



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Paulo Coviello Filho

Tendo em vista que, atualmente, as autoridades fiscais responsáveis por efetuarem o lançamento tributário têm aplicado a multa de ofício em sua modalidade qualificada¹, com base no art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e que, em muitos casos a referida multa é lançada sem a comprovação da conduta dolosa de evasão fiscal que é o núcleo da sua aplicação, interessou-nos verificar como esses casos têm sido analisados pela jurisprudência administrativa, de forma crítica, fazendo-se valer, inclusive, de comparações entre as decisões.

Esse estudo se faz importante quando se verifica que a imposição da multa qualificada, ao aumentar substancialmente os valores totais da exigência fiscal, acaba criando diversas situações incômodas às pessoas que sofrem tal atuação, tendo em vista todas as normas de provisionamento de contingências e informação ao mercado, que regulam a atividade empresarial.

Para atingir seu objetivo, esse trabalho dividir-se-á em três etapas, sendo a primeira uma breve introdução legislativa, a segunda dedicada a (também breves) ponderações sobre a interpretação das normas relativas ao assunto e, por fim, a análise de casos práticos recentes² em que se discutiu a questão. Antes de adentrar ao estudo, importante chamar atenção que este ficará adstrito ao que se consigna nos Acórdãos publicados pelo Carf, eis que não é possível obter acesso ao inteiro teor dos processos em que tais arestos foram proferidos.

1. Do Histórico Legislativo

A multa qualificada foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n. 9.430, que, em seu art. 44, inciso II, dispunha:

¹ Não será tratada no presente trabalho a diferença entre multa qualificada e agravada, tendo em vista a confusão de nomes que ocorre - sendo certo que a multa qualificada é aquela aplicada pelo antigo art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430, atual parágrafo 1º, desse mesmo artigo.

² Referida análise se dará a partir de acórdãos disponibilizados no sítio oficial do Carf (www.carf.fazenda.gov.br), tomando por base arestos publicados desde 2009 até a presente data.

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - 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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Pela simples leitura do referido dispositivo verifica-se que, para aplicação da referida penalidade, era necessário o evidente intuito de fraude e a prática de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Posteriormente, o art. 44 foi singelamente alterado, estando vigente da seguinte forma:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 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.”

Como se vê, portanto, a nova redação do referido dispositivo trouxe duas mudanças, a primeira topográfica, eis que a multa qualificada era prevista, antes, no inciso II do art. 44, e agora no parágrafo 1º, sendo um complemento, em caráter de exceção, do inciso I. Essa mudança afastou a possibilidade de a multa isolada, que é aplicável na hipótese do contribuinte, não cumprir a obrigação de efetuar os recolhimentos mensais a título de estimativas, ser “qualificada”. A segunda mudança foi a retirada do termo “evidente intuito de fraude”.

Independentemente de qual redação é analisada, o que se vê é que para ser penalizado na modalidade qualificada, o contribuinte tem que incidir nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, transcritos a seguir:

“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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Importante destacar que os dispositivos acima nunca sofreram qualquer tipo de mudança, estando ilesos à renovação legislativa.

Para o objeto do presente trabalho, pois, mostra-se mais importante a segunda mudança suprademonstrada, a qual está intrinsecamente ligada ao núcleo da hipótese de qualificação da multa. Após essa alteração legislativa, portanto, afastou-se a



Paulo Coviello Filho
é Advogado

necessidade do “evidente intuito de fraude”, expressão a que tanto a jurisprudência como a doutrina, sempre deram (e ainda dão) muita importância.

Além das mudanças *supra*, verifica-se que o referido dispositivo sempre esteve lastreado nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de modo que, para aplicação da multa em sua modalidade qualificada, sempre foi necessário que se verificasse uma dessas hipóteses. Funcionam, pois, essas hipóteses como os tipos penais do Direito Penal, estando, porém, a penalidade prevista em norma separada, qual seja, o art. 44 da Lei n. 9.430 conforme acima demonstrado.

2. A Interpretação desse Conjunto Normativo

Para o escopo do presente estudo é importante que se definam ao alcance e o sentido das expressões utilizadas pelo legislador no conjunto normativo suprainstaurado.

Primeiramente, impende verificar cada uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502, eis que apenas quando configuradas as hipóteses legais ali prescritas é que a multa qualificada por ser aplicada.

O art. 71 trata da sonegação, não no sentido de deixar de pagar tributo por via dolosa, mas por, dolosamente, serem criados embaraços para a fiscalização tomar conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. O núcleo desse artigo, portanto, é o impedimento ou retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador de tributo, ou de condições a ele essenciais. Essa situação ocorre, pois, quando o contribuinte não entrega documentos à fiscalização, não colabora com essa, dentre outras situações.

Por sua vez, o art. 72 trata do próprio fato gerador, cuja ocorrência se impede ou se retarda por modo doloso, vale dizer, por via sabidamente ilegal e que adultere a realidade do fato gerador ou dos seus elementos, podendo consistir em simulação absoluta ou relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícitos.

Por fim, o art. 73 prevê hipóteses em que ocorram aqueles atos previstos nos arts. 71 e 72, quando haja a participação de mais de uma pessoa. É a hipótese do conluio, quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos arts. 71 e 72. Essa união para a prática de ilícito de forma dolosa é comumente chamada de pacto doloso.

Em resumo, a leitura desses dispositivos da Lei n. 4.502 e do art. 44 da Lei n. 9.430 revela que o intuito doloso é requisito imprescindível para a aplicação da multa majorada, eis que o art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430 reservava essa penalidade mais onerosa aos “casos de evidente intuito de fraude”, ou seja, não aos casos de simples ilegalidades praticadas pelos contribuintes, mas apenas aos casos de ilegalidades que tivessem sido cometidas sob o impulso de intuito fraudulento.

Desse modo, somente neste caso o art. 44 remetia a penalização do contribuinte para a multa qualificada, porém reservava a mesma para as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, ou seja, a multa qualificada somente era cabível se houvesse o evidente intuito de fraude porque tal situação se subsume a um dos tipos infra-cionais descritos nesses outros dispositivos legais.

Atualmente, o art. 44 reserva a penalidade qualificada para os casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, sem mencionar evidente intuito, mas o dolo continua a ser necessário, pois eles se referem exclusivamente à situações em que o dolo esteja presente, eis que os dois primeiros referem-se à “ação ou omissão *dolosa*” e o terceiro a “ajuste *doloso*”. Dessa forma, o dolo permanece como requisito inafastável.

Portanto, nas três modalidades de evidente intuito de fraude, constantes desses dispositivos - sonegação, fraude e conluio -, o traço característico e comum a elas é a conduta dolosa, e, por isso mesmo, o art. 44 as considerava como caracterizadoras de evidente intuito de fraude.

De mais a mais, os arts. 71 a 73 não podem ser isolados de outras disposições que estão contidas no mesmo conjunto normativo constante da Lei n. 4.502, de modo que, ao serem adotados aqueles artigos, especificamente mencionados no art. 44 da Lei n. 9.430, eles o foram dentro do contexto normativo de que fazem parte, e que confirma inequivocamente as exigências para que a penalidade possa ser aumentada.

Ante o breve histórico normativo, e a também breve análise do conteúdo dessas normas, conclui-se que o elemento essencial para aplicação da multa em sua modalidade qualificada sempre foi o dolo, de modo que, só com a comprovação da intenção maliciosa do agente é que é possível aplicar essa penalidade majorada, estando os demais casos (onde não se comprova o dolo), adstritos à penalidade normal no percentual de 75%.

Importante destacar, ainda, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência, na vigência da antiga redação do art. 44, II, da Lei n. 9.430, sempre deram muita importância para a expressão *evidente intuito de fraude*³. O evidente intuito de fraude seria, então, requisito imprescindível para a qualificação da multa de ofício. Apesar dos diversos pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a necessidade de apresentação desse requisito, não nos parece que a sua retirada da lei tenha mudado a disciplina geral desse dispositivo. Isso porque, conforme supraexposto, o dolo sempre foi o principal aspecto para autorizar a aplicação da multa de ofício na modalidade qualificada.

Finalmente, ressalta-se que a comprovação cabal do intuito doloso do agente é necessária em consonância ao previsto no art. 112 do Código Tributário Nacional, que prevê interpretação favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comine penalidades, de modo que se não ficar claramente comprovada tal conduta, a interpretação da situação será a mais favorável ao acusado, devendo ser afastada a multa qualificada.

Por fim, ainda que superficialmente, chama-se atenção ao fato de que a multa qualificada é uma exceção quando o assunto são penalidades tributárias, tendo em vista que requer expressamente a comprovação da intenção dolosa do agente, a des-

³ Sobre a expressão “evidente intuito de fraude”, destaca-se interessante parecer de Marco Aurélio Greco, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 76 (São Paulo: Dialética, 2002, pp. 148 a 161), em que esse ilustre jurista discorre a respeito desta expressão - separando o termo fraude em fraude à lei (quando o agente busca esquivar-se de uma previsão legal apoiando-se em norma de cobertura), fraude em sentido penal, que é o instituto doloso, usado arditosamente para enganar, ludibriar, conforme no art. 171 do Código Penal. Nas palavras daquele jurista, apenas esse último instituto poderia ensejar a aplicação da penalidade em sua modalidade qualificada.

peito da previsão geral do art. 136 do CTN, que determina que “Salvo disposição de lei em contrário, 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.” A multa qualificada é, pois, a disposição de lei em contrário, ou seja, a exceção dentro da regra geral.

3. As Recentes Manifestações da Jurisprudência Administrativa

Para iniciar a análise da jurisprudência administrativa, destaca-se o Acórdão n. 1402-001.266, de 4 de dezembro de 2012, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do Carf. Naquele julgado considerou-se comprovado o dolo do agente a partir da prática reiterada de contabilização de notas fiscais inidôneas, emitidas por empresas que não existiam de fato. Concluiu esse aresto que “os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente e de forma sistemática. O contribuinte que, reiteradamente, escritura notas fiscais inidôneas em sua contabilidade, emitidas por diversas empresas inexistentes de fato, afasta a possibilidade de desatenção eventual e enquadra-se no tipo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Trata-se de prova direta, portanto, e não de presunção ou indícios, como afirma a interessada.”

Para o Relator, o dolo ficou evidente a partir da contabilização, reiterada, de notas fiscais inidôneas a fim de diminuir suas obrigações tributárias, de forma que uma prática adotada sistematicamente não pode ser classificada como um erro escusável⁴.

Contrapõe-se a essa situação os casos em que o contribuinte é autuado por omissão de receitas, em que, como consolidado na jurisprudência do Carf, por meio da Súmula n. 14, a mera omissão não é o bastante para qualificação da multa de ofício⁵. Isso porque a simples omissão de receita não se compara à utilização de documentos inidôneos para o fim de reduzir a carga tributária devida. A omissão de receitas, pois, assemelha-se à situação em que o contribuinte, por livre vontade, deixa de recolher o tributo que sabe ser devido, incorrendo, sim, em infração, mas não cabível de penalidade qualificada. Essa infração já é penalizada com a multa de ofício de 75%.

Aproveitando o tema omissão de receitas, cita-se o Acórdão n. 1402-001.145, de 8 de agosto de 2012, em que havia situação de certa forma similar. Neste caso, de mesma Relatoria do supracitado, a multa qualificada restou mantida ante a comprovação de que o contribuinte, também reiteradamente, utilizou-se de contas de terceiros para movimentar valores. Segundo trecho do voto condutor:

“No presente caso, constam no processo documentos que comprovam que a contribuinte, durante os anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, utilizou-se de contas

⁴ Erro escusável é figura do Direito Civil, que prevê que o erro, para admitir nulidade do negócio, deve ser desculpável, ou seja, deve ser um erro que qualquer um poderia cometer, e não um erro grosseiro. No Direito Tributário, ele está previsto no art. 172, II, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo (ii) ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato.”

⁵ Importante que se diga que, sem prejuízo do exposto nessa Súmula, o mesmo Carf possui a Súmula n. 34, que preconiza: “Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.”

correntes bancárias de terceiros, mantidas à margem da escrituração, com o objetivo de não oferecer as respectivas receitas à tributação, caracterizando a intenção de omitir receitas e diminuir o resultado tributável. A própria contribuinte admite a utilização das contas bancárias da Coopercap para movimentar seus recursos.”

Assim como no primeiro caso retrodestacado, a reiterada utilização de contas bancárias de terceiros, mantidas fora do escopo da contabilidade do contribuinte evidencia a hipótese do art. 71 da Lei n. 4.502, em que o contribuinte lança mão de artifícios maliciosos para dificultar o conhecimento da realidade fática por parte da fiscalização, podendo-se enquadrar essa conduta na previsão da Súmula n. 34 anteriormente mencionada.

Importante entendimento restou assentado no Acórdão n. 1401-000.852, de 11 de setembro de 2012, no qual também se analisou conduta reiterada de contribuinte contabilizando notas fiscais inidôneas, aproveitando-se de créditos de PIS, IPI e Cofins sobre elas. Na análise da situação, apesar de confirmar a desconsideração, feita pela fiscalização, de diversas notas fiscais contabilizadas pelo contribuinte (validando, no entanto, outras notas fiscais que o contribuinte demonstrou serem hígidas), o Relator foi preciso ao dispor que, após desconsiderar as notas, era dever da fiscalização comprovar ainda a inexistência das aquisições, o que não fez.

Destacou, ainda, trecho do acórdão de 1ª instância em que restou consignado que as notas eram consideradas inidôneas por uma presunção legal (art. 82 da Lei n. 9.430), sendo que

“baseando-se o lançamento em uma presunção, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a glosa de custos. Compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se por um lado, cabe ao contribuinte comprovar o pagamento e o recebimento dos bens para que não seja efetuada a glosa dos custos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então atribuir-lhe a multa majorada de 150%.”

Cirúrgicas as observações do voto condutor do referido julgado, aplicando entendimento similar ao da Súmula n. 14 do Carf supramencionada, quando, ao analisar caso em que a autuação está pautada em presunção, afirma que para aplicação da multa qualificada é necessário que fique evidentemente comprovado o dolo do agente. Em outras palavras, o que se verifica é que enquanto o lançamento do tributo pode ser pautado em presunção legal, a qualificação da multa não pode, devendo estar cabalmente demonstrado o intuito doloso do contribuinte para que seja possível sua aplicação. No mesmo sentido, foram os Acórdãos ns. 1402-001.098, de 3 de julho de 2012, 1402-001.225, de 17 de janeiro de 2013 e 9101-001.615, de 16 de abril de 2013.

A impossibilidade de qualificar a multa com base em presunção também restou caracterizada no Acórdão n. 9202-00.969, de 15 de fevereiro de 2012, em que o contribuinte, pessoa física, foi acusado de omissão de receitas, bem como de simulação por ter criado empresa apenas para contratar prestação de serviço com empresas, o que geraria economia tributária. Apesar de mantida a autuação, afastou-se a multa pela falta de prova da conduta efetivamente dolosa.

Analisando outra situação em que havia a presunção legal da omissão de receitas, e aplicando entendimento semelhante ao supra-analisado, o Conselheiro Mar-

cos Shigueo Takata, Relator do Acórdão n. 1103-000.819, de 6 de março de 2013, entendeu que, apesar de a omissão de receitas não ser suficiente para aplicação da multa qualificada, a simulação por meio do uso de laranjas a fim de obter vantagens tributárias ilícitas é o bastante para configurar a conduta dolosa, e, conseqüentemente, a multa qualificada. No mesmo sentido, o Acórdão n. 1802-001.402, de 4 de outubro de 2012.

Situações similares à de omissão de receitas ocorrem quando o contribuinte, apesar de, durante determinado período, auferir receitas tributáveis, apresenta declarações “zeradas”, inativas, ou em que declara receitas bem menores do que as efetivamente auferidas. Nesses casos, a jurisprudência majoritária mantém a qualificação da multa, considerando esse tipo de conduta como bastante para a comprovação do dolo. É o que vê nos Acórdãos ns. 1202-00.283, de 17 de maio de 2010, 1202-000.911, de 8 de novembro de 2012, 1401-000.837, de 8 de agosto de 2012, 1302-00.513, de 24 de fevereiro de 2011, 1402-000.869, de 31 de janeiro de 2012, 1302-000.960, de 8 de agosto de 2012, 3403-001.911, de 12 de abril de 2013, e 1302-001.139, de 9 de julho de 2013.

Nesses casos tem-se chamado atenção, quando da análise da existência, ou não, de conduta dolosa, para alguns aspectos como reiteração da conduta e montante de valores omitidos, sendo que devem ser analisados com muito cuidado, eis que a linha entre a simples omissão de receita, ou falta de declaração, com a conduta dolosa de sonegação é tênue.

Outro exemplo de decisão nesse sentido foi o Acórdão n. 9101-00.632, de 6 de junho de 2010, que observou que “a conduta reiterada do contribuinte em informar, em declaração entregue ao fisco, parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida e constante dos registros fiscais do ICMS, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a aplicação da multa qualificada”. Ao analisar o acórdão verifica-se que as referidas diferenças dos valores eram de mais de 90% das receitas e que essa conduta se repetiu por 20 meses consecutivos, de modo que se considerou o conjunto fático-probatório é suficiente para autorizar a aplicação da multa qualificada. Da mesma forma, o Acórdão n. 1402-001.416, de 10 de julho de 2013, destacou se tratar de conduta dolosa “o procedimento do sujeito passivo que apura os valores relacionados ao ICMS, creditando-se na forma da lei e, ao mesmo tempo, omite tais operações à Receita Federal caracteriza a nítida intenção de ocultar a ocorrência dos fatos geradores relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins”.

Ocorre, porém, que existem posições divergentes, como é o exemplo dos Acórdãos ns. 9202-00.909, de 16 de agosto de 2010, e 1101-000854, de 6 de março de 2013, no qual ficou consignado que “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, ainda que contumaz, não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

O assunto torna-se mais polêmico quando é analisado no âmbito de situações jurídicas complexas, em que os contribuintes lançam mão dos chamados planejamentos tributários. A pesquisa realizada para elaboração do presente trabalho notou que nesses casos a jurisprudência tem se posicionado de forma ainda mais inconsistente.

Exemplos claros dessas situações são os Acórdãos n. 1301-00.810, de 1º de fevereiro de 2012 e n. 1401-00.155, de 28 de janeiro de 2010, ambos exarados em situações jurídicas similares conforme se extrai do relatório de ambos os Acórdãos. Em resumo, o contribuinte (que é o mesmo nos dois processos), visando realizar ativos, optou por fazer por meio de negócio jurídico indireto. Nesse cenário, utilizou figuras chamadas comumente de empresa veículo. A fiscalização, ao analisar ambas as operações, desconsiderou seus efeitos para fins tributários, efetuando dois lançamentos tributários, em processos distintos, acompanhados de multa de ofício na modalidade qualificada.

Os processos foram distribuídos a diferentes turmas do Carf, que, ao analisarem as situações, também se manifestaram de forma totalmente diferente. Apesar de ambos Acórdãos considerarem os negócios jurídicos simulados, o de número 1301-00.810 manteve a aplicação da multa qualificada, enquanto o 1401-00.155 afastou essa multa.

Todavia, não está aí o destaque, eis que o mesmo contribuinte pode agir de forma dolosa em um momento, e não dolosa em outro momento. O que salta aos olhos ao se analisarem os dois arestos é a forma como cada um valorou determinada peculiaridade, demonstrando total inconsistência jurisprudencial.

Tendo em vista a condição do contribuinte envolvido, como empresa de grande porte, com ações negociadas em bolsa, chamou-se atenção, nos dois casos, ao fato que em ambas as situações, as operações foram devidamente contabilizadas e escrituradas, bem como publicadas ao mundo exterior por meio de fatos relevantes ao mercado.

Entretanto, ao analisar essa questão, o Acórdão n. 1301-00.810, de 1º de fevereiro de 2012, afirmou “que a publicidade conferida aos atos formalmente praticados não milita a favor da interessada, posto que tal publicidade foi dada aos atos aparentes, àqueles reveladores tão somente da vontade enganosa, e que buscavam ocultar o ganho de capital efetivamente ocorrido e ensejador da tributação. No caso, a publicidade foi, na verdade, parte da simulação.”

Em sentido oposto, o Acórdão n. 1401-00.155, de 28 de janeiro de 2010, entendeu que

“No caso dos autos, identifico que toda a operação, pela sua própria natureza e pelas partes envolvidas, empresas de capital aberto, foram amplamente divulgadas, em atendimento às prescrições das normas comerciais e da Comissão de Valores Mobiliários (.) Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, está evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico indireto, de forma absolutamente pública, respaldado por entendimentos abalizados de que o negócio estaria abarcado pela chamada elisão fiscal.”⁶

Como se verifica, portanto, a publicidade dada às operações, inclusive com publicação de fatos relevantes perante todo o mercado foi analisada de modo oposto, o que demonstra a falta de uniformidade jurisprudencial sob o tema. A nosso ver, porém, não se pode dar guarida ao entendimento exarado no Acórdão n. 1301-00.810, pois não é razoável entender que uma empresa com capital aberto possa agir de forma

⁶ Importante destacar que o voto vencido do Acórdão n. 1301-00.810, de 1º de fevereiro de 2012, proferido pelo Relator do processo, foi nesse sentido.

dolosa, e, não contente, noticiar o fato aos quatro ventos para quem queira saber, sendo característica básica de qualquer ato ilícito a tentativa do agente de esconder esse fato do conhecimento geral, inclusive das autoridades.

Assim, interpretação correta foi aquela exarada pelo Acórdão n. 1401-00.155, de 28 de janeiro de 2010, que, apesar de desconsiderar o negócio jurídico entabulado pela contribuinte, considerou inexistente o intuito doloso essencial para manutenção da multa qualificada, usando como indício para essa conclusão o fato do contribuinte ter contabilizado todas as peculiaridades da operação, bem como noticiado aos órgãos fiscalizadores como CVM e Banco Central. Concluiu que apesar de irregular o negócio, ficou claro que o contribuinte não tinha o intuito doloso necessário para aplicação da multa qualificada.

Sobre essa situação, é importante destacar o Acórdão n. 9101-001.625, de 17 de abril de 2013, exarado pela 1ª Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob relatoria da Conselheira Susy Gomes Hoffmann. O processo foi remetido ao órgão superior com recurso especial do contribuinte em que esse atacava a multa de ofício qualificada que fora mantida no julgamento *a quo*. Conforme relatório da Relatora, dentre outros aspectos, o contribuinte alegava que a aplicação da multa qualificada no caso era totalmente descabida, eis que, à época dos fatos, o próprio Conselho de Contribuintes (atual Carf) já havia se manifestado em operações similares (comumente chamadas de “casa e separa”) de forma favorável

A Relatora, nas suas razões de voto, afirmou que considerando que à época o próprio Conselho não tinha posição consolidada a respeito, o contribuinte tomou atitude que estava embasada, ao menos, nessa jurisprudência favorável. Alegou que, nesses casos, deve-se avaliar o cenário jurídico à época para verificar qual a interpretação dada para a situação. Adiante, afirmou que a jurisprudência já havia se manifestado favoravelmente a esse tipo de operação, de sorte que se o próprio Conselho aceitava e chancelava esse tipo de operação, e o contribuinte agiu dessa forma nesse período, não era possível comprovar o elemento subjetivo do dolo.

Precisas observações também foram feitas pela Conselheira Karem Jureidini Dias na declaração de voto constante do mencionado Acórdão, em que concluiu da mesma forma da Relatora, pugnando pela ponderação do princípio da boa-fé, mediante o qual se verificaria se o contribuinte efetivamente lançou mão de artifícios dolosos, ou se agiu de forma lícita, pensando estar totalmente abraçado pelo ordenamento jurídico.

Continuou seu raciocínio afirmando que é dever da autoridade lançadora verificar a boa-fé objetiva e subjetiva do agente para se compreender se realmente houve a conduta dolosa, ou se ocorreu a figura do erro de proibição, o qual está previsto no art. 21 do Código Penal⁷.

Em linhas gerais, a aplicação do referido instituto do Direito Penal quando se trata de sanções no Direito Tributário estaria baseada na previsão do art. 112 do

⁷ “Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.” Na doutrina encontra-se a seguinte posição: “O erro de proibição, por sua vez, não diz respeito à tipicidade, ao tipo penal, mas a sua antijuridicidade. Não existe, na hipótese de erro de proibição, a consciência da ilicitude (atual ou parcial) do fato, que é um pressuposto ou elemento da culpabilidade” (MIRABETE, Julio Fabrini *Manual de Direito Penal*. Parte Geral, vol. 1 23ª ed. São Paulo: Atlas, p. 197)

CTN, mas também em consonância com o disposto no art. 172, inciso II, do mesmo Código, isso porque aquele prevê que:

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”, enquanto esse postula que “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo (II) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato.”

Na mesma linha, foi o entendimento esposado no Acórdão n. 9202-002.063, de 31 de maio de 2012, também relatado pela Conselheira Susy Gomes Hoffmann, e no Acórdão n. 1401-000.836, de 8 de agosto de 2012.

Seguindo esse entendimento, foi o Acórdão n. 1402-001.180, ao analisar planejamento fiscal em que se utilizou de empresa veículo para a criação de ágio dentro de um mesmo grupo empresarial. Apesar de desconsiderar os efeitos das operações societárias engendradas pelo contribuinte, o referido Acórdão afastou a aplicação da multa qualificada, alegando que, apesar de o planejamento tributário ser irregular, o negócio foi realizado às claras, “partindo de interpretação literal e formal das normas que regem a matéria”, razão pela qual não estaria presente o dolo necessário para qualificação da multa de ofício.

Outro não foi o entendimento exarado no Acórdão n. 9101-001.536, de 22 de novembro de 2012, que afastou a aplicação da multa qualificada, conforme se retira da ementa do julgado.

No mesmo sentido, foi a decisão do Acórdão n. 1402-00498, no qual desconsiderou-se operação de emissão de debêntures considerada irregular. Segundo o voto condutor desse aresto, “Da análise do processo, percebe-se que todas as operações de emissão de debêntures foram devidamente contabilizadas e registradas nos registros contábeis da empresa, circunstância que possibilitou que a autoridade fiscal identificasse estas operações descaracterizando-as. Há que se ter presente diferença entre os elementos para descaracterizar a emissão das debêntures e a afirmação de que a empresa, no ato da emissão, agiu com dolo visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Em matéria de fato delituoso não se pode presumir. Ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou desqualifica-se a multa.” Em situação similar, grande contribuição deu o voto da Conselheira Karem Jureidini Dias no Acórdão n. 9101-00.359, de 1º de outubro de 2009.

Da análise dos Acórdãos acima, percebe-se a importância do art. 112 do CTN, para as situações em que não está evidentemente clara a conduta dolosa do agente. Não se pode, pois, confundir a previsão do referido artigo com uma indulgência universal prevista na legislação, devendo tal dispositivo ser ponderado na medida correta, sob o nítido enfoque de que ele não existe para privilegiar o contribuinte, mas, sim, para evitar o abuso das autoridades contra os administrados, devendo as sanções ser aplicadas sob cristalina comprovação da conduta dolosa. Nesse sentido é o entendimento de Leandro Paulsen⁸.

⁸ “(...) efetivamente, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face das suas características, quanto ao seu enquadramento legal. Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar

Vê-se, pois, que o referido artigo é uma garantia contra as acusações arbitrárias e infundadas das autoridades lançadoras, de modo que os órgãos administrativos responsáveis pelo julgamento dos lançamentos não podem, em momento algum, manter a aplicação de multa qualificada sem que essa esteja suficientemente lastreada em conjunto probatório trazido pela fiscalização.

Finalmente, destacam-se outros exemplos da falta de homogeneidade da jurisprudência administrativa: os Acórdãos n. 1202-000.818, de 13 de junho de 2012, 1401-000.765, de 10 de abril de 2012 e 1801-01.114, de 8 de agosto de 2012.

Os processos em que foram proferidos os referidos Acórdãos são de empresas do mesmo grupo empresarial que desenvolvem a mesma atividade, sendo que a fiscalização acusa, em suma, as empresas controladas, concessionárias de veículos, de omitirem receitas recebidas de instituições financeiras a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas por elas. Essas receitas são recebidas pela controladora das empresas. A acusação fiscal foi acompanhada de multa de ofício qualificada em 150%.

Sem entrar no mérito do procedimento adotado pelo contribuinte ou da decisão dos diferentes órgãos do Carf, o que salta aos olhos é a disparidade das decisões. O Acórdão n. 1202-000.818 manteve o lançamento integralmente, inclusive a referida multa qualificada. O Acórdão n. 1401-000.765, apesar de manter o lançamento, afastou a aplicação da multa qualificada. Já o Acórdão n. 1801-01.114 validou o procedimento adotado, cancelando integralmente a autuação, e, conseqüentemente, a multa de ofício por completo.

Apesar de essas decisões serem objetos de recursos especiais das partes (contribuinte ou Fazenda Nacional), de modo que se espera uma uniformização de entendimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não se pode aceitar decisões tão disparelhas relativas à questão aqui estudada, qual seja a aplicabilidade da multa de ofício qualificada. Isso porque tal matéria depende, como exaustivamente visto anteriormente, de robusta matéria de prova, a qual, se não esteve em dois processos, com certeza também não esteve no outro que manteve sua aplicação. Além disso, imperioso ressaltar que em casos que não possuem “irmãos” como o presente, a admissibilidade do recurso especial pode ficar prejudicada, de sorte que a decisão definitiva seria a do órgão *a quo*.

Ora, a simples existência de três decisões tão diferentes sobre o mesmo fato, inclusive afastando a existência do dolo na situação, a despeito do princípio do livre convencimento que pauta a atividade de qualquer julgador, já seria o bastante para que seja aplicado o art. 112 do CTN, eis que tal divergência é prova cabal de que não existe certeza sobre a conduta dolosa do contribuinte.

A acusação fiscal pautou a qualificação da multa nestes processos em duas razões, a simulação do negócio jurídico e a prática reiterada de omissão de receitas. Ao analisar especificamente essas situações, enquanto o primeiro Acórdão enten-

convicção quanto à ocorrência e características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação.” (*Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 888.)

deu que a caracterização da simulação é suficiente para a qualificação da referida multa, o segundo Acórdão observou, irreparavelmente, que “o fundamento legal para afastar a simulação (art. 167 do Código Civil) é diverso daquele que respalda a qualificação da multa (arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502)”. Olvidou, o primeiro Acórdão, da necessidade de ficar comprovada a conduta dolosa do contribuinte, a qual não pode estar pautada apenas na caracterização de simulação. Nesse sentido, resgatam-se as precisas observações da Conselheira Susy Gomes Hoffmann, no Acórdão n. 9101-001.625, de 17 de abril de 2013 supra-analisado, as quais se aplicam inteiramente na situação.

4. Conclusão

Com base no que se colocou acima, sopesando a casuística que interfere na análise aqui proposta, o que se verifica é uma jurisprudência administrativa bastante vacilante, apesar de importantes manifestações. Essa falta de uniformidade da jurisprudência nada mais é que mais um dos espectros pelos quais se manifesta a insegurança jurídica que assola não só o sistema tributário nacional, como o ordenamento jurídico brasileiro como um todo.

Dessa forma, especialmente em relação ao tema desenvolvido, o que se espera é a evolução da jurisprudência para um único caminho, o que acarretará o aumento da segurança dos contribuintes que não agem de forma fraudulenta, além, é claro, do maior respeito às normas como um todo, pela certeza da punição àqueles que agem de forma ilícita.

Desse modo, o caminho uníssono da jurisprudência deve ser no sentido de que a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202-002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que “O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.”

Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco⁹, “a exceção da exceção”. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 1402-00752, 1402-00753 e 1402-00754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 9202-00.632, de 12 de abril de 2010, 9202-00.971, de 17 de agosto de 2010, 3301-00.557, de 26 de maio de 2010, e 1402-001.180, de 10 de dezembro de 2012.

Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidades, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.

⁹ “A tributação pelo ICMS das operações interestaduais com o petróleo e seus derivados - o sentido da imunidade: tributação exclusiva no destino - extensão da responsabilidade do substituto tributário”. *Revista Dialética do Direito Tributário* n. 76. *Op. cit.* p. 151