

A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E O POSICIONAMENTO DO CARF

Vivian Casanova Eskenazi

1. Introdução

O presente estudo destina-se a analisar uma situação recorrente vivenciada por diversos contribuintes quando do encerramento de procedimentos fiscais. Atualmente, é bastante comum que os contribuintes sejam surpreendidos não apenas com a autuação fiscal para constituição e exigência do crédito tributário, mas também com a aplicação de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento). Tal penalidade está prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430/96.

Assim, a presente abordagem terá como objetivo analisar a legislação pertinente e as hipóteses em que essa multa seria cabível, assim como demonstrar o atual posicionamento que vem sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quando da análise de processos administrativos, nos quais as autoridades administrativas pretenderam a imposição da multa de ofício qualificada.

Esse Órgão Julgador, como se verá, tem enfrentado a missão de analisar os casos concretos, a fim de elucidar as situações que efetivamente se subsumem às hipóteses previstas no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9.430/96, capazes de justificar a imposição de penalidade tão gravosa, assim como de afastar tal imposição em casos que não se enquadram na hipótese legal.

2. Dos requisitos legais para a imposição da multa qualificada

O artigo 142, do Código Tributário Nacional, ao prever que “compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” apresenta uma conceituação para lançamento, qual seja: “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Segundo tal dispositivo, portanto, as autoridades administrativas, após verificarem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e quantificarem essa obrigação, constituem o crédito tributário por meio do lançamento, no qual é aplicada a multa de ofício considerada devida.

Em casos de lançamento, as multas de ofício cabíveis são aquelas previstas no artigo 44, da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007, a seguir transcrito:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A despeito de o referido dispositivo prever algumas situações específicas que justificam a aplicação da multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento), a regra geral é a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Contudo, uma exceção a essa regra geral está prevista no parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96:

Art. 44 – (...)

§ 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 n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifos nossos)

O dispositivo legal acima transcrito autoriza que a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) seja duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Ao se analisar tais dispositivos verifica-se que apresentam a conceitualização de sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

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.

Portanto, para que a multa de ofício possa ser qualificada pelas autoridades administrativas, sendo exigida no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), é fundamental que esteja presente uma das hipóteses acima mencionadas: sonegação, fraude ou conluio.

De acordo com tais dispositivos, para a caracterização da sonegação ou fraude, requisito necessário para imposição da multa de ofício qualificada, é imprescindível a existência de uma conduta ou omissão dolosa, ou seja, dotada de vontade e consciência, com o deliberado intuito de enganar o Fisco por meio da prática de atos ilícitos, buscando esconder das autoridades administrativas a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou ainda evitar a sua ocorrência.

Conluio, por sua vez, resta caracterizado quando duas ou mais pessoas ajustam a prática de sonegação ou fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Ou seja, para que se caracterizem as hipóteses que suportam a imposição de multa de ofício qualificada deve ser demonstrada a ocorrência de um ato praticado pelo contribuinte com o intuito de ludibriar o Fisco sobre a realidade dos fatos, não bastando a alegação de que teria a intenção de obter uma economia fiscal.

A aplicação da multa qualificada não é a regra geral, mas sim uma exceção em nosso ordenamento jurídico, que importa na imposição de penalidade excessivamente onerosa ao contribuinte, de modo que a sua aplicação deveria ser bastante cautelosa, cabendo às autoridades administrativas que realizam o lançamento tributário demonstrar de forma inequívoca a prática de uma das hipóteses previstas nos artigos 71 ou 72 da Lei n. 4.502/64, que possa suportar a sua aplicação, inclusive com a devida instrução processual das provas que a justifiquem.

Na prática, contudo, o que os contribuintes têm vivenciado, especialmente nos casos de atuações fiscais decorrentes da desconsideração de operações que teriam por objetivo obter uma redução da carga fiscal, é a aplicação da multa de ofício qualificada sem qualquer justificativa, ou, até mesmo, sob o simples argumento de que a mera intenção do contribuinte em economizar tributos por meio de negócios jurídicos posteriormente desconsiderados caracterizaria a intenção dolosa mencionada nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Em verdade, estamos vivendo em um momento em que as autoridades administrativas encaram qualquer planejamento tributário como um procedimento ilícito, que caracterizaria sonegação ou fraude, a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

No entanto, conforme entendimento de Marco Aurélio Greco¹, a figura do planejamento tributário em si não pressupõe o dolo na realização da fraude ou sonegação. Isso porque há sempre a possibilidade de realização de um planejamento tributário regular, no qual o contribuinte não realiza o fato gerador ou realiza o fato gerador que apresenta dimensão menos onerosa, mas sem modificar as características de algo que já existia, não configurando, assim, a fraude ou a sonegação, que suportariam a imposição da multa de ofício qualificada.

Ora, diferente do que querem fazer crer as autoridades administrativas, os planejamentos tributários podem ser atividades realizadas por meio lícitos, visando atingir fatos futuros, com o objetivo de reduzir a carga tributária. Nesses casos, a atuação é preventiva e evita, de forma antecipada, a obrigação tributária ainda não existente. Assim, se a atuação em questão é preventiva, antecipada, não há que se falar em ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do

1. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 76, p. 148-161.

fato gerador por parte das autoridades administrativas ou modificar suas características essenciais, uma vez que na elisão fiscal o objetivo é justamente a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Como ensina Ricardo Lobo Torres, em casos de planejamentos fiscais lícitos, poder-se-ia estar diante da chamada “fraude à lei”, a qual não se confunde, em absoluto, com a “fraude contra a lei”, sendo apenas esta capaz de deflagrar a incidência da multa de ofício qualificada.

O citado autor apresenta a seguinte distinção entre as duas figuras:

O que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*fraus legis*), que é forma de elisão abusiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN, e artigo 166, VI, do Código Civil). José Carlos Moreira Alves ensina a propósito:

‘Assim, temos aqui um complexo de negócios jurídicos que em si mesmo são válidos, mas pela sua reunião passam a ser *em fraude à lei*. Observam os *verba legis*, mas ferem a *mens legis* ou a *sententia legis*.

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero *violação à lei*. Quanto é *contra legem*, há violação direta; quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

(...)

Também para os tributaristas, brasileiros sempre foi clara a distinção entre *fraude contra a lei* (= evasão) e *fraude à lei* (= elisão abusiva).²

Marco Aurélio Greco³, ao tratar do tema, explicita que a fraude contra a lei (fraude penal) corresponde a um ilícito praticado com vio-

2. TORRES, Ricardo Lobo. Elisão Abusiva e Simulação na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 338-339. Itálicos no original.

3. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 241-242 e 246-247. Itálicos no original.

lação direta à lei e que dá origem ao que na doutrina se conhece por evasão ou sonegação fiscal, enquanto que na fraude à lei (fraude civil), que resultaria na chamada elisão abusiva, “o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)”.

Ainda segundo Marco Aurélio Greco, “é importante esclarecer que a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%) prevista no artigo 44 da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe deu o artigo 14 da Lei n. 11.488/2007. Esta é uma distinção relevante, pois, às vezes, há uma tendência de assemelhar as hipóteses de fraude à lei tributária às hipóteses de fraude prevista, por exemplo, nos artigos 149, VII e 150, § 4º do CTN que pedem uma reação mais forte do ordenamento”.

Assim, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n. 4.502/64, é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos tributo, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, “fraudulentos”, para obter a economia fiscal desejada.

Deste modo, não se pode consentir que se mantenha a crucificação ao termo “planejamento tributário”, que não necessariamente importa em realização de condutas ilícitas, para justificar a aplicação excessiva da penalidade qualificada prevista no parágrafo 1º do artigo 44, da Lei n. 9.430/96 como pretendido reiteradamente pelas autoridades administrativas.

3. Das decisões do CARF sobre a aplicação da multa qualificada nos casos de planejamento tributário

Diante desse cenário de aplicação infundada e desmedida da multa de ofício qualificada em autuações fiscais relacionadas a planejamentos

fiscais e também em outras situações específicas, tem cabido aos órgãos julgadores administrativos – Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (órgão julgador de primeira instância) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão julgador de segunda instância) – analisar os casos concretos e avaliar se efetivamente estão presentes as situações caracterizadoras de sonegação ou fraude, que justifiquem a aplicação de tal penalidade qualificada.

Em nosso estudo acerca da jurisprudência desses órgãos julgadores administrativos, o que primeiro nos chamou a atenção foi o afastamento da multa de ofício qualificada já pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Constatamos que, em diversos julgados, esse órgão julgador de primeira instância vem reconhecendo a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, por ausência de comprovação do evidente intuito de fraude por parte das autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento.

Citamos a ementa de algumas decisões nesse sentido:

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% somente na hipótese de restar caracterizado o 'evidente intuito de fraude' referido pela legislação.⁴

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%.⁵

4. Decisão n. 06-32148, proferida em 08.06.2011, pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba.

5. Decisão n. 16-030088, proferida em 03.03.2011, pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento I de São Paulo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. Não comprovado em tese o evidente intuito de fraude, não há que ser aplicada a multa qualificada, mas a de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.⁶

Tais decisões confirmam, assim, que a penalidade qualificada em questão vem sendo imposta de forma desmedida pelas autoridades lançadoras, sem qualquer preocupação com a demonstração da efetiva prática de conduta dolosa caracterizadora da fraude ou sonegação, previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Ao analisarmos o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o primeiro aspecto a ser considerado é o entendimento de que a aplicabilidade ou não da multa de ofício qualificada deve ser analisada caso a caso, sendo verificada a sua manutenção apenas em hipóteses nas quais há uma flagrante atitude delituosa por parte do contribuinte, como se verifica nos Acórdãos n^{os} 1402-00.752 e 1402-00.754, proferidos em 30.09.2011, pela 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por ser esclarecedor, a seguir, transcreveremos trecho do voto do conselheiro relator Antônio José Praga de Souza:

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

6. Decisão n. 09-39291, proferida em 29.02.2012, pela 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora.

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

(...)

Ora, não há dúvidas quanto à intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configuraria a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.⁷

O posicionamento adotado nesses julgados foi no sentido de que a fraude que justifica a aplicação da multa de ofício qualificada corresponde à prática de conduta pelo contribuinte expressamente vedada por lei, constituindo um ato que, em si próprio, representa um ilícito proibido pelo ordenamento jurídico. Nesses julgados são citados como exemplos de fraude: adulteração de documentos, notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas etc.

Por sua vez, na hipótese de prática de atos pelo contribuinte com a intenção de obter redução da carga fiscal, a conclusão a que se chegou, naqueles julgados, foi a de que é necessário analisar se tal economia foi ou não indevida, sem que tal fato, necessariamente, importe em uma presunção de sonegação ou fraude que justifique a qualificação da multa de ofício.

7. Acórdãos n. 1402-00.752 e 1402-00.754 proferidos em 30.09.2011 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza.

Em outro julgado da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi adotado entendimento semelhante, restando decidido que os planejamentos tributários realizados com o objetivo de reduzir a carga tributária ensejam, no máximo, uma elisão fiscal, que não caracterizam má-fé, nem figuras delituosas hábeis a justificar a majoração da multa de ofício, conforme trecho a seguir transcrito do voto do conselheiro relator designado Antonio Bezerra Neto:

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.⁸

Pelo que se verifica, as situações para as quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entende pela manutenção da multa de ofício qualificada são aquelas que têm em comum a intenção de enganar o Fisco através do emprego de meios ilícitos, permeados pela falsidade em sua essência.

Nesses julgados é ressaltado, ainda, um ponto que tem sido bastante considerado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para fins de avaliar a correção ou não da aplicação da multa de ofício qualificada, que diz respeito à regularidade e publicidade dos atos praticados.

A esse respeito, o citado Órgão Julgador vem entendendo que nas hipóteses em que todos os atos societários são registrados nos órgãos competentes e há transparência na escrituração contábil e fiscal do con-

8. Acórdão n. 1401-00.155, proferido em 28.01.2010, pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Designado Antonio Bezerra Neto.

tribuinte, que refletem exatamente as operações realizadas, não estaria presente o dolo e não restaria configurado o intuito fraudulento, a justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

Diante de planejamentos tributários em que o contribuinte realiza todos os negócios jurídicos com o seu devido registro e atendendo às obrigações acessórias que possibilitam ao Fisco tomar conhecimento e fiscalizar as obrigações tributárias, pode-se dizer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado pelo não cabimento da multa qualificada, conforme ementa a seguir transcrita:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - Nos chamados “planejamentos tributários”, constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas.⁹

Vale ressaltar que o entendimento consubstanciado nos acórdãos acima mencionados já foi adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9101-01.402, proferido em 17.07.2012, conforme ementa a seguir transcrita:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150% depende

9. Acórdão n. 107-09169, proferido em 16.10.2007, pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Conselheiro Relator Luiz Martins Valero.

não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributários, logo incabível a aplicação da multa qualificada.¹⁰

A adoção desse entendimento também pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais apenas demonstra a linha de raciocínio que vem sendo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgamentos sobre essa matéria.

Por outro lado, não podemos deixar de destacar também que há hipóteses em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decide pela manutenção da multa de ofício qualificada, como no Acórdão n. 12012-00.753, de 12.04.2012.

Neste caso, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisando a situação fática do caso concreto, considerou que a qualificação da multa de ofício deveria ser mantida, já que estava diante da existência de declarações falsas e alterações de datas de documentos, capazes de comprovar a má-fé do contribuinte, conforme trecho do voto da Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner:

(...) indícios de que os negócios jurídicos aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:
(...)

10. Acórdão n. 9101-01.402, proferido em 17.07.2012, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Jorge Celso Freire da Silva.

indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:

(...)

indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 167, do Código Civil:

(...)

Assim, tendo constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.¹¹

Nesse caso, houve a efetiva comprovação por parte das autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento de que se verificou algo a mais do que a simples intenção de pagar menos tributo, ou seja, que houve o efetivo emprego de meios ilícitos para atingir a finalidade pretendida, configurando a fraude justificadora da imposição da multa de ofício qualificada.

A respeito da comprovação da fraude ou da sonegação para fins de aplicabilidade da referida penalidade qualificada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já se posicionou no sentido de que é necessário não apenas o dolo do contribuinte, mas também a prova cabal da ocorrência da fraude ou sonegação, durante a instrução processual, sendo certo que a ausência de qualquer desses elementos seria suficiente para afastar a qualificação dessa multa, conforme ementa do Acórdão n. 1402-00.802, proferido em 21.10.2011, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

11. Acórdão n. 1202-00.753, proferido em 12.04.2012, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.¹²

No mesmo sentido, podemos citar o Acórdão n. 108-09.037, conforme ementa a seguir transcrita:

PENALIDADE QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que se aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

Na citada ementa é ressaltada, também, como já mencionado no presente estudo, a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada quando evidenciada a regularidade e legalidade de todos os atos praticados pelo contribuinte, os quais, apesar de refletirem a intenção

12. Acórdão n. 1402-00.802, proferido em 21.10.2011 pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza.

de economizar tributos, não importam em demonstração de condutas fraudulentas.

O que se verifica ao analisar os recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, portanto, é que a matéria ora analisada já encontra um posicionamento bastante solidificado por parte deste Órgão Julgador, o qual também vem sendo adotado pelas Delegacias de Receita Federal do Brasil de Julgamento, permitindo-nos extrair algumas conclusões tratadas no próximo item.

4. Conclusões

Com base na análise das recentes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é possível identificar uma linha de raciocínio que vem sendo adotada de forma majoritária por esse Órgão Julgador, a qual nos permite as seguintes conclusões:

- (i) a multa de ofício qualificada, por constituir uma exceção em nosso ordenamento jurídico, penalizando severamente o contribuinte, deve ser aplicada estritamente nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, diante da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio;
- (ii) a simples realização de um planejamento tributário, visando à economia de tributos, não pode implicar uma presunção absoluta a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada;
- (iii) nos casos em que restar identificada a convicção do contribuinte de estar agindo dentro da lei, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, principalmente com o registro de todos os atos societários nos órgãos competentes e transparência na sua escrituração contábil e fiscal, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa de ofício;
- (iv) a caracterização de sonegação ou fraude tem se verificado em procedimentos adotados pelos contribuintes que

- possuem a falsidade em sua essência, constituindo-se em atos ilícitos com a intenção de enganar o Fisco; e
- (v) a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio deve ser demonstrada de forma inequívoca e cabal pelas autoridades administrativas, inclusive com a devida instrução processual das provas que a justifiquem, devendo ser comprovado o dolo da conduta ou omissão praticada pelo contribuinte, dotado de vontade e consciência.

