os lançamentos realizados incorretamente na contabilidade da empresa autorizariam a conclusão de que houve intenção de eximir-se do pagamento do valor dos tributos devidos (fls. 1252/1254), podendo-se destacar, aqui, os seguintes trechos:

“5. Da qualificação da multa de ofício

[...]

A fiscalização entendeu que os sócios da Injemax Plásticos Ltda agiram de maneira dolosa ao não contabilizarem despesas e pagamentos com o objetivo de obtenção de um lucro irreal e assim, distribuir um valor maior a título de lucros (informados como rendimentos isentos pelos sócios em suas declarações de ajuste anual – pessoa física). Não há reparos a este entendimento. O contribuinte declarou rendimentos isentos, sabendo-os fictícios. Não houve, portanto, uma simples declaração inexata.

Não há que se alegar desconhecimento por parte do contribuinte, pois os lançamentos incorretos na contabilidade da empresa autorizam a conclusão de que houve intenção de eximir-se do pagamento do valor dos tributos devidos. Ressalte-se que o contribuinte era sócio administrador da empresa Injemax Plásticos Ltda, conforme se verifica da análise da 6ª alteração contratual da empresa.

A prática adotada pelo impugnante, por conseguinte, enseja a qualificação da multa de ofício.”

A propósito, note-se que o recorrente insurge-se contra a aplicação da multa fixada no percentual de 150% com base nas seguintes alegações:

- (i) Que a multa qualificada não deve ser mantida uma vez que nos autos do PAF n. 11030.721893/2012-31 em que a *Injemax Plásticos Ltda* figura como sujeito passivo e que tem por objeto exigências de IRPJ, CSLL e PIS-COFINS a 5ª Turma da DRJ de Porto Alegre entendeu pela desqualificação da penalidade ali imputada;
- (ii) Que no Acórdão n. 10-42.683, proferido nos autos do PAF n. 11030.721893/2012-31, constatou-se que a *Injemax Plásticos Ltda* não havia agido com dolo, já que a descrição das razões que fundamentaram o agravamento da multa refere-se apenas ao artificialismo do lucro contábil, bem assim que a qualificação da multa de 150% nas autuações por presunção deve vir acompanhada de robusta prova do evidente intuito de fraude; e
- (iii) Que na hipótese dos autos não restou comprovado a simulação, fraude, sonegação ou conluio, sendo que para aplicação desses institutos é

imprescindível a presença do elemento dolo por parte do infrator, o qual, aliás, não restou configurado

Tecidas essas considerações, observo, de logo, que a multa qualificada aplicada na hipótese dos autos deve ser afastada, porque, no meu entendimento, a autoridade lançadora não comprovou minuciosamente a presença do *dolo* por parte do recorrente, compreendendo-se a ação dolosa, aqui, como a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado. A rigor, note-se que a conduta típica prevista na hipótese da multa qualificada não se encontra bem delineada no lançamento aqui discutido, sendo que em a comprovação do *dolo* é de fundamental relevância para imputação da penalidade qualificada.

Em recente estudo sobre a *Interpretação e Aplicação das Sanções Tributárias*, João Carlos de Lima Junior¹ dispõe que o dolo consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência independentemente da teoria adotada. É ver-se:

“Os comportamentos previstos na legislação, capazes de qualificar a multa de ofício, possuem como elemento comum o dolo. Assim, para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio autorizados do aumento de penalidade, é necessária a presença em todos eles de ‘ação ou omissão dolosa’.

[...]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64.

[...]

Seja qual for a teoria adotada, o dolo se consubstancia em elementos relativos à vontade e à consciência. Quanto à teoria finalista, em demonstração didática, temos os seguintes elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal entre a conduta e o resultado; c) vontade de realizar a conduta e produzir o resultado.

Tratando-se da teoria causalista ou dolo normativo, agrega-se aos anteriores outro elemento de consciência, o da antijuridicidade. Já no dolo axiológico, igualmente aparece novo requisito de consciência, o de desvalor da conduta.

[...]

Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está realizando o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

Pelo que se pode notar, a norma que tipifica a multa qualificada estabelece a necessidade de comprovação da conduta do agente de acordo com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, combinado com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137. É como pensa Paulo Coviello Filho²:

¹ LIMAR JUNIOR, João Carlos. *Interpretação e Aplicação das Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada*. 1. ed. São Paulo: Noeses, p. 169/174.

² COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 141.

“(…) a multa de ofício qualificada, prevista no art. 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430, apesar de ser aplicada dentro do Direito Tributário e pelas autoridades fiscais, contra infrações cometidas à legislação tributária, não pode ser desvinculada do Direito Penal como um todo, eis que, como mencionado anteriormente, sua aplicação depende da comprovação da incidência do contribuinte nas condutas dos art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, os quais preveem condutas dolosas de sonegação, fraude e conluio, estritamente vinculadas às hipóteses de crimes contra a ordem tributária, previstas nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137.” (grifei).

Não restam dúvidas de que a multa qualificada é aquela que além de ser passível de aplicação na esfera tributária, também é sancionada pelo Direito Penal. Essa a conclusão de Florence Haret³, para quem

“(…) a multa qualificada comparece para o fim de diferenciar as condutas que, ademais de punidas na esfera tributária, são qualificadas, isto é, consideradas e sancionadas pelo Direito Penal. São práticas que trazem consigo o elemento subjetivo dolo - direto e, em muitos casos, também o eventual - agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação.”

Tudo isso nos leva a concluir que a imputação da penalidade qualificada prevista no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/07 requer a comprovação do elemento volitivo *dolo*. É nesse sentido que este Tribunal tem se manifestado, conforme se pode observar da ementa abaixo reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2008

GANHO DE CAPITAL.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

DESCONHECIMENTO DA LEI

É defeso alegar desconhecimento da lei com o intuito de se exonerar de obrigações tributárias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

A qualificação da multa de ofício requer provas suficientemente sólidas a evidenciar o elemento doloso na conduta de fraude ou sonegação do sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

LEGITIMIDADE PASSIVA.

O sujeito passivo da obrigação tributária relativa à omissão de receita ou de rendimento é o titular da conta na qual foi realizado o depósito de origem não comprovada, não podendo ser confundido o patrimônio particular da pessoa física com o patrimônio de empresa da qual seja sócio.

(Processo n. 12898.001293/2009-11. Acórdão n. 2301-006.379, Conselheiro Relator Antonio Sávio Nasureles. Sessão de 08.08.2019. Publicado em 02.10.2019).” (grifei).

³ HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada - considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 65.

Considerando que a autoridade fiscalizadora não comprovou a intenção dolosa do recorrente, entendo pela desqualificação da penalidade tal qual imputada, reduzindo-a, portanto, ao percentual de 75%

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço do presente parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento para afastar a multa qualificada de 150%, reduzindo-a, portanto, ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega