



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13974.000208/2010-43  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1803-002.224 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 4 de junho de 2014  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** EROL SCHINDLER  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2007, 2008, 2009

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada quando se tratar de omissão de receitas constatada não apenas nas declarações fornecidas ao Fisco pelo sujeito passivo, mas também na própria escrituração contábil e fiscal apresentada, tornando-se indispensável, para a sua efetiva quantificação, o procedimento de busca e análise de informações prestadas por terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Cármén Ferreira Saraiva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cármén Ferreira Saraiva, Meigan Sack Rodrigues, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Arthur José André Neto.

## Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 225 a 228):

Trata o presente processo de impugnação a lançamentos fiscais, constituídos em Autos de Infração (AI) decorrentes de ação fiscal no contribuinte supra identificado, nos quais são exigidos Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/PASEP) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), todos relativos aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008. O valor total exigido soma R\$ 462.570,74, compreendendo o principal, multa de ofício qualificada de 150% e juros moratórios calculados até 30/09/2010.

A verificação fiscal teve início em 30/08/2010 e encerramento, com ciência ao contribuinte, em 21/10/2010, que, inconformado, apresentou impugnação em 22/11/2010.

### DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Regularmente intimado a apresentar os registros contábeis e fiscais relativos a suas operações no período abrangido pelo procedimento fiscal, o contribuinte – que atua na atividade de comércio varejista de automóveis na cidade de Canoinhas (SC) – atendeu parcialmente à solicitação. Em relação aos documentos e informações não apresentados assim justificou-se:

- Não foram contabilizadas, no período de 2006 a 2008, repasses ou comissões recebidos de instituições financeiras por serviços de intermediação de financiamentos de veículos.

- A contabilidade não refletia toda a movimentação financeira ocorrida em suas contas-correntes bancárias.

- Além das notas fiscais emitidas e apresentadas à fiscalização, não possuía documentos ou outras anotações relativas as demais vendas realizadas no período fiscalizado.

O contribuinte foi também intimado (i) a apresentar os registros contábeis referentes aos pagamentos por prestação de serviços recebidos e consignados nas DIRF que lhe foram apresentadas pela fiscalização e (ii) a manifestar-se quanto à concordância, ou não, quanto aos valores consignados naquelas declarações (fl. 12 e 13). Ao que respondeu:

*a) Os pagamentos realizados por agentes financeiros em virtude de serviços de intermediação de financiamentos efetuados pela fiscalizada contidos nas DIRFs de 2006 e 2008 não foram lançados nos livros contábeis da empresa;*

*b) A empresa não localizou erros nos pagamentos declarados nas DIRFs 2006 a 2008, referentes a serviços de intermediação de financiamentos efetuados pela empresa fiscalizada.*

Com base na documentação apresentada e nas declarações do contribuinte, a autoridade fiscal concluiu ter havido omissões: (i) na DIPJ, de parcela da receita de venda de mercadorias, (ii) nos registros contábeis e na DIPJ, das receitas relativas a serviços prestados de intermediação de financiamentos e (iii) nos registros contábeis, das operações que refletiriam parte de sua movimentação de contas-correntes mantidas junto a instituições financeiras.

Tais omissões mostraram-se, a juízo da autoridade fiscal, suficientes para desqualificar a contabilidade mantida pelo contribuinte, nos termos do inciso II, do art. 530, do Decreto-Lei 3.00/1998 (RIR 99). Consequentemente, procedeu-se aos lançamentos fiscais com base nas regras do Lucro Arbitrado. Nesse particular, assim se manifestou a autoridade lançadora (grifo no original):

*“Ante a impossibilidade de creditar fê à contabilidade da empresa, hajam vista (sic) as inúmeras irregularidade na contabilização dos fatos ocorridos no período fiscalizado (tais como: não emissão de notas fiscais de diversas transações comerciais, falta de contabilização de receitas por prestação de serviços, não contabilização integral da movimentação bancária da empresa), a auditoria, nos termos da legislação abaixo citada, não teve outra alternativa a não ser calcular o tributo devido por arbitramento.”* (fl. 194)

Com relação à multa de ofício, a autoridade fiscal entendeu cabível a aplicação da multa qualificada com base no seguinte.

*“Foi aplicada multa qualificada de 150% (art. 44, II da Lei 9430/96) em virtude de a fiscalizada ter intencionalmente omitido, em sua contabilidade, receitas auferidas e deixado de registrar contabilmente a integralidade de sua movimentação bancária referente a receita auferida de serviços de intermediação de financiamentos de veículos (conforme declaração emitida pela própria contribuinte), tendo, inclusive, declarado em IRPJ à Secretaria da Receita Federal do Brasil valores de receitas brutas a menor nos anos-calendário (sic) de 2006 a 2008.”* (fl. 198)

Por fim, tendo constatado que a conduta do contribuinte se amolda ao tipo penal prescrito no art. 2º, I, da Lei 8.137/1990, foi lavrada a devida representação para fins penais, que é objeto do Processo 13974.000209/2010-98.

#### DA PEÇA IMPUGNATÓRIA

Muito embora o contribuinte alegue vício de validade do ato administrativo do lançamento, as alegações presentes na impugnação focam, basicamente, a imposição da multa qualificada de 150%, conforme se poderá depreender do relatado adiante.

#### Das Preliminares de Nulidade e Ilegalidade da Qualificação da Multa

O impugnante alega que o ato de qualificação da multa macularia de vício o lançamento, pelo fato de a gradação ter origem em ato discricionário da autoridade fiscal. O exercício de tal poder discricionário afrontaria os princípios da indelegabilidade e vinculabilidade expressamente constantes dos arts. 7º e 142, ambos do Código Tributário Nacional. O agravamento da multa seria matéria reservada à Lei, sendo caso de nulidade quando decorra de discricionariedade da autoridade lançadora. Portanto entende ser caso de “vício de nulidade da própria autuação”. (fl. 208).

Assevera, também, que “a aplicação da multa no presente caso está contrariando o princípio da legalidade, haja vista que tal alíquota não tem previsão legal” (fl. 214). Isso porque, de sua perspectiva, a nova redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996 – que dispõe sobre a aplicação da multa qualificada –, dada pela Lei nº 11.488/2007, eliminou a previsão de aplicação da multa de 150%. Destaca o fato de que, não obstante a citada alteração tenha ocorrido em data posterior à ocorrência dos fatos geradores, aplicar-se-ia o princípio da retroatividade benigna, cuja observância encontra-se pacificada em doutrina e jurisprudência.

Ademais, sustenta que a imposição da multa de 150% inviabilizaria a continuidade da atividade econômica da empresa e “ferirá”, dentre outros princípios, o da proporcionalidade e da razoabilidade. Seria, assim, uma razão adicional para que a multa de ofício fosse reduzida.

#### Do Mérito

Quanto ao mérito, considera que o enquadramento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (evidente intuito de fraude) deve ser afastado pois exige presença de ação ou omissão dolosa por parte do autuado. Tal “ação ou omissão dolosa” não teria se caracterizado uma vez que o contribuinte colaborou prestativamente com a autoridade lançadora durante todo o procedimento fiscal. Em suas palavras (grifos e destaques da impugnante):

*“Com efeito, o elemento subjetivo do tipo (dolo), encontra-se subjugado aos “casos de evidente intuito de fraude”. Por sua vez, o Art. 71 da Lei nº 4.502/64, também exige “ação ou omissão dolosa”, para configurar o ilícito fiscal. Obviamente, trata-se de um ônus de prova da autoridade fiscal, provar o dolo do contribuinte, porém é facilmente afastada a hipótese do animus fraudandi, por parte do contribuinte, se nenhum obstáculo ou subterfúgio utilizar para omitir ou manipular suas informações financeiras, colaborando com a Autuação Fiscal. Demonstra assim, que inexistente a tipificação dolosa e sim a ocorrência de “declaração inexata”, a exigir a requalificação da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no Inciso I do Art. 44 da Lei nº 9.430/96.” (fl.208)*

Citando decisões e acórdãos de órgãos de julgamento administrativos, o impugnante enfatiza o entendimento de que cabe à autoridade lançadora comprovar inequivocamente que a empresa autuada agiu com dolo, para só então aplicar-lhe a multa de 150%. Ou seja, a aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude” expressamente exigido pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Finalizando, solicita o cancelamento do lançamento fiscal nos seguintes termos:

*“EX POSITIS, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a empresa fiscalizada que seja acolhido a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado, haja vista a falta de fundamentação legal, principalmente com relação a multa aplicada ou caso não seja este o entendimento de Vossa Senhoria, que determine a redução da multa qualificadora para o patamar de 75%, quer seja pela aplicação do art. 106, II, “c” do CTN, quer seja pela não configuração de dolo ou intuito de fraude.” (fl. 217)*

#### 2. A decisão da instância a quo foi assim ementada (fls. 223 e 224):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

A ausência de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais autoriza o arbitramento do lucro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ATIVIDADE VINCULADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA..

A autoridade administrativa deve orientar-se pelo princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. A imposição da multa qualificada não decorre de discricionariedade do agente e sim por configurar-se situação coincidente com a hipótese prevista em Lei para sua aplicação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS E COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Cientificada da referida decisão em 01/06/2012 (fls. 244 - numeração digital - ND), a tempo, em 28/06/2012, apresenta a interessada Recurso de fls. 245 a 260 - ND, instruído com os documentos de fls. 261 a 265 - ND, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

## Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

4. Foi constatada pela fiscalização, conforme Termo de Verificação Fiscal, a falta de emissão de notas fiscais de diversas transações comerciais, a falta de contabilização de receitas por prestação de serviços de intermediação de financiamentos de veículos e a falta de contabilização integral da movimentação bancária da Recorrente.

5. Em face desses fatos - não contraditados pela Recorrente -, aplicou-se-lhe a multa qualificada sob o seguinte fundamento (fls. 198):

### *IV) DA MULTA QUALIFICADA*

*Foi aplicada multa qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei 9430/96) em virtude de a fiscalizada ter intencionalmente omitido, em sua contabilidade, receitas auferidas e deixado de registrar contabilmente a integralidade de sua movimentação bancária referente a receita auferida de serviços de intermediação de financiamentos de veículos (conforme declaração emitida pela própria contribuinte), tendo, inclusive, declarado em IRPJ, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, valores de receitas brutas a menor, nos ano-calendário de 2006 a 2008.*

6. Em seu Recurso, insurge-se a Recorrente contra a qualificação da multa de ofício, sob o argumento básico de ser, esta, sem nenhuma fundamentação e de caráter totalmente subjetivo.

7. De início, e com relação à necessidade da estrita observância de princípios e limitações constitucionais para o *jus puniendi* tributário, observa-se que tais princípios e limitações se dirigem estritamente ao legislador, a quem caberá, à luz deles, fixar as penalidades cabíveis em cada caso.

8. Cumpre ressaltar, por outro lado, que não existe a alegada delegação ao agente fiscal da gradação de multa, segundo sua avaliação da gravidade da infração, por ato discricionário.

9. Na realidade, essa gradação se faz rigorosamente vinculada à Lei (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44).

10. Nesse mesmo sentido, a decisão recorrida (fls. 228):

*Não procede o entendimento do impugnante de que teria havido delegação de poderes para que a autoridade fiscal aplicasse discricionariamente a multa de ofício qualificada. O*

*procedimento da autoridade fiscal encontra-se vinculado à lei, cabendo-lhe — no caso de aplicação de multa qualificada — constatar se os elementos presentes na situação fática amoldam-se ao conteúdo da norma sancionadora. Vale dizer, verificar se a ação ou omissão do contribuinte conforma-se com a(s) hipótese(s) de dolo prevista(s) na Lei, para então aplicar a sanção correspondente.*

11. De se destacar, por oportuno, que a eventual colaboração posterior da empresa para com os trabalhos da fiscalização, em nada interfere na análise da sanção aplicada.

12. É que a conduta a ser objeto de qualificação é a do momento da ocorrência do fato gerador do tributo, e não a de qualquer outro que lhe seja posterior.

13. Esta última conduta, aliás, se contrária às normas pertinentes, resultaria na aplicação de sanções outras, relativas, por exemplo, ao não atendimento de intimações para prestar informações e ao embaraço à fiscalização.

14. Com relação à jurisprudência colacionada pela Recorrente, é-lhe, de todo, contrária.

15. Veja-se.

16. No precedente citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) (Acórdão CSRF nº 01-05.435, de 21/03/2006), ocorreu, apenas, a apresentação de informações em declaração em valores inferiores aos constantes dos livros fiscais (Registro de Saída/ICMS), de maneira reiterada.

17. Colhe-se desse precedente:

*Assim, o fato de o contribuinte não ter apresentado Declaração que reflita os registros contábeis e fiscais de sua escrita não corresponde automaticamente à conduta cujo tipo está previsto nos dispositivos acima mencionados, pois o fato gerador permanece devidamente exposto em seus livros contábeis e fiscais; isto é, não se escondeu ou omitiu.*

*[...].*

*A fiscalização acusou que teria havido dolo do contribuinte ao apresentar faturamentos inferiores ao efetivamente verificados pelo contribuinte. Ocorre que a constatação foi efetuada pelos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte (Livros fiscais do ICMS), o que se faz supor que ele não agiu de modo a esconder ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto.*

*[...].*

*[...]. Como se viu acima, as declarações errôneas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada.*

18. Também no precedente mencionado do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 103-22.917, de 02/03/2007), ocorreu situação semelhante (omissão de receitas registradas nas escritas contábil e fiscal), conforme se observa de sua ementa:

*MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA.*

*A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. A omissão de valores de receitas, registradas na escrita fiscal, em declarações entregues ao fisco é insuficiente para caracterizar a ocorrência do pressuposto legal para imposição da multa qualificada.*

19. No presente caso, porém, bem outra foi a situação encontrada pela fiscalização: omissão de receitas NÃO registradas nas escritas contábil e fiscal.

20. Aqui, tornou-se indispensável o procedimento de busca e análise de informações prestadas por terceiros, mediante Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), a fim de que se pudesse, efetivamente, quantificar a existência da omissão de receitas.

21. Não por outro motivo, aliás, rejeitou-se, por não confiável, a escrituração contábil da Recorrente, com o inevitável arbitramento de seus lucros.

22. O próprio precedente da CSRF, citado pela Recorrente, ampara o procedimento fiscal de qualificação da multa de ofício:

*Pois bem, a atitude de alterar ou esconder o fato gerador ocorre, via de regra, nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte. [...].*

*[...].*

*A fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte.*

23. Por fim, no tocante à suposta falta de previsão, no ordenamento jurídico, da multa qualificada, em face da superveniência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, observa-se que constaram devidamente do enquadramento legal da multa de ofício aplicada, todas as alterações legislativas ocorridas no período autuado (fls. 128, 144, 165 e 182):

*MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO*

*Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.*

*150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.*

*Fatos Geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007.*

*150,00% Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.*

*Fatos Geradores a partir de 15/06/2007.*

Processo nº 13974.000208/2010-43  
Acórdão n.º **1803-002.224**

**S1-TE03**  
Fl. 283

---

*150,00% Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.*

### **Conclusão**

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes