

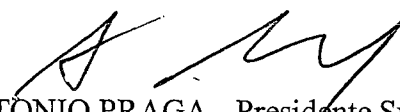
**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

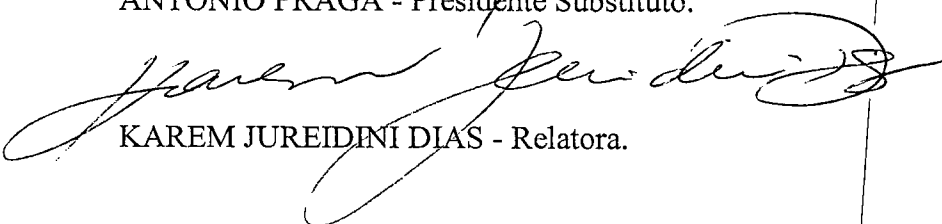
**Processo nº** 16707.001067/2006-48  
**Recurso nº** 103-155.112 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-00.362 – 1ª Turma  
**Sessão de** 01 de outubro de 2009  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** POTIGUAR ATACADISTA LTDA. - ME

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, vigente à época. O fato de o contribuinte ter apresentado ao fisco federal, de forma reiterada, declaração com valores significativamente menores do que o apurado a partir de documentação obtida junto ao fisco estadual, bem como ter omitido receitas para se manter no regime do SIMPLES, legitima a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e restabelecer a multa qualificada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Junior (substituto convocado).

  
ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto.

  
KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 06 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga (Presidente Substituto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente Substituto), Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho,

Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional (fls. 227/233), com base no artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do Acórdão nº 103-22.940, da então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição ao PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e COFINS (fls. 06/62), referente a dezembro de 2001, e aos anos-calendário de 2002 a 2004, decorrente da omissão de receita operacional (revenda de mercadorias), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 16/03/2006 (fls. 06). Houve aplicação de multa qualificada em 150%.

Segundo consta da descrição dos fatos (fls. 07/08), o contribuinte foi excluído do SIMPLES em 01/11/2001 em virtude de ter ultrapassado o limite estabelecido. Neste passo, foi intimado a apresentar sua escrituração contábil, apresentando resposta informando sua opção pelo lucro presumido. Foi reintimado a apresentar a documentação para demonstração de seu lucro real, uma vez que não poderia ter sido feita opção pelo lucro presumido naquele momento. Tendo em vista a não apresentação de sua escrituração, foi efetuado o arbitramento do lucro. A qualificação da penalidade foi justificada com base na conduta dolosa do contribuinte quando nada declarou e nada pagou de tributos federais, caracterizando assim intuito de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Impugnado o lançamento (fls. 132/151), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 165/176), que julgou o lançamento procedente, inclusive com a manutenção da multa qualificada.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário, e o Acórdão nº 103-22.940 (fls. 211/221), o qual, por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada para 75%, nos termos da seguinte ementa:

*PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO A QUO. PEDIDO DE PERÍCIA. Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa postulada com supedâneo na recusa à produção de prova pericial, quando a decisão recorrida motiva adequadamente o indeferimento respectivo e o contribuinte deixa de apontar conclusivamente os fatos que dariam ensejo à realização da prova. Preliminar rejeitada.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. A não apresentação dos livros e documentos necessários à fiscalização para verificação do lucro apurado no período sujeita o contribuinte ao regime de arbitramento, que se dará nos termos e condições estabelecidos pelo RIR/99. A aplicação de percentuais sobre a receita conhecida para a apuração do lucro considera fictamente os custos e despesas incorridos pelo contribuinte no curso de suas atividades.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Consoante precedentes*

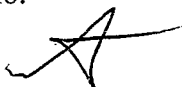
*deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes (v.g., Proc. 10240.000695/2004-92, Terceira Câmara, Rel.: Paulo Jacinto Nascimento, DOU 05.04.06), a falta de apresentação de declaração ou a prestação de declaração inexata pelo contribuinte, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento. Publicado no D.O.U. nº 112 de 13 de junho de 2007.*

Quanto à qualificação da penalidade, entendeu o acórdão recorrido que a omissão das receitas pela não apresentação das declarações de rendimentos ou pela ausência de escrituração contábil não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 227/233), no qual argumenta que o acórdão recorrido contrariou o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 ao desqualificar a penalidade. Como fundamentos para a manutenção da multa de 150%, aponta que o contribuinte declarou a menor seus rendimentos por anos consecutivos, sendo que tal prática reiterada aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção em fraudar o fisco por meio de ação dolosa. Aduz, ainda, que o contribuinte era optante pelo SIMPLES e que não apresentou as Declarações Simplificadas e não efetuou os recolhimentos nem mesmo pelo SIMPLES.

Em despacho de fls. 235/236, foi determinado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. O contribuinte apresentou suas Contra-Razões (fls. 239), ratificando as razões apresentadas na Impugnação e em seu Recurso Voluntário, bem como as razões do acórdão recorrido.

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 o contribuinte ter declarado a menor seus rendimentos por anos consecutivos, o que evidencia a clara intenção em fraudar o fisco por meio de ação dolosa, bem como em razão de o contribuinte ser optante pelo SIMPLES e não ter apresentado as Declarações Simplificadas e nem efetuado recolhimentos pelo SIMPLES, tendo ainda reiteradamente deixado de declarar receitas ao fisco estadual (2002, 2003 e 2004).

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 proíbe<sup>1</sup>. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No conseqüente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas<sup>2</sup> classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passa-se ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em

1 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

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



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*<sup>3</sup>.

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 Baleeiro<sup>4</sup> 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.*

*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,*

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.

*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."*

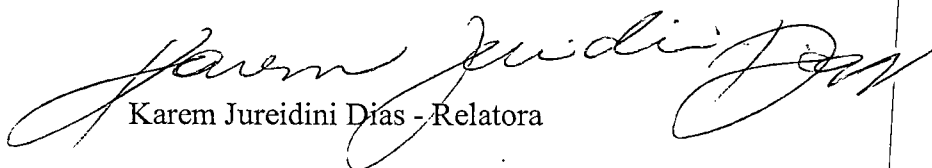
Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de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

Voltando ao presente caso, constata-se que o contribuinte, além de omitir valores significativos nas declarações ao fisco federal, o fez durante quase 4 (quatro) anos – anos-calendário de 2001 a 2004, o que demonstra a reiterada conduta do contribuinte.

Além de omitir reiteradamente os valores, e se declarar optante do SIMPLES, verifica-se que já em 2001 (ano de início de suas atividades), o contribuinte excederia o limite de receita bruta permitida para o SIMPLES. De 2002 em diante, o contribuinte foi omissor, não efetuou pagamentos e não apresentou o Livro-caixa. Portanto, além de omitir receitas, o contribuinte permaneceu no SIMPLES, o que não seria permitido se sua Receita Bruta fosse conhecida.

Por fim, cumpre esclarecer que a omissão não foi constatada pela presunção legal prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, mas por meio do Sistema de Movimentação Econômico-tributária – MOVECO – da Secretaria Estadual de Tributação do Rio Grande do Norte, e por meio dos Livros de Registro de Apuração do ICMS.

Desta forma, pelo conjunto probatório ora exposto, voto por DAR provimento ao Recurso Especial do Procurador, para manter a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

  
Karem Jureidini Dias - Relatora