



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

Processo nº 11543.004594/2004-49
Recurso nº 101-148.329 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.298 – 1ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LORENZONI TRANSPORTES LTDA. - EPP

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar-se a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir com documentos que comprovem a acusação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 06 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Junior (substituto convocado)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional (500/511) apresentado em 24/09/2007, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra o Acórdão nº 101-96.230, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 300/326), referente ao ano-calendário de 2000 e cuja ciência foi dada ao contribuinte em 17/12/2004 (fls. 300). O lançamento principal contém as seguintes infrações:

001 – Depósitos Bancários não contabilizados - Depósitos Bancários de Origem não comprovada – Fatos Geradores: todos os trimestres de 2000 - Multa de ofício qualificada em 150%.

002 – Receita Operacionais (Atividade não imobiliária) – Receita de Transporte – Fatos Geradores: todos os trimestres de 2000 - Multa de ofício de 75%.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 289/299), a qualificação de multa em 150% foi feita em razão de que a fiscalizada deixou de apresentar escrituração bancária, sob o fundamento de não os possuir, e de que os sócios da empresa ocultaram do fisco a verdadeira movimentação dos valores tributáveis.

Impugnado o lançamento (fls. 336/369), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 384/396), julgando o lançamento parcialmente procedente, mantendo a multa qualificada em 150% para os lançamentos decorrentes de omissão de receitas de depósito bancário não comprovado.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 426/464), e o Acórdão nº 101-96.230 (fls. 477/488), o qual deu parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício para 75%, uma vez que não restou comprovado o evidente intuito de fraude, mas tão somente a omissão de receitas, o que não é suficiente para a imposição de multa qualificada. A decisão restou assim ementada:

*SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E
CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS
DE PEQUENO PORTE - SIMPLES*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGUIÇÃO DE
ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - APLICAÇÃO
DA SÚMULA 1CC Nº 02.*

*SIGILO BANCÁRIO – TRANSFERÊNCIA – AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA – IRRETROATIVIDADE DE LEI – não há
ilegalidade na aplicação retroativa de lei que inova no caráter
procedimental da ação fiscal, tese confirmada pela
jurisprudência que se forma no Superior Tribunal de Justiça.*

*PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITAS –
DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE
ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - O artigo 42 da
Lei nº 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os*

valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida, mormente quando tais valores não tiverem sido registrados na contabilidade da pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE
Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC
Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 500/511), insurgindo-se quanto à redução da multa para o percentual de 75%. Argumentou, em suma, que o contribuinte: (i) praticou diversas ações oferecendo à SRF declarações inexatas, com conteúdo falso sobre suas receitas; (ii) não pagava, como resultado de sua conduta, os tributos devidos; (iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade livre e consciente; (iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento de sua obrigação fiscal; (v) as ações sempre foram posteriores à ocorrência dos fatos geradores.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho de fls. 513. O contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 517/524) e, em seguida Recurso Especial (fls. 525/550), ao qual foi negado seguimento em face de sua intempestividade (fls. 556/557). O contribuinte tomou ciência do acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes em 04/12/2007 (fls. 518), apresentando seu Recurso Especial somente em 21/12/2007 (fls. 525).

Neste passo, os autos foram encaminhados a esta Relatora em 11/11/2008 para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

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

A Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, requer a manutenção da multa qualificada em 150%, em razão de que o contribuinte supostamente: (i) praticou diversas ações oferecendo à SRF declarações inexatas, com conteúdo falso sobre suas receitas; (ii) não pagava, como resultado de sua conduta, os tributos devidos; (iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade livre e consciente; (iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento de sua obrigação fiscal; (v) as ações sempre foram posteriores à ocorrência dos fatos geradores.

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

1 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p.556.

2 Curso de direito tributário, ob cit., p.259.

especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

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



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

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

O conluio é o ajuste 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 penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

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

Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento:

“RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao co-responsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

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

⁴ Arquivo Judiciário 71/10, Revista Forense 115/143, in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la.

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. seria demais puni-los quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entenda-se: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária,). Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária."

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.

Voltando ao presente caso, constata-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 297), que o contribuinte omitiu receitas no montante de R\$ 402.424,28. A omissão de receitas foi mantida pelo acórdão recorrido, sendo exonerada apenas a qualificação da penalidade.

Importante esclarecer que a justificativa da d. Fiscalização para qualificar a penalidade é a de que o contribuinte teria ocultado sua verdadeira movimentação financeira, respondendo que "não possui escrituração bancária". A fiscalização justifica ainda que, quando da ciência do Termo de Intimação, a fiscalizada alegou que a movimentação correspondia ao sócio, que também é objeto de fiscalização, e que apenas parte da movimentação correspondia à atividade da empresa (fls. 293).

Como dito, a omissão de receitas por si só não é elemento suficiente para a qualificação da penalidade, devendo ser encontrado outros elementos que permitam concluir o intuito do contribuinte em omitir valores tributáveis. A mera omissão de receitas a partir de declarações inexatas apresentadas pelo contribuinte não é elemento suficiente para caracterizar o elemento subjetivo da multa qualificada.

Verifico que, tal como afirmado pela própria fiscalização, a omissão de receitas ocorreu por 1 (um) ano e que ao menos parte da receita omitida correspondia à atividade do sócio e não da empresa fiscalizada. Assim, como não há prova cabal de que a receita omitida relativa aos depósitos bancários foi dolosamente receita da empresa, não há como se qualificar a penalidade, não obstante deve ser anulado o lançamento por presunção. Isto porque, se a presunção é suficiente para manutenção do crédito tributário, em razão da inversão do ônus da prova, de outro lado, a meu ver, não possui, *in casu*, a gravidade suficiente à configuração do elemento de fraude, dolo ou simulação.

Cumprido dizer, ainda, que a hipótese do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 deve ser interpretada restritivamente, sendo que, para a sua aplicação, a fiscalização deve trazer elementos adicionais àqueles trazidos para o lançamento de ofício, sendo certo que no presente

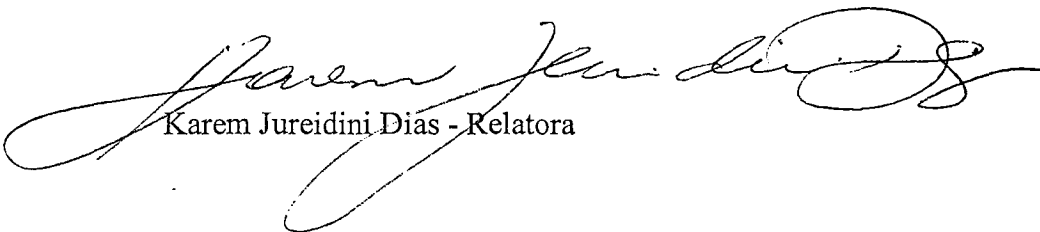


caso, apenas o lançamento de ofício restou bem motivado, por meio da presunção de omissão de receitas a partir dos depósitos bancários. Não poderia a fiscalização lançar mão de presunção sobre presunção para qualificar a penalidade, sem qualquer prova cabal do elemento subjetivo do dolo do contribuinte em lesar o fisco.

Ainda, entendo que o contribuinte não deixou de prestar esclarecimentos, porquanto parece que de fato não possuía a escrituração dos depósitos bancários e, ao menos em parte, sua afirmativa no sentido de que a respectiva movimentação pertencia na verdade, ao sócio, foi admitida pela própria fiscalização.

Por fim, 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, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.



Karem Jureidini Dias - Relatora