



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

Processo n° 10510.001537/2004-22
Recurso n° 152.102 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.529 – 1ª Turma**
Sessão de 22 de novembro de 2012
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SULNORTE SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA - INAPLICABILIDADE.

Descabe a imputação de multa no percentual qualificado se a autoridade lançadora não especifica nos autos a conduta que em tese poderia ser motivo caracterizador do evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias- Relator.

EDITADO EM: 16/12/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 22/01/2013

por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS

Impresso em 29/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-00.055 de 13/05/2009, proferido pela 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O auto de infração (fls. 09/29) exige pagamento de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, em razão de a interessada ter adquirido embarcações no ano-calendário de 1998, que teriam sido lançadas na contabilidade por valor superior ao de aquisição.

Conforme relatado pelo acórdão recorrido, tal fato gerou a apropriação de despesas com depreciação referente a esses bens em montante superior ao efetivamente incorrido nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002. No que se refere ao ano-calendário da aquisição (1998), pelo fato das operações terem ocorrido nos dois últimos dias do período, não haveria como a empresa ter apurado despesas com depreciação nesse ano, como efetivamente o fez. Assim, o valor correspondente também foi glosado.

A autoridade lançadora aplicou a multa de ofício no percentual de 150%, sob justificativa de que o procedimento fiscal foi instaurado por solicitação do Ministério Público (IRPJ - fls. 11; CSLL – fls. 21), conforme se extrai das fls. 11:

“Como um dos motivos da abertura da fiscalização foi uma solicitação do PARQUET titular constitucional da ação penal, é necessário a realização da Representação Fiscal para Fins Penais junto com o respectivo Auto das Infrações já mencionadas. Pois cabe ao PARQUET, com exclusividade, a decisão da existência ou não do elemento subjetivo do dolo específico.” (grifos nossos)

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 261/278), arguindo em preliminar a decadência do lançamento correspondente ao ano-calendário de 1998, bem como que não praticou qualquer ato que pudesse justificar a imputação da multa de 150%. Admitiu, ainda, que teria ocorrido erro na emissão das notas fiscais referentes à aquisição das embarcações, mas que tal fato não prejudicou o Erário, na medida em que apesar de contabilizados de maneira equivocada os valores foram efetivamente incorridos pela empresa, em outra venda.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu por converter o julgamento do recurso em diligência para que a Fiscalização prestasse esclarecimentos no que tange: (i) à contabilização das operações pela vendedora; (ii) o motivo pelo qual as notas fiscais teriam sido escrituradas com valor superior ao real e (iii) as razões que implicaram na imputação da multa no percentual qualificado (fls. 839/840).

No relatório de diligência (fls. 866/869), a Fiscalização anexou documentos relativos ao registro das vendas, fez considerações quanto ao fato da vendedora e compradora serem do mesmo grupo econômico e terem diretores em comum e repetiu o argumento de que a principal razão para a multa qualificada foi a circunstância de a ação fiscal ter sido iniciada por solicitação do Ministério Público. A interessada manifestou-se quanto à diligência às fls. 873/888, afirmando ter sido o relatório inconsistente.

Retornado os autos para julgamento, A Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu pela procedência parcial do lançamento (fls. 892/907), mantendo a multa qualificada em 150%.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário e o acórdão da 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso, em decisão que restou assim ementada:

DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF.

CUSTOS OU DESPESAS ATIVADOS INDEVIDAMENTE. EXCESSO DE DEPRECIÇÃO.

Correta a glosa de despesa com depreciação referentes a valores lançados indevidamente no ativo imobilizado, por se referirem a custos ou despesas que não se incorporam ao bem adquirido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE RAZÕES. INAPLICABILIDADE.

Descabe a imputação da multa no percentual qualificado se a autoridade lançadora não especifica nos autos a conduta que teria caracterizado o evidente intuito de fraude.

Em seu Recurso Especial (fls. 2012/2019), a Fazenda Nacional buscou demonstrar a existência de fraude na conduta do contribuinte, alegando que as provas apresentadas (de fls. 335 a 765) são suficientes para demonstrar a existência de dolo na conduta do agente, além de arguir quanto à falta de qualidade das provas apresentadas pelo ora recorrido e sua omissão na apresentação de outras que seriam necessárias. Requer, portanto, que seja restabelecida a exigência da multa qualificada, uma vez que o reconhecimento da inflação indevida do ativo imobilizado ensejaria, necessariamente, na utilização da multa qualificada de 150%.

O despacho de admissibilidade de fls. 2.020/2.202 deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo o contribuinte apresentado suas contrarrazões às fls. 2.024, argumentando pela validade e veracidade das provas existentes e requerendo a manutenção da decisão recorrida.

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 da constatação de uma diferença de R\$ 1.132.287,84 no valor dos investimentos encontrados no ativo imobilizado da empresa Sulnorte que, segundo o seu entendimento, não conseguiu demonstrar devidamente ao que se referem. Tal fato acarretou no excesso de depreciação dos ativos nos anos posteriores (1999, 2000, 2001 e 2002), elevando as despesas dedutíveis e reduzindo o saldo de tributos a pagar.

Antes de analisar as situações fáticas do caso, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

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

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

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

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passa-se ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de

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

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 nexó entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

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

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

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

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.

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, verifico que, de fato, a contabilização da empresa apresenta inconsistências em relação às operações efetivamente realizadas. Entretanto, daí não se pode afirmar que uma diferença não justificada na contabilidade do contribuinte, suficientemente a cancelar o lançamento, ensejaria o reconhecimento automático de uma conduta dolosamente direcionada a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário pela Autoridade Fiscal.

Ao proceder em tal afirmativa, a Fazenda não levou em consideração todo o conjunto de provas (fls. 335 a 765) trazido pela empresa em questão que, cumpre ressaltar, foram apresentados aleatoriamente pelo próprio contribuinte, uma vez que não foram utilizadas pelo Auditor-Fiscal responsável pela lavratura do auto de infração em questão.

A partir da análise de documentos poderia o Sr. Auditor Fiscal, se o caso, motivar, com base em alegações pautada em conjunto probatório, a qualificação da penalidade. Uma coisa é o motivo para a constituição do crédito tributário, outra coisa é o motivo para a qualificação da penalidade.

Entretanto, conforme se extrai do auto de infração (fls. 11), a motivação da multa qualificada dada pela fiscalização é a de que “*cabe ao PARQUET, com exclusividade, a decisão da existência ou não do elemento subjetivo do dolo específico*”. Por tal razão, concluiu o fiscal pela qualificação da multa em 150%, bem como pela indicação da Representação Fiscal para Fins Penais.

Apesar de o Ministério Público ter competência para decidir pelo prosseguimento ou não da Ação Penal, é da competência da fiscalização fundamentar a qualificação da penalidade, o que não foi feito adequadamente no presente caso. Independentemente de ter ou não o Ministério Público iniciado qualquer procedimento, a aplicação da multa qualificada requer a comprovação do comportamento doloso do contribuinte no sentido de ocultar ou dificultar a realização ou o conhecimento do fato gerador. Não se pode presumir o dolo do contribuinte apenas pela existência de um procedimento iniciado pelo Ministério Público.

Por tais razões, entendo que as justificativas apresentadas pela Fazenda Nacional são insuficientes para a imposição da multa qualificada.

Como afirmado no acórdão recorrido, já que os fundamentos que sustentariam a acusação de fraude ou sonegação não foram arguidos ou buscados em nenhum momento pela autoridade lançadora, não cabe ao julgador motivar sua decisão com fatos ou

circunstâncias que não foram tratadas no procedimento fiscal, sob pena de cerceamento do direito de defesa da autuada e de malfada inovação no lançamento. Afinal, não poderia a interessada defender-se de uma acusação que não lhe foi imputada no momento oportuno.

Transcrevo abaixo trechos do Voto do Conselheiro Leonardo de Andrade do Couto:

Assim, não foi apresentado qualquer motivo concreto para a que a multa fosse aplicada no percentual qualificado. Foi esse o posicionamento do relator da decisão recorrida que, no entanto, foi vencido por prevaleceu o entendimento de que a interessada contabilizou nota fiscal ideologicamente falsa com intuito de reduzir tributo.

Em segundo lugar, mesmo que essa falsidade, por hipótese, tenha efetivamente ocorrido, não foi arguida em nenhum momento pela autoridade lançadora. Não cabe ao julgador motivar sua decisão com fatos ou circunstâncias que não foram tratadas no procedimento fiscal, sob pena de cerceamento do direito de defesa da autuada. Afinal, não poderia a interessada defender-se de uma acusação que não lhe foi imputada no momento oportuno.

Nesse panorama, o Professor Marçal Justen Filho, ao lecionar acerca das sanções administrativas, defende que “o Estado Democrático de Direito excluiu o sancionamento punitivo dissociado da comprovação da culpabilidade. Não se pode admitir a punição apenas em virtude da concretização de uma ocorrência danosa material”

Dessa forma, como não foi trazido aos autos um conjunto probatório suficiente a demonstrar a ocorrência de fraude, dolo ou simulação e como não é possível inovar quanto aos fundamentos, seja do lançamento, seja da qualificação da penalidade, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Karem Jureidini Dias – Relatora.