



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

**Processo n°** 10830.726821/2013-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.919 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS  
**Recorrente** CALMITEC CALDEIRARIA E MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA. DECLARAÇÃO ABAIXO DO VALOR DA RECEITA EM PERÍODOS SEGUIDOS. FRAUDE.

A conduta consistente em reduzir sistematicamente, sem amparo legal, a base de cálculo da contribuição, por meio da apresentação de declarações à RFB com valores zerados, demonstra a intenção deliberada de diminuir o montante do tributo devido, caracterizando evidente intuito de fraude, adequando-se ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei n° 4.502/64, e sujeitando o infrator a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% do valor da contribuição lançada de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Morais Pereira, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

## Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início em 15/03/2013. Dessa fiscalização foram lavrados Autos de Infração lançados contra o fiscalizado referente às contribuições de PIS e de COFINS do período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011 (fls. 962 a 1.005) 1. O crédito tributário total lançado com multa e juros correspondeu a R\$ 4.872.912,42 (R\$ 4.002.613,32 a título de COFINS e R\$ 870.299,10 a título de PIS).*

*A multa aplicada foi agravada para 150%, o que originou, inclusive, representação fiscal para fins penais pensada a esses autos (processo nº 10830.726889/2013-62).*

*A fiscalização no curso da ação fiscal intimou o contribuinte a apresentar documentação contábil e fiscal, a saber: Livro Diário; Livro Razão, cópia do Contrato Social consolidado e alterações; procuração dos representantes legais; entre outros.*

*Em 21/08/2013, o contribuinte entregou 3 CDs contendo os dados da sua Escrituração Contábil Digital (ECD) correspondente aos anos de 2009, 2010 e 2011.*

*Foram juntados aos autos: extratos do sistema de Consulta de Pagamentos (fls. 42 a 43); cópias dos DACONs (fls. 44 a 630) e cópias das DCTFs (fls. 631 a 920).*

*Com base nesses documentos e nas informações prestadas pelo contribuinte foi elaborado o Quadro Demonstrativo das fls. 921 a 922, onde constam os valores de receita apurados na contabilidade, os declarados em DACON e em DCTF, e as verificações dos respectivos pagamentos.*

*Observa-se que o valor do DACON ativo correspondia aos valores declarados na DCTF original, tendo o contribuinte posteriormente apresentado **retificadoras zeradas** para todas as DCTFs do período fiscalizado.*

*Diante dessa **grave constatação** o contribuinte foi intimado a esclarecer as diferenças entre os valores contabilizados, declarados e retificados.*

*Em 03/10/2013, a empresa CALMITEC veio a prestar esses esclarecimentos às fls. 930 a 945 sob forma de impugnação, quando não havia ainda sido formalizado nenhum Auto de Infração (ver fl. 931), na qual se diz surpreendida com a solicitação de informações, entendendo que essas já constariam nos relatórios fiscais (fl. 932).*

A fiscalização fez então contato com o Técnico Contábil da empresa para orientá-lo da oportunidade que estava sendo dada para esclarecimentos à CALMITEC, visto que nessa primeira intimação nenhuma manifestação sobre as diferenças havia sido respondida pelo contribuinte:

“... o contribuinte **não se manifesta a respeito do que foi solicitado** no “Termo de Constatação”, ou seja, **não apresenta esclarecimento** sobre a diferença entre os valores originais e retificados do PIS e da COFINS, assim como não apresenta planilha com os valores devidos ...” (fl. 992) (gn)

Posteriormente, em 14/10/2013, encaminhou o contribuinte planilhas de cálculo referentes ao PIS e à Cofins dos anos-calendário de 2009 a 2011. Observa-se que haveria contribuições a recolher para todas as competências. (fls. 946 a 961).

Com base em tal documentação juntada aos autos, concluiu a fiscalização que foram cometidas **irregularidades** pela empresa CALMITEC na apuração das contribuições para os anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

Portanto, foram verificadas divergências entre os valores constantes no DACTON/DCTF original e os valores das DCTFs retificadoras zeradas.

Ademais não foram localizados pagamentos dessas contribuições para os anos de 2009, 2010 e 2011 (com raras exceções), os quais, frise-se, **não se encontravam passíveis de nenhum procedimento automático de cobrança**, diante das retificadoras zeradas apresentadas pelo contribuinte.

A ciência do Auto de Infração foi dada ao contribuinte em 19/11/2013 (fls. 964 e 978).

A **impugnação** foi apresentada em 13/12/2013, às fls. 1.010 a 1.047, onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

a) Dos Fatos:

*QUE a fiscalização alega que o contribuinte retificou os dados para burlar o Fisco, ao que argumenta que se quisesse fraudar teria alterado a sua contabilidade por inteiro, e não somente as DCTFs. Diz que a alteração das DCTFs para zeradas se deu por erro humano, entendendo não estar caracterizado o dolo em momento algum.*

*QUE para que se caracterizar o dolo deve haver um prejuízo ao erário, e não a possibilidade de prejuízo.*

*QUE a abordagem sobre o dolo deve somente ocorrer desde que haja a obtenção positiva do resultado pretendido.*

b) Da Multa Qualificada

*QUE a aplicação da multa majorada de 150% pela omissão de receita só pode ser considerada quando ocorrer fraude inequivocamente provada. Diz que entregou todos os documentos exigidos durante à fiscalização.*

*c) Do Dolo/Fraude*

*QUE o objeto central do significado de dolo está vinculado ao conceito de má-fé, discorrendo o impugnante na seqüência sobre o dolo no direito penal, civil e administrativo, e citando vários autores.*

*QUE se faz necessária uma parametricidade do conceito de dolo nos direito civil, penal e administrativo, comentando em seguida sobre os requisitos essenciais do dolo no direito administrativo e comentando que as infrações administrativas se baseiam na consumação de um resultado. Afirma que não se pode responder pela possibilidade de prejuízo, porque para o direito administrativo isto é juridicamente irrelevante.*

*QUE o dolo no direito administrativo obedece ao princípio da tipicidade, ou seja, não existe hipótese legal de sanção administrativa, sem prévia previsão de sua ilegalidade.*

*d) Da Tipicidade*

*QUE o exame da aplicação da sanção deve percorrer, além da avaliação da ilegalidade, a avaliação subjetiva, ou seja, o atuar do agente público, de modo a apurar o elemento volitivo que impulsionou o ato.*

*e) Da Legalidade*

*QUE a noção de ilegalidade e a noção de intenção de desobedecer a lei, embora sejam faces da mesma moeda, não se confundem.*

*f) Da Boa-fé no direito administrativo*

*QUE a violação à moralidade e à boa-fé representa indicativo claro da presença do elemento subjetivo de desvio: dolo.*

*g) Da Prova do dolo. Elementos incidentes para a avaliação probatória e determinação do dolo.*

*QUE para gerar efeitos jurídicos o dolo, além de ser realizado como manifestação de vontade, está ligado ao resultado produzido, porque o que interessa ao direito administrativo é a lesividade causada e a sua proporção. Quem agiria por má-fé certamente tomaria o cuidado de evitar que permanecessem evidências graves de sua conduta. Faz outras colocações sobre irrazoabilidade da medida, prova material de que o agente obteve vantagem e inexistência de causa justificável para a realização do ato ilícito.*

*h) Do princípio do não-confisco no Direito Tributário*

*QUE a doutrina pátria afirma que confiscatório é o tributo que excede a capacidade contributiva, sem aquela, no entanto, fornecer critérios objetivos para sua verificação.*

*i) Do conceito e da natureza jurídica*

*QUE ao se observar o fato gerador de uma obrigação e comparar com as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal para a instituição de tributos, é que se poderá definir se aquela obrigação tem caráter tributário ou não.*

*j) Do histórico dos tributos no direito comparado e no direito brasileiro*

*São citados diversos autores relativos ao histórico dos tributos no direito comparado e no Brasil.*

*l) Do conceito de confisco e seus aspectos nas constituições anteriores e na CF de 1988*

*QUE o inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal não proíbe o confisco em si, mas sim o “efeito do confisco”.*

*QUE os artigos 145 a 156 da Constituição Federal devem ser rigorosamente observados pela União ao exercer a sua competência tributária.*

*m) Do princípio de não-confisco e direito de propriedade*

*QUE o confisco é proibido no direito brasileiro e que a capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade. O confisco está diretamente ligado ao direito de propriedade, tendo uma amplitude maior por estar positivado.*

*n) Do princípio do não-confisco e da capacidade contributiva*

*QUE o efeito de confisco pode estar aquém ou além da capacidade contributiva.*

*o) Do princípio do não confisco e princípio da isonomia*

*QUE o sentimento de penalização experimentado pelo contribuinte, quando defrontado com um tributo com efeito confiscatório, deriva em grande parte da noção de igualdade.*

*p) Da vedação ao efeito de confisco por tributo individualmente ou pelo conjunto do sistema tributário brasileiro*

*QUE existe a possibilidade não só de o tributo ser confiscatório, mas sim de todo o sistema tributário ser confiscatório, pois o efeito do confisco estaria ligado ao sistema tributário na sua totalidade.*

*POR FIM, apresenta diversos requerimentos e coloca as seguintes considerações: i) seja anulada a cobrança dos valores supostamente devidos; ii) a falta de comprovação material do ilícito fiscal constante no Auto de Infração; iii) a imprevalência do crédito tributário pretendido, por inóceno e incomprovada*

a ilicitude indicada na autuação sob hostilidade; iv) a comprovada condição de ilegitimidade da autuação; v) a indevida instauração da ação fiscal, já que inexistente a obrigação principal, o apenamento não tem qualquer valor; vi) seja desconsiderada a multa majorada pela falta de elementos que caracterizem a fraude.

*Conclui que deve ser tornado nulo ou insubsistente os Autos de Infração, tornando-se sem efeito as contribuições exigidas, bem assim como a multa pretendida, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão, por não estar legitimada a pretensão do agente do fisco.*

*Requer, outrossim, a realização de diligências, aquelas necessárias à plena elucidação das questões suscitadas, inclusive com a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas, ou até mesmo o julgador, diante das circunstâncias, de ofício, determine diligência ou perícia, que por ventura julgar necessária, inclusive bancárias para que reste comprovado a ausência de fundamentação legal.*

Sobreveio decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 A 31/12/2011*

*DOLO. CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA.*

*A omissão expressiva, reiterada e sistemática de receitas, mediante o artifício de retificar declarações (DCTFs) como zeradas de períodos de apuração dos quais o contribuinte tinha plena consciência de existir a contribuição devida, revela conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco da ocorrência dos fatos geradores.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.*

*A motivação da qualificação se fundamenta em grave irregularidade cometida pelo contribuinte, que sabedor da existência de contribuição devida, apresentou retificadoras de DCTFs zeradas, reiteradamente, visto que é essa correta declaração constituinte de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.*

*VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICÁVEL*

*A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada em função da infração cometida, sendo que o seu percentual decorre de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-lo sob a alegação do confisco.*

*PERÍCIA, DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.*

*Indefere-se o pedido de perícia/diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o constatado pela DRF jurisdicionante está baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte, ou seja, em sua própria contabilidade.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

*DOLO. CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA.*

*A omissão expressiva, reiterada e sistemática de receitas, mediante o artifício de retificar declarações (DCTFs) como zeradas de períodos de apuração dos quais o contribuinte tinha plena consciência de existir a contribuição devida, revela conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco da ocorrência dos fatos geradores.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.*

*A motivação da qualificação se fundamenta em grave irregularidade cometida pelo contribuinte, que sabedor da existência de contribuição devida, apresentou retificadoras de DCTFs zeradas, reiteradamente, visto que é essa correta declaração constituinte de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.*

*VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICÁVEL*

*A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada em função da infração cometida, sendo que o seu percentual decorre de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-lo sob a alegação do confisco.*

*PERÍCIA, DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.*

*Indefere-se o pedido de perícia/diligência quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o constatado pela DRF jurisdicionante está baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte, ou seja, em sua própria contabilidade.*

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

**Voto**

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

Autenticado digitalmente em 14/04/2015 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 17/04/2015 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente processo de auto de infração lavrado em face da contribuinte supracitada, referente a Contribuição par o PIS/Pasep e a Cofins apuradas no regime não cumulativo, apenada com multa qualificada de 150% devido a constatação de fraude, decorrente da apresentação de DCTF retificadoras sem apurar valor devido, por três anos-calendário consecutivos.

A recorrente não diverge em relação ao valor do tributo exigido na autuação. Contesta, contudo, a exigência da multa qualificada, entendendo não ter agido com dolo, bem como encontrar-se protegida pelo princípio do não confisco.

Delimitada a lide, esclarece-se que a previsão legal para a aplicação da multa de ofício de 150% sobre o tributo devido é encontrada no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430/96:

*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 nº 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.*

*§ 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. (grifo nosso)*

Em relação as condutas que levam a qualificação da multa, a leitura da norma em comento é clara ao duplicar o valor da multa para 150% sobre o valor devido quando constatado evidente intuito de fraude, conceito estabelecido pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que assim dispõe:

*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 impôsto 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.*

Em análise ao caso concreto, verifica-se que a recorrente, entre 01/01/2009 e 31/12/2011, apresentou regularmente ao Fisco seus Dacon e DCTF, sendo informados neste documentos os valores devidos a título de PIS e de Cofins, em conformidade com os seus livros contábeis.

A recorrente, posteriormente, retificou todas as suas DCTF referentes a este período, informando, nestes documentos, a inexistência de débitos em relação a estas contribuições. As DCTF retificadoras apresentavam como valor devido zero. Os Dacons, contudo, não foram modificados.

A recorrente, como já informado, não contesta a existência dos débitos, justificando as retificações procedidas como um mero erro de procedimento.

Pois bem, em sendo este os fatos em julgamento, entendo que a multa foi corretamente aplicada, tendo em vista a reiteração na conduta da fiscalizada, ao sistematicamente omitir receitas do fisco federal.

A prática reiterada da recorrente de retificar suas DCTF irregularmente para zerar os tributos devidos, associada aos valores vultuosos, leva a inevitável conclusão de que a conduta adotada pela recorrente corresponde a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Esclarece-se que, para o aperfeiçoamento deste tipo penal, mostra-se necessária a presença de dolo, ou seja, da intenção do agente na consumação do resultado proibido pela lei, qual seja a redução, a supressão ou o diferimento do tributo devido.

No presente processo, restou comprovado que a recorrente, ao informar a inexistência de débitos de PIS e de Cofins, agiu de forma a modificar as características essenciais do fato gerador da Contribuição, reduzindo artificialmente o valor do tributo devido.

Desta feita, a conduta da recorrente corresponde à conduta comissiva típica do dispositivo supracitado.

Com base neste entendimento, conclui-se que a apresentação de DCTF com valores zerados, por parte do sujeito passivo, de forma a reduzir intencionalmente o montante do tributo devido, ajusta-se ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, pela modificação de uma característica essencial da obrigação tributária

Neste mesmo sentido, seguem ementas de acórdão proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Multa Qualificada. Redução sistemática da base de cálculo da contribuição. Configuração de fraude.*

*A conduta consistente em reduzir sistematicamente, sem amparo legal, a base de cálculo da contribuição, com a intenção deliberada de diminuir o montante do tributo devido, caracteriza evidente intuito de fraude, por se adequar ao tipo objetivo descrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64, e sujeita o infrator multa de ofício qualificada, no percentual de 150% do valor da contribuição lançada de ofício, nos termos da legislação tributária específica. (Ac. 9303-01.132, sessão de 27/11/2010, redator designado Gilson Macedo Rosenberg Filho)*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ARTS. 71 A 73 DA LEI Nº 4.502/64.*

*A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, os crimes tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, notadamente em que se constata a conduta reiterada. (Ac 9303-01/496, sessão de 31/05/2011, relator Rodrigo Cardozo Mirando)*

*MULTA QUALIFICADA*

*A apresentação ao fisco federal, durante anos consecutivos, de declarações que informam ausência de receitas, quando os livros fiscais estaduais e a escrituração do sujeito passivo demonstram que ele auferia receitas e conhecia seu valor, revelam intenção de ocultar ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador, implicando qualificação da multa de ofício. (Ac. 9101-001.24, sessão de 25/04/2012, relator Valmir Sandri)*

A recorrente sustenta ainda o cancelamento da exigência da multa de ofício baseada no princípio constitucional de vedação ao confisco.

Esclarece-se, inicialmente, que ao julgador administrativo, membro de órgão de julgamento vinculado ao Poder Executivo, são impostas condições que não se aplicam aos membros do Poder Judiciário, as quais limitam sua esfera de cognição.

Entre as limitações encontra-se a impossibilidade de negar validade a lei em decorrência de sua inconstitucionalidade.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se previsto na Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita, a qual vincula todos os julgadores deste Conselho, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Processo nº 10830.726821/2013-83  
Acórdão n.º **3201-001.919**

**S3-C2T1**  
Fl. 1.153

---

Desta forma, estando a contestada multa prevista em lei tributária, a mesma deve ser aplicada quando incorridas as hipótese previstas para a sua exigência.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

CÓPIA