



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13433.000409/2005-09  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.455 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVIÇOS GERAIS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2002, 2003

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDOTA. DOLO.**

Omissão substancial, superior a 97%, de receitas auferidas em prestação de serviços, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e deve ser apenado com a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner. Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (art. 7º, inciso I, c/c § 1º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, Anexo II, de 25 de junho de 2007), em face de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou a evidência da prova (e-fls. 288/299) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), proferida no Acórdão nº 103-23.354 (e-fls. 277/284), pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 23/01/2008, que deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto por EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVIÇOS GERAIS LTDA (“Contribuinte”) para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2003

Ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS/pasep.

Apurados, através de procedimento de ofício, valores devidos da Contribuição para o PIS, que não haviam sido declarados ou confessados pela contribuinte é procedente a autuação, com a aplicação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA

Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc.. E, esses fatos não atingem o fato gerador do tributo, que é o objeto do tipo.

Discorre a autuação fiscal (e-fls. 07/20) que, não obstante a pessoa jurídica ter encaminhado declarações relativas ao SIMPLES para os anos-calendário de 2002 e 2003, já se encontrava excluída do regime de tributação por força do Ato Declaratório Executivo nº 09, de 10/10/2002, e por isso se encontrava submetida às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Com base em notas fiscais de prestação de serviços relativas ao último trimestre de 2002, e no livro Razão do ano de 2003, foi efetuado levantamento das receitas auferidas, e constatou-se que foram declarados ao Fisco valores substancialmente inferiores nas Declarações Anuais Simplificadas. Foi efetuado lançamento de ofício de PIS com a multa qualificada (150%).

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 110/114). A 4ª Turma da DRJ/Recife, no Acórdão nº 12.906, julgou o lançamento procedente (e-fls. 139/148).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 165/178), no qual foi dado provimento parcial pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-23.354 (e-fls. 277/284), para afastar a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

Foi interposto pela PGFN recurso especial de decisão não unânime de contrariedade à lei ou evidência de prova, no qual aduz que tendo o sujeito passivo, por meio das Declarações Anuais Simplificadas dos anos-calendário de 2002 e 2003, declarado ao Fisco receitas do último trimestre de 2002 e do ano-calendário de 2003 significativamente inferiores às realmente auferidas, teria restado evidenciado o intuito de fraude. Teria se consumado a conduta dolosa, objetivando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, um resultado da vontade livre e consciente da pessoa jurídica. Requer pelo provimento do recurso e restabelecimento da qualificação da multa de ofício.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 301/302) deu seguimento ao recurso.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 307/310), que não foram conhecidos por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 347/348).

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 311/315), aduzindo que o processo de exclusão de SIMPLES ainda se encontrava em litígio, não fazendo coisa julgada administrativa, e que o sistema informatizado impedia a alteração da opção do regime de tributação. Discorreu que não teria restado demonstrado nos autos o evidente intuito de fraude, por ausência de provas. Requer pelo não provimento do recurso.

Despacho da unidade preparadora (e-fl. 367/368) e petição apresentada pela Contribuinte (e-fl. 357) informa que a Contribuinte, em razão de adesão a parcelamento (Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009), veio requerer desistência total dos recursos interpostos nos presentes autos.

Termo de Transferência de Crédito Tributário (e-fls. 367/368) dispõe sobre a transferência de créditos não litigiosos dos presentes autos para o processo administrativo n.º 13433-720.071/2014-98.

Despacho de e-fl. 369 determinou o retorno dos autos ao CARF para se pronunciar sobre o recurso especial da PGFN.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da PGFN, em face de decisão contrária à lei e às evidências de provas, e prolatada por maioria de votos, que foi conhecido por despacho de exame de admissibilidade.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a abrangência da desistência apresentada pela Contribuinte diz respeito ao lançamento dos valores do principal, multa proporcional de 75% e juros moratórios, como se pode observar do Termo de Transferência de Crédito Tributário de e-fls. 367/368.

Assim sendo, remanesce litígio relativo à qualificação da multa de ofício (150%), que foi afastada pela decisão recorrida e consiste no objeto do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do recurso especial.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A respeito da qualificação da multa de ofício, transcrevo constatação da autoridade fiscal no auto de infração (e-fl. 8):

O fato do contribuinte haver declarado a Receita Federal, através das Declarações Anuais Simplificadas dos a. C. 2002 e 2003, receitas do último trimestre de 2002 e do ano de 2003 significativamente inferiores às efetivamente auferidas evidencia o intuito de fraude, pelo que se aplica, em relação aos fatos geradores correspondentes a esse ano, a multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Vale reproduzir constatação da Representação Fiscal para Fins Penais (e-fl. 106):

Com base no livro Razão do ano de 2003 (cópias As fls. 52 a 70), e a partir das notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pelo contribuinte referentes aos últimos três meses de 2002 (fls. 46 a 51), foi efetuado o levantamento das suas receitas nos meses de outubro/2002 a dezembro/2003, quando se constatou que as receitas assim apuradas, referentes aos períodos citados, superam em muito os valores declarados nas respectivas Declarações Anuais Simplificadas, conforme se demonstra nas planilhas anexas a esta Representação (fls. 05 a 07).

Um cálculo simples, feito com base nos números demonstrados nas referidas planilhas, permite constatar que os totais de receitas declaradas A. Receita Federal representaram, para o último trimestre/2002 e ano de 2003, apenas **2,6% e 1,02%**, respectivamente, dos valores lançados nas notas fiscais de prestação de serviços.

Conclui-se, assim, que o contribuinte, nos períodos acima mencionados, prestou declaração falsa ao fisco, ao inserir elementos inexatos nas declarações do SIMPLES apresentadas à Secretaria da Receita Federal, camuflando assim, os fatos geradores das obrigações tributárias. (*Grifei*)

Não se fala em um percentual insignificante, fala-se em omissão na informação de receitas superiores a **97% (noventa e sete por cento)**. Como se não bastasse, o procedimento foi reiterado no decorrer dos anos de 2002 e 2003 (desde outubro de 2002 a dezembro de 2003), perfazendo **quinze fatos geradores**.

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Trata-se de conduta deliberada e planejada, mediante ocultação das receitas brutas auferidas mediante prestação de serviços.

Não há que se falar em erro de preenchimento, ou qualquer outro motivo que justifique uma omissão dessa relevância.

No caso, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, **consumando-se o dolo**, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT<sup>2</sup>:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT<sup>3</sup> discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos<sup>4</sup>:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e onexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há que se falar em desconhecimento da legislação ou erro material. Resta plenamente demonstrada a presença de evidente intuito de fraude, e do dolo, atributo presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964<sup>5</sup>, que ensejam a aplicação do art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430, de 1996, predicando a qualificação da multa de ofício para 150%.

---

<sup>2</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

<sup>3</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

<sup>4</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

<sup>5</sup> 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.

Cabe, portanto, ser **restabelecida a qualificação da multa de ofício**.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-004.455 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13433.000409/2005-09

## Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

No presente caso acompanhei o relator pelas conclusões e apresento a presente declaração para explicar as razões de meu voto.

Tenho formado meu convencimento no sentido de que, para que se possa aplicar a hipótese legal de duplicação da multa de ofício (multa qualificada), é necessário que a fiscalização comprove um dolo específico do contribuinte, isto é, que a conduta foi orientada à prática de um ilícito. Neste sentido, o mero não recolhimento de tributos, ou até o volume de recursos omitidos e/ou a reiteração de tal comportamento, não são por si sós, suficientes para a caracterização da hipótese de qualificação da multa (por ex. acórdãos 9101-004.423, voto vencedor, e 9101-004.424, voto vencido).

De fato, ordinariamente, a legislação prevê três escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Por sua vez, caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Porém se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude e/ou conluio, aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964,) sendo, neste último caso apenas, relevante a investigação sobre o dolo do sujeito passivo.

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação para 150% situação excepcional, autorizada apenas se verificadas as circunstâncias específicas previstas na legislação.

Sobro o dolo, a doutrina penal assim o conceitua:

Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito. (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149, grifamos).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a ideia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a

autoridade fiscal identifique e **comprove** a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Muito embora o volume dos rendimentos omitidos (assim como a reiteração) possa até ser indício do intuito doloso, este deve ser reunido com outros indícios convergentes para que se possa considerar como prova. Penalizar de maneira mais grave um contribuinte com base em um único indício pode significar, na prática, dar força de presunção para a caracterização do dolo, o que é juridicamente vedado. Isso porque o dolo nunca se presume, pelo contrário, deve ser provado.

Analisando-se o caso dos autos, verifica-se que a qualificação da multa não se deveu apenas ao volume dos rendimentos omitidos. Como observou o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte já havia sido excluído do Simples e, mesmo consciente de tal circunstância, apresentou declarações pretendendo seu enquadramento nessa sistemática de tributação, tendo omitido rendimentos também como forma de possibilitar tal enquadramento (fl. 17 do TVF):

Não obstante estar excluído do SIMPLES, o contribuinte efetuou a entrega de Declarações Anuais Simplificadas relativas aos anos-calendário de 2002 e 2003, quando, na verdade, a sua condição de excluído do sistema sujeita-o às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, ficando, dessa forma, obrigado à entrega das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ e Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, bem como à manutenção da escrituração comercial, h. elaboração das demonstrações financeiras e A. confecção do LALUR, já que não fez opção pelo regime do lucro presumido, através do pagamento do imposto de renda correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano.

Assim, no caso, compreendo que a fiscalização logrou comprovar o dolo do sujeito passivo, no sentido de consciência da prática, não de um mero não recolhimento de tributo (mesmo que em volume substancial), mas da conduta ilícita de pretender seu enquadramento em regime de tributação privilegiado mesmo sabendo estar excluído de tal sistemática.

Por tais razões é que acompanhei o relator em sua conclusão, para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano