



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

Processo nº 13888.724063/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.360 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA - SONEGAÇÃO
Recorrente PRIME PACK INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/04/2010

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO SOBRE MATÉRIA. PRECLUSÃO. ARTIGO 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Na hipótese em que não há impugnação no Recurso Voluntário quanto aos valores apontados pela Fiscalização como sujeitos à tributação pelas contribuições, opera-se a preclusão, tornando-se definitiva a matéria, por força do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/04/2010

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO SOBRE MATÉRIA. PRECLUSÃO. ARTIGO 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Na hipótese em que não há impugnação no Recurso Voluntário quanto aos valores apontados pela Fiscalização como sujeitos à tributação pelas contribuições, opera-se a preclusão, tornando-se definitiva a matéria, por força do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre de 2 (dois) Autos de Infração, lavrados em 18/11/2013, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para os Programas de Integração Social ("PIS"), relativos a fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 30/04/2010, em razão de o contribuinte ter omitido receitas sujeitas às contribuições, mais multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), com base no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 751 e seguintes ("TVF"), o contribuinte inicialmente declarou como devidos valores a título de PIS/COFINS, apurados no regime cumulativo, em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF"), porém, posteriormente, retificou as declarações apresentadas, informando como "zero" o valor devido a título de PIS/COFINS.

Durante a Fiscalização, a Receita intimou o contribuinte a apresentar diversos elementos, dentre eles, a contabilidade do período 01/2009 a 12/2011, porém, ao final, com pedidos de prorrogação de prazo do contribuinte, novas intimações por parte da Receita e

intimações recebidas e não respondidas, só conseguiu obter os Livros de Saídas, de Entradas e de Apuração do IPI, do período 2009, 2010 e 2011.

Assim, com base nas notas fiscais registradas no Livro de IPI e em notas fiscais eletrônicas, obtidas em consulta ao banco de dados do SPED, a Receita apurou os valores devidos a título de PIS/COFINS, que eram compatíveis com os valores originalmente declarados em DCTF pelo contribuinte.

Com relação à multa de ofício, a Fiscalização aponta a ocorrência de sonegação e fraude como fundamento para a aplicação da penalidade em percentual duplicado, pelas razões a seguir:

"A Prime Pack, por seus responsáveis, cometeu fraude que induziu a administração tributária a erro, ao transmitir DCTF retificadoras com a informação de inexistência de débitos.

Se não fosse aberta a fiscalização na empresa com o consequente lançamento de ofício, os créditos tributários seriam perdidos com o transcorrer do prazo decadencial.

Os responsáveis legais pela empresa sabiam perfeitamente que as operações de venda de embalagens são fatos geradores do PIS/PASEP e da COFINS no regime da cumulatividade, tanto que declararam originalmente os débitos em DCTF. Nunca recolheram, no entanto.

Aliás, nunca tiveram a intenção de recolher. Por isso, para evitar a cobrança administrativa e posterior execução fiscal e contando com a possibilidade de não serem fiscalizados, transmitiram DCTF informando falsamente a total inexistência de débitos tributários, no período entre 01/2009 e 04/2010.

Verificou-se, ainda, em consulta aos sistemas internos da Receita Federal (v. extrato anexado ao PAF), que a PRIME PACK emitiu pela Internet diversas CND após promover o zeramento dos tributos, e provavelmente fez uso delas, o que configura mais uma fraude contra a Administração Pública".

Em outro trecho do TVF, a Fiscalização aponta um detalhe na transmissão da DCTF que indicaria que não se tratou de um erro cometido pelo contribuinte:

"(...) as retificações, zerando os valores dos tributos, ocorreram reiteradamente ao longo dos dezesseis meses a que se refere este Termo (01/2009 a 04/2010). Verifica-se que nas DCTS originais sempre consta como responsável pelo preenchimento o Sr. Edvaldo Degásperi, contador, e nas DCTF retificadoras, sempre um dos sócios, Regiane ou Wagner. O contador tomou o cuidado de não colocar seu nome como responsável pelo preenchimento daquelas retificadoras contendo informações falsas".

Além disso, a Fiscalização arrolou a sócia Regiane Aparecida Escalante Zago ("Sra. Regiane"), *"única sócia e administradora da Prime Pack à época dos fatos geradores"* (fls. 755), como responsável solidária dos valores lançados, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, afirmando que: *"a conduta consciente e desejada de prestar informação falsa à Receita Federal, retificando documentos declaratórios com a falsa*

informação de inexistência de débitos, induzindo a erro a administração tributária, tendo pleno conhecimento da existência dos fatos tributáveis, de forma reiterada, constitui a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, conforme Lei nº 8.137/1990, artigo 1º, incisos I, II e IV".

Conforme documento de fls. 766 e 769-770 dos autos, os sujeitos passivos foram cientificados do lançamento em 22/11/2013. O contribuinte Prime Pack Indústria e Comércio de Embalagens Ltda - EPP ("Prime Pack" ou "Recorrente") apresentou Impugnação no dia 16/12/2013, como se verifica no carimbo de protocolo de fls. 772. Já o sujeito passivo solidário, Sra. Regiane, não apresentou impugnação ao lançamento, não abrindo-se, portanto contencioso em relação à atribuição de sujeição passiva (artigos 17 e 21 do Decreto nº 70.235/1972).

Na sessão de 14/05/2014, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife - PE ("DRJ") julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Prime Pack, mantendo o crédito tributário em sua integralidade, por acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/04/2010

PAGAMENTO INFERIOR AO DEVIDO. DECLARAÇÃO INEXATA.

Restando demonstrado que o sujeito passivo retificou sua DCTF e, como consequência, deixou de declarar a contribuição decorrente da venda de mercadorias, correta é a lavratura da auto de infração no intuito de formalizar, de ofício, o débito outrora confessado e confirmado em procedimento fiscal.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento e este, de acordo com a legislação de regência, corresponde à receita bruta.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA

A prática reiterada de infrações, com o evidente objetivo intuito de alterar dolosamente as características da obrigação tributária e reduzir as contribuições a pagar, autoriza a aplicação da multa qualificada de 150%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/04/2010

PAGAMENTO INFERIOR AO DEVIDO. DECLARAÇÃO INEXATA.

Restando demonstrado que o sujeito passivo retificou sua DCTF e, como consequência, deixou de declarar a contribuição decorrente da venda de mercadorias, correta é a lavratura da auto de infração no intuito de

formalizar, de ofício, o débito outrora confessado e confirmado em procedimento fiscal.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento que, de acordo com a legislação de regência, corresponde à receita bruta.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA

A prática reiterada de infrações, com o evidente objetivo intuito de alterar dolosamente as características da obrigação tributária e reduzir as contribuições a pagar, autoriza a aplicação da multa qualificada de 150%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/04/2010

PEDIDO DE PERÍCIA. CONDIÇÕES

Não será deferida a perícia quando os autos reunirem os elementos necessários à formação da convicção do julgador e, o que é mais relevante, o sujeito passivo não lograr êxito em demonstrar a imprescindibilidade desse exame suplementar".

A Recorrente foi cientificada dessa decisão no dia 25/09/2014, quinta-feira, conforme documento de fls 892, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 27/10/2014, segunda-feira, conforme documento de fls. 894, no qual pede a reforma da decisão recorrida, pelos seguintes argumentos: **(i)** nulidade do auto de infração, pois a Recorrente dispôs de apenas 30 (trinta) dias para se defender, enquanto que a Fiscalização dispôs de um prazo muito maior para realizar o trabalho fiscal que culminou no lançamento, por ser o lançamento baseado na acusação de sonegação fiscal, sem que fosse apresentada uma *"explicação empírica e minudente"* a respeito, e por ocorrer uma suposta capitulação errônea no lançamento, que teria sido baseado na Lei nº 8.137/1980, que trata de crimes contra a ordem tributária; **(ii)** a Recorrente defende que não é responsável pela retificação das DCTF's, argumentando que seria pueril, improvável, uma operação de amadores, *"prestar exatas informações através das competentes DCTF's em relação ao seu movimento operacional, sem ocultar em momento algum receitas e despesas, nem lucros e demais verbas correlatas, para depois, em um segundo momento, simplesmente zerar as aludidas DCTS's"*; diante disso, defende a nulidade do lançamento e pede uma perícia para se descobrir quem seriam os responsáveis pela transmissão das retificadoras, segundo a Recorrente, para que a Receita *"possa identificar em qual posto fiscal estas DCTF's foram encaminhadas e como estas DCTF's foram transmitidas para o sítio eletrônico da Receita Federal, com o fim precípua de apurar por qual equipamento de informática, via ID, estes dados foram transmitidos ao Fisco"*; **(iii)** na mesma linha de argumentação, defende a inoccorrência de sonegação fiscal, pois incompatível com a escrituração de todas as operações que teria sido feita pela Recorrente; **(iii)** e defende a inconstitucionalidade da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento).

Em seguida, os autos foram remetidos ao CARF, sendo distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 25/08/2016.

É o relatório.

Voto Vencido

Ementa do Voto Vencido: "MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. DESCOMPASSO ENTRE, DE UM LADO, LIVROS FISCAIS, NOTAS FISCAIS E DAFON, E DE OUTRO, DCTF RETIFICADORA. ARTIGO 44, INCISO I, PARÁGRAFO 1º, DA LEI Nº 9.430/1996. ARTIGO 71 DA LEI Nº 4.502/1964. A apresentação de DCTF retificadora não se subsume à sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, na hipótese em que o contribuinte registra todas as suas receitas no livro fiscal correspondente às suas atividades, emite todas as notas fiscais e informa tais receitas em documento regularmente entregue à Receita Federal que se destina justamente a essa finalidade, qual seja, informar as receitas da venda de bens e serviços, além da apuração e do valor, ao final, devido, a título de contribuições. Nessa hipótese, a retificação da DCTF não impede ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, aqui entendido como a quantidade de receita de venda de bens e serviços sujeitos à tributação, conhecimento este que é ganho pelo recebimento da DAFON entregue pelo contribuinte, declaração específica para esse fim".

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Delimitação do Julgamento

Da análise dos Autos de Infração e do TVF, percebe-se que, em tese, existiriam 3 (três) questões a serem examinadas no julgamento do presente processo, **(i)** a procedência da cobrança dos valores a título de contribuições sobre as receitas consideradas pela Recorrente; **(ii)** a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao caso; e **(iii)** a atribuição de responsabilidade passiva solidária a terceiro.

Entretanto, como já adiantado no relatório, o sujeito passivo solidário arrolado, Sra. Regiane, apesar de ser devidamente cientificada do lançamento, deixou de apresentar Impugnação, o que implica a preclusão para discussão da sujeição passiva solidária na esfera administrativa, posto que sequer chegou a se formar o litígio em relação a essa matéria (artigos 17 e 21 do Decreto nº 70.235/1972).

De igual modo, como se depreende da leitura do Recurso Voluntário do Recorrente, não há impugnação quanto aos valores apontados pela Fiscalização como sujeitos à tributação pelas contribuições. Em algumas passagens, é possível até mesmo chegar a conclusão de que, além de não impugnar, o Recorrente concorda com os valores lançados a esse título, quando, por exemplo, afirma que prestou em um primeiro momento *"as exatas informações através das competentes DCTF's em relação ao seu movimento operacional, sem ocultar em momento algum receitas e despesas, nem lucros e demais verbas correlatas"* (fls. 900 dos autos; item 9 do Recurso Voluntário).

Dessa maneira, não havendo contestação expressa e até uma manifestação que corrobora uma aquiescência em relação ao lançamento nesse ponto, operam-se os efeitos da preclusão também em relação à matéria indicada no item **(i)** acima.

Assim, não tendo sido impugnadas as matérias **(i)** e **(iii)**, a questão que se coloca à apreciação desse Colegiado é se a apresentação, pelo contribuinte, de DCTF retificadora, zerando os valores devidos a título de determinado tributo, na hipótese em que, em um primeiro momento, o contribuinte apresentou DCTF declarando corretamente os valores

devidos, estando as operações correspondentes devidamente registradas nos livros fiscais e declaradas em outros formulários apresentados à Receita (DACON), configura a sonegação descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, a ensejar a duplicação da multa, para 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Ressalte-se que serão também objeto de apreciação os demais argumentos levantados pelo Recorrente em sua defesa que, apesar de não impugnarem diretamente o crédito tributário lançado a títulos de PIS/COFINS ou a atribuição de responsabilidade solidária, se acolhidos, podem levar ao afastamento total do lançamento.

Julgados do CARF sobre a conduta específica do Recorrente

Antes de prosseguir, impende-se destacar que o CARF já julgou, pelo menos, dois processos de interesse da própria Recorrente, nos quais se discutiu exatamente as mesmas questões que serão aqui discutidas, tendo em vista que o lançamento se deu em razão da retificação da DCTF, nos moldes expostos no relatório, apresentando o contribuinte lá e aqui as mesmas razões de defesa.

Primeiro, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção de Julgamento, em processo de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, julgou lançamento de PIS/COFINS de período posterior ao que foi lançado no processo ora em julgamento. Enquanto o lançamento que deu origem ao presente processo trata de PIS/COFINS cujos fatos geradores ocorreram entre Setembro de 2009 a Abril de 2010, esse outro processo tratou do PIS/COFINS devidos por fatos geradores ocorridos entre Maio de 2010 a Novembro de 2011. Na sessão de julgamento do dia 17/03/2016, o lançamento foi mantido em sua integralidade, por acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2010 a 30/11/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972.

PEDIDO DE PERÍCIA. CONDIÇÕES

Não será deferida a perícia quando os autos reunirem os elementos necessários à formação da convicção do julgador e, o que é mais relevante, o sujeito passivo não lograr êxito em demonstrar a imprescindibilidade desse exame suplementar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS (...)

COFINS. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. FALTA DE DECLARAÇÃO E PAGAMENTO.

Comprovado que o sujeito passivo retificou suas DCTF, zerando o valor antes confessado das contribuições ao PIS e Cofins e, como consequência, deixou de declarar e pagar as contribuições devidas, correto a sua exigência por meio de auto de infração.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

Tendo apurado o imposto de renda pelo lucro presumido, correta a apuração da base de cálculo pelo faturamento, o qual corresponde às receitas auferidas em decorrência de suas atividades operacionais.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

O procedimento realizado pelo contribuinte de retificar reiteradamente as suas DCTF, zerando os valores das contribuições a pagar, aliado à falta de pagamento, configura a intenção dolosa de fraudar as informações de sua situação fiscal, com evidente intenção de não cumprir as obrigações tributárias impostas por lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...)" (Processo nº 13888.724064/201336; Acórdão nº 3301002.908; Sessão de 17/03/2016; Relator: Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; decisão unânime)

Depois, na sessão de julgamento do dia 29/09/2016, aquela mesma Turma, na relatoria da Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, julgou lançamento relativo a fatos geradores ocorridos no mesmo período, Maio de 2010 a Novembro de 2011, porém, de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), chegando ao mesmo resultado, pela manutenção integral do lançamento, por unanimidade de votos¹.

Como se verifica, em duas oportunidades, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção de Julgamento não acolheu os argumentos do Recorrente para afastar o lançamento, corroborando, assim, o entendimento da Fiscalização a respeito da conduta da Recorrente, em especial, no que se refere ao procedimento de retificação das DCTF's.

Feita essa contextualização inicial, passam-se aos argumentos da Recorrente para afastar o lançamento.

Nulidades

A Recorrente defende a nulidade do auto de infração, argumentando que haveria cerceamento do seu direito de defesa, pois dispôs de apenas 30 (trinta) dias para se defender, enquanto que a Fiscalização dispôs de um prazo muito maior para realizar o trabalho fiscal que culminou no lançamento. Além disso, pleiteia a nulidade, ao afirmar que o lançamento seria baseado na acusação de sonegação fiscal, mas não teria sido apresentada uma *"explicação empírica e minudente"* a respeito. Por último, ainda pedindo a nulidade dos autos de infração, a Recorrente entende que o lançamento possui capitulação errônea, pois teria se baseado na Lei nº 8.137/1980, que trata de crimes contra a ordem tributária.

Muito embora esses argumentos só tenham sido ventilados em sede de Recurso Voluntário e, portanto, não tenham sido debatidos e examinados pela decisão de primeiro grau, por se tratar de nulidade, merecem conhecimento e apreciação pelo Colegiado.

¹ Processo nº 13888.724066/201325; Acórdão nº 3301003.111; Sessão de 29/09/2016; Relatora: Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões; decisão unânime.

Nos termos do artigo 10º, do Decreto nº 70.235/1972: *"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula"*.

Já as nulidades estão previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972, que determina: *"Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa"*. (grifos nossos)

No lançamento em questão, em que os Autos de Infração atendem a todos os requisitos legais, foram lavrados por autoridade competente e não se vislumbra, na Fiscalização e na lavratura dos Autos de Infração, prejuízo ao direito de defesa do Recorrente, não há como se reconhecer a nulidade pleiteada pelo Recorrente.

Quanto à diferença de prazo disponível à Fiscalização para a realização do trabalho fiscal e para que o contribuinte prepare a sua defesa, não vislumbro o cerceamento do direito de defesa alegado.

Primeiro, porque não é necessariamente maior o tempo empregado pela Fiscalização na realização do lançamento do que o tempo que dispõe o contribuinte para impugnar ou recorrer. Se a Lei prevê um prazo que gira em torno de 5 (cinco) anos para a realização do lançamento, isso não quer dizer que o auditor fiscal irá se dedicar única e exclusivamente durante aquele período à realização de determinado lançamento, nem mesmo durante o período estipulado no Mandado de Procedimento Fiscal, em razão da necessidade de fiscalizar outras empresas, de forma simultânea.

Mas mesmo que disponha a Fiscalização de um tempo maior que 30 (trinta) dias para realizar a atividade fiscalizatória, essa divergência entre tempo disponível para Fiscalização e contribuinte não implica em desvantagem ou cerceamento do direito de defesa, pois, até a realização do lançamento, a atividade é meramente investigativa, não há contencioso algum entre partes adversas.

Ademais, quando o legislador tratou do processo administrativo fiscal e definiu um prazo para que o contribuinte pudesse impugnar o lançamento e para que pudesse recorrer de uma decisão de primeiro grau que lhe fosse desfavorável, esse prazo definido, de 30 (trinta) dias, foi escolhido como um prazo suficiente justamente para o regular exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

E o mesmo ocorre em outras esferas, sem que se cogite de violação a direitos fundamentais. No processo civil, o autor preparará a sua petição inicial dentro dos prazos prescricionais previstos nos artigos 205 e 206 do Código Civil, mas o réu não terá igual prazo para contestar, devendo observar o prazo de 15 (quinze) dias previsto no artigo 335 do Código de Processo Civil. Na esfera penal, o do mesmo modo, o tempo de que dispõem as autoridades competentes para investigação e oferecimento da denúncia não precisa ser coincidente com o tempo de que dispõe o réu para apresentar sua defesa.

Esses, portanto, os motivos para a rejeição da nulidade suscitada pelo Recorrente, em razão do prazo de que dispõe para impugnar.

Com relação à nulidade vinculada à fundamentação dos autos de infração, no que alega o Recorrente que faltaria uma explicação mais detalhada quanto à acusação de sonegação e de que o lançamento teria se baseado em Lei que trata de crimes contra a ordem tributária, também não merece acolhimento o pedido da Recorrente.

Na realidade, o lançamento tem como fundamento a omissão de receitas verificada pela Fiscalização e a ausência de recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, a partir da análise do livro de IPI do Recorrente e das notas fiscais por ele emitidas. Assim, a meu ver, a acusação é desenvolvida de maneira suficiente. A acusação de que teria ocorrido sonegação se refere não ao lançamento dos valores a título de PIS/COFINS, mas sim lançamento da multa de ofício qualificada, matéria que diz respeito à procedência ou improcedência da aplicação da multa no percentual duplicado e não à eventual nulidade de todo o lançamento.

Ainda nesse contexto, cabe afastar a alegação de que o lançamento tem como fundamento legal a Lei nº 8.137/1990, o que macularia a sua validade, por não corresponder à realidade dos fatos. A Lei nº 8.137/1990 foi realmente invocada pela Fiscalização, mas não para amparar o lançamento dos valores a título de PIS/COFINS, mas apenas para justificar a atribuição de responsabilidade passiva solidária de terceiro, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, ou seja, por infração de Lei, como se verifica às fls. 756 dos autos. Assim, o fundamento legal apresentado para o lançamento dos valores a título de PIS/COFINS é a legislação tributária de regência dessas contribuições, como se verifica às fls. 738/739 do Auto de Infração de PIS e fls. 746 do Auto de Infração de COFINS, não havendo, portanto, que se falar em capitulação errônea no lançamento.

Pedido de Perícia

Na seqüência das alegações que desembocam no pedido de nulidade do lançamento, a Recorrente pede uma perícia para se descobrir quem seriam os responsáveis pela transmissão das retificadoras. Segundo a Recorrente, para que a Receita *"possa identificar em qual posto fiscal estas DCTF's foram encaminhadas e como estas DCTF's foram transmitidas para o sítio eletrônico da Receita Federal, com o fim precípuo de apurar por qual equipamento de informática, via ID, estes dados foram transmitidos ao Fisco"*.

Com relação a esse pedido, alinho-me as razões da decisão recorrida para negá-lo, por entender desnecessária a perícia, pois, como bem apontou a decisão recorrida:

"O primeiro aspecto que conduz a essa conclusão é o fato de que, para a transmissão de DCTF retificadora, é necessário informar o número do recibo de entrega da DCTF a ser retificada. Trata-se de uma informação que só se encontra disponível no computador que gerou a declaração original ou terá que ser obtida no ambiente E-CAC, do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet, mediante o uso da certificação digital do sujeito passivo.

8.2. Noutro giro, ainda que se admitisse a improvável hipótese de que o número da declaração anterior chegasse às mãos de um terceiro estranho à pessoa jurídica, a partir do período de apuração 05/2010, não haveria como gerar declarações retificadoras sem o uso da certificação digital do contribuinte, inacessível até mesmo para os servidores da RFB.(...)

Forçoso é concluir, nessa esteira que, se todas as DCTF retificadoras só poderiam ter sido preenchidas mediante o acesso a informação sigilosa (número da declaração retificada) e, a partir do período maio de 2010, por meio de assinatura digital, o resultado almejado com a perícia em nada colaboraria para identificação da autoria das retificações. Os elementos carreados ao processo são mais que suficientes para definição da autoria".

Além disso, a Recorrente não atendeu ao disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, deixando de formular quesitos e indicar assistente técnico para a perícia que pretendia ver realizada.

Por esses motivos, proponho ao Colegiado desde já rejeitar o pedido de perícia formulado pelo Recorrente.

Inconstitucionalidade da Multa de Ofício - Súmula CARF nº 02

A Recorrente defende a inconstitucionalidade da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento). Todavia, não há como o Colegiado conhecer dessa matéria, por força do entendimento fixado pela Súmula CARF nº 2: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

A sonegação que qualifica a multa é diferente da sonegação tipificada como crime contra a ordem tributária

Em geral, nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), como determina o artigo 44, *caput* e inciso I, da Lei nº 9.430/1996, *"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"*.

Contudo, quando a Fiscalização verifica, além da ausência de recolhimento de crédito tributário até então não lançado, a existência de sonegação, fraude e/ou conluio, a multa deverá ser aplicada em percentual dobrado, de 150% (cento e cinquenta por cento), a teor do que dispõe o artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, que tem a seguinte redação:

"§ 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". (grifos nossos)

Como se verifica, o parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 remete à Lei nº 4.502/1964, ao determinar que, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 daquela Lei, a multa de ofício deverá ser qualificada. Portanto, o que qualifica a multa é a subsunção entre a conduta praticada pelo contribuinte e a conduta em abstrato prevista em tais artigos. Em outras palavras, a multa de ofício qualificada é devida, quando ocorre a sonegação, a fraude e/ou o conluio, tal como definido na Lei nº 4.502/1964, que traz os seguintes conceitos:

"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".

E é bom que se faça esse destaque para afastar, de vez, qualquer confusão ou influência entre a cominação de multa qualificada e a existência de crime contra a ordem tributária, pois, como visto acima, à luz da legislação em referência, o que qualifica a penalidade é a prática de uma conduta que se enquadre nos tipos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e não a prática de um crime contra a ordem tributária, um dos tipos penais descritos na Lei nº 8.137/1990, muito embora determinada conduta possa se enquadrar tanto em um quanto em outro.

Ao comentar a sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, Rui Barbosa Nogueira destaca o momento de ocorrência da conduta e o significado do elemento "conhecimento do fato gerador" presente no tipo da infração administrativa, afirmando o seguinte: *"a sonegação só pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é "sonegado", escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. (...) Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação. É oportuno, neste momento, chamar a atenção do estudante para a conotação com que está sendo empregada a expressão "fato gerador" nestes dispositivos: significa ou é sinônimo de "núcleo ou substância do fato gerador; é a relação fática qualificada normativamente como fenômeno básico da incidência (ex facto oritur jus)"*². (grifos nossos)

Paulo de Barros Carvalho também destaca o momento de ocorrência da conduta, ao fazer uma comparação entre a sonegação e fraude, observando que: *"a sonegação pressupõe a ocorrência factual, ao passo que a fraude se opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário"*³. Além disso, o ilustre doutrinador chama a atenção para o caráter subjetivo dessas infrações, que fogem à regra geral de infrações tributárias de caráter objetivo, que independem da vontade do contribuinte, como explica a seguir:

"Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas. São elas a sonegação, a fraude e o conluio, além daquelas em que se eleger a culpa (nos aspectos da negligência, imprudência ou imperícia), como ingrediente necessário do tipo legal. (...)

A delimitação do conceito, tal qual expresso no Direito positivo, dá ênfase ao acontecimento do fato jurídico tributário, encarecendo que o infrator haverá

² Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 14ª Edição. 1995. p. 197-198.

³ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009. p. 556.

de proceder dolosamente, dirigindo sua vontade à materialização do fato infringente, impedindo que os agentes da Fazenda Pública tomem conhecimento ou retardem a identificação de sua ocorrência"⁴.

Assim, pela leitura do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 e dos estudos doutrinários, alguns elementos podem ser extraídos do tipo descrito: **(i)** a conduta deve ser posterior à ocorrência do fato gerador; **(ii)** a conduta, comissiva ou omissiva, deve ser dolosa, logo a infração é subjetiva e não objetiva; e **(iii)** a conduta deve ser capaz de efetivamente impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal.

Dessa maneira, para fins de qualificação ou não da multa, o que importa é o significado de "sonegação", da forma que vem definida no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, pouco importando para a sua verificação se a conduta também se aproxima ou se afasta do conceito de algum crime contra a ordem tributária.

Isso porque, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 faz remissão à Lei nº 4.502/1964 e ao se realizar o cotejo entre os conceitos ali previstos e os tipos penais previstos na Lei que trata dos crimes contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/1990, percebe-se que não são todos coincidentes.

No caso específico da sonegação, além da conduta de sonegação que qualifica a multa de ofício, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, existe um crime contra a ordem tributária que atende por esse nome. Apesar de não existir a indicação no dispositivo previsto no artigo 2º, da Lei nº 8.137/1990 de um nome para esse crime, muitos na doutrina o apontam como o crime de sonegação fiscal, pela identidade entre o tipo ali previsto e o do artigo 1º, da Lei nº 4.729/1965, esse sim definindo o tipo penal ali trazido, de forma expressa, como crime de sonegação fiscal.

Assim, se para fins de enquadramento na multa qualificada como sonegação, deve-se observar o artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, em paralelo, mas para enquadramento como crime de sonegação fiscal, caminha o tipo penal previsto no artigo 2º, da Lei nº 8.137/1990, que tipifica a seguinte conduta: *"Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo"*.

Da aplicação da multa no caso concreto

No presente caso, a Fiscalização afirma ter ocorrido sonegação e fraude para justificar o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), com fundamento no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996. Além disso, diz que a conduta do Recorrente também estaria enquadrada no artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 8.137/1990, que trata de crimes contra a ordem tributária, para fundamentar a atribuição de responsabilidade da Sra. Regiane.

De início, percebe-se que a Fiscalização tenta fazer uma vinculação entre a qualificação da multa e uma suposta existência de crime contra a ordem tributária.

Essa vinculação é manifestação incabível. Quais as condutas imputadas ao Recorrente? O Recorrente teria retificado as DCTF's informando a inexistência de créditos

⁴ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009. p. 555-556.

tributários e, em momento posterior, teria emitido certidão de regularidade fiscal em seu nome. Pela própria natureza das atividades e pela descrição no TVF, não há dúvidas que tanto a retificação quanto a emissão da certidão de regularidade fiscal ocorreram em momento posterior ao vencimento da obrigação tributária.

Contudo, a Fiscalização, para justificar a atribuição de responsabilidade solidária, com a necessária existência de infração à Lei, acusa o Recorrente de ter praticado alguns dos tipos penais previstos no artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990, com a seguinte redação: "*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)*" (grifos nossos).

Ocorre que, como se verifica pela própria redação do dispositivo, esse tipo penal depende de mais de um ato para a sua execução, um ato anterior à supressão ou redução do tributo - uma das condutas previstas no inciso - e o próprio ato de supressão ou redução do tributo - previsto no caput do artigo. Desse modo, para configurar o crime contra a ordem tributária prevista no artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990, a conduta atribuída pelo Recorrente haveria de ser um conduta praticada ANTES do vencimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, é a doutrina especializada na matéria: "*Por se tratar de crime plurissubsistente, para a sua execução é necessária a prática de mais de um ato, consistindo em execução fracionada, na qual a etapa precedente consiste em conduta preparatória, que pode ser qualquer uma das previstas nos incisos do caput, e a fase conseqüente ou posterior, resulta objetivamente na falta do pagamento, ou recolhimento parcial da receita fiscal. (...) O resultado ocorre no momento em que a lei tributária prevê como prazo final para recolhimento do tributo ou da contribuição social, e o valor correspondente não é recolhido ou apenas o é parcialmente, de modo que as condutas anteriores à ocorrência do resultado constituem mera fase de execução*"⁵.

Conclui-se, dessa maneira, que as condutas apontadas pela Fiscalização são posteriores ao vencimento da obrigação tributária, ao passo que as condutas tipificadas no artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990 devem ser anteriores a essa data, a afastar qualquer possibilidade de subsunção.

Afastada a vinculação, importa verificar a subsunção das condutas do Recorrente apontadas pela Fiscalização com as infrações previstas nos artigos 71 e 72, da Lei nº 4.502/1964.

A qualificação da multa é justificada pela suposta prática de sonegação, prevista 71 da Lei nº 4.502/1964, por ter o Recorrente apresentado DCTF retificadora, zerando os valores devidos a título de contribuição para o PIS/COFINS, alegando a Fiscalização o seguinte:

"Se não fosse aberta a fiscalização na empresa com o conseqüente lançamento de ofício, os créditos tributários seriam perdidos com o transcorrer do prazo decadencial.

Os responsáveis legais pela empresa sabiam perfeitamente que as operações de venda de embalagens são fatos geradores do PIS/PASEP e da COFINS no regime da cumulatividade, tanto que declararam originalmente os débitos em DCTF. Nunca recolheram, no entanto.

⁵ Eisele, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo. Editora Dialética. 1998. p. 115 e 123.

Aliás, nunca tiveram a intenção de recolher. Por isso, para evitar a cobrança administrativa e posterior execução fiscal e contando com a possibilidade de não serem fiscalizados, transmitiram DCTF informando falsamente a total inexistência de débitos tributários, no período entre 01/2009 e 04/2010.

Acrescente-se que o Recorrente registrava os valores devidos em seus livros fiscais (Livro de IPI), emitia notas fiscais regularmente com esses valores registrados no Livro de IPI e, além disso, informava os valores corretos no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais ("DACON") apresentado à Receita Federal para os meses em questão. É possível verificar que os valores informados em DACON correspondem aos originalmente informados em DCTF pelo Recorrente e aos lançados no Livro de IPI e respectivas notas fiscais, pelo cotejo entre os valores que constam na DACON de fls. 516 e seguintes e os valores que constam no quadro anexo ao TVF, na coluna diferença, igual ao crédito tributário lançado nos Autos de Infração, às fls. 759 e seguintes.

Nesse quadro fático, em que o contribuinte registra todas as suas receitas no livro fiscal correspondente às suas atividades, emite todas as notas fiscais e informa tais receitas em documento regularmente entregue à Receita Federal que se destina justamente a essa finalidade, qual seja, informar as receitas da venda de bens e serviços, além da apuração e do valor, ao final, devido, a título de contribuições, a prática de retificar a DCTF, documento que apenas o informa o débito apurado, créditos vinculados (pagamento, compensação, parcelamento ou suspensão) e o saldo a pagar do débito, não se subsume à sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Isso porque, a retificação da DCTF não impede ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, aqui entendido como a quantidade de receita de venda de bens e serviços sujeitos à tributação, conhecimento este que é ganho pelo recebimento da DACON entregue pelo contribuinte, declaração específica para esse fim.

Aliás, a afirmação exposta pela Fiscalização para qualificar a multa, de que se não fosse aberta a fiscalização os créditos tributários seriam perdidos parece incompleta, pois foi - ou deveria ser - justamente a divergência entre os valores constantes em DCTF e DACON o motivo para acelerar e justamente provocar a abertura de uma fiscalização, que, assim, não teria se iniciado por um questão de sorte ou aleatoriedade, como dá a entender a Fiscalização no TVF.

Por razões semelhantes, na esfera penal, Hugo de Brito Machado defende a impossibilidade de se tipificar a ausência de entrega de DCTF como o crime de sonegação fiscal, por ele denominada de inadimplemento fraudulento de obrigação acessória (artigo 2º da Lei nº 8.137/1990. Apesar de reconhecer o tipo penal como crime de mera conduta, que, assim, não admite a tentativa, o ilustre doutrinador enquadra essa hipótese como crime impossível, conforme abaixo:

"Qualquer das condutas descritas no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990, que, no caso concreto não seja apta a produzir o resultado lesivo à ordem tributária, poderá configurar ilícito tributário submetido à sanção administrativa. Não, porém, o ilícito penal definido naquele dispositivo legal, vale dizer, o inadimplemento fraudulento de obrigação acessória.

É o que ocorre, por exemplo, quando o servidor público que não tem nenhum rendimento além dos que recebe da entidade à qual se vincula, nessa condição, deixa de fazer sua declaração anual de rendimento, mas o lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Física, mesmo assim, é plenamente viável porque a repartição competente informa à Fazenda seus rendimentos. Ou ainda, o caso da empresa que deixa de apresentar sua DCTF, mas mantém todos os seus livros e documentos, em condições de absoluta regularidade, à disposição do fisco. A omissão no cumprimento de fazer a declaração anual pela pessoa física, ou de apresentar a DCTF pela empresa, são meios absolutamente ineficazes para viabilizar o fim pretendido, vale dizer, o eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo"⁶.

Nesse mesmo sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais , levando em conta a existência de divergência não entre DACTON e DCTF, mas entre DIPJ e DCTF. conforme ementa e trecho de Voto Vencedor, a seguir:

Ementa:

"Multa Qualificada. DCTF. DIPJ. Descompasso.

O descompasso entre os valores consignados na DCTF e na DIPJ não comporta, por si só, a imputação do evidente intuito de fraude, tal como definido nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964".

Trecho de Voto Vencedor:

"(...) não há como considerar que o contribuinte impediu ou retardou o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador e nem como considerar dolosa a sua atitude, uma vez que não impôs óbices idôneos à ação da Fiscalização. A ação fiscal partiu exatamente da divergência entre as declarações, de forma que o procedimento adotado pela recorrente levaria inevitavelmente à identificação da infração e à lavratura do auto de infração.

Uma ação dolosa, por sua vez, seria aquela que, em princípio, teria como objetivo impedir exatamente que o Fisco tomasse conhecimento da infração". (Acórdão nº 02-03.591; Sessão de 25/11/2008; Relator: Antônio Carlos Atulim; decisão por maioria de votos)

Essa turma também já teve a oportunidade de apreciar a matéria, na sessão de julgamento do dia 15/03/2016, quando, por maioria de votos, afastou-se o lançamento, com base no seguinte entendimento: *"A retificação da DCTF para informar débitos inferiores aos declarados em DACTON, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício sobre os valores não recolhidos, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*. (Acórdão nº 3401003.127; 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de 15/03/2016; Relator: Relator: Robson José Bayerl; Redator Designado: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

De mais a mais, a reforçar a linha de raciocínio exposta sobre a matéria, impende-se destacar o entendimento sumulado deste Tribunal, no sentido de que *"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da*

⁶ Machado, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. 2ª Edição. São Paulo. Ed. Atlas. 2009. p. 390.

multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo". (Súmula CARF nº 14)

Além da acusação de sonegação, a qualificação da multa de ofício tem por fundamento a suposta ocorrência de fraude, pois, segundo a Fiscalização, *"verificou-se (...) que a PRIME PACK emitiu pela Internet diversas CND após promover o zeramento dos tributos, e provavelmente fez uso delas, o que configura mais uma fraude contra a Administração Pública"*.

Aqui, parece que a Fiscalização adotou a expressão "fraude" em seu sentido genérico, sem qualquer relação com o significado de fraude contido no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, que é a hipótese que duplica a multa e corresponde a *"tôda 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"*. (grifos nossos)

Ora, se a fraude é uma ação ou omissão tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais, é bem de ver se que essa ação ou omissão tem que ocorrer antes do fato gerador, como expôs o Professor Paulo de Barros, ao diferenciar a sonegação de fraude, na citação trazida linhas acima.

Logo, a emissão de uma certidão após a ocorrência do fato gerador e após a retificação das DCTF's não pode ser considerada como fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, não sendo hipótese apta a qualificar a multa de ofício.

Com essas considerações, proponho ao Colegiado afastar a qualificação da multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado conhecer o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e dar provimento parcial, para **(i)** manter o crédito tributário lançado a título de PIS/COFINS, porém, **(ii)** afastar a duplicação da multa de ofício, realizada com base no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9430/1996, por não enquadramento da hipótese nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

É como voto.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido de *afastar a duplicação da multa de ofício, realizada com base no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9430/1996, por não enquadramento da hipótese nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.*

Quanto às questões ligadas à qualificação (150%) da multa de ofício proporcional, suscitadas pela ora Recorrente, desde a sua Impugnação, entendo que todas foram bem e corretamente enfrentadas pelo voto condutor da decisão recorrida (fls 884/885).
Veja-se:

11. Finalmente, estou convicto de que a autoridade aplicou corretamente a multa qualificada de 150%, calculada sobre o valor das contribuições exigidas de ofício.

11.1. Conforme pacificado na jurisprudência administrativa, a prática reiterada de infração autoriza a aplicação de multa qualificada, atualmente prevista no art. 44, caput e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996¹⁰, outrora capitulada no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996¹¹. Confira-se:

a) Acórdão nº 3301-00.858, sessão de 1º de março de 2011, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF:

MULTA AGRAVADA A declaração reiterada por mais de três exercícios seguidos nas respectivas DIPJs e DCTFs da contribuição apurada e devida mensalmente por valores muito inferiores aos efetivamente devidos constitui fraude que enseja o agravamento da multa ofício

b) Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

c) Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

d) Acórdão nº 203-11.535, sessão de 09 de novembro de 2006, 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

MULTA AGRAVADA DE 150%.

A prática reiterada de diminuir indevidamente a base de cálculo da contribuição da Cofins nas informações prestadas ao fisco federal, adotada durante quatro anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros de apuração do ICMS e na contabilidade.

11.2 De fato, me parece claro que a forma reiterada com que foram incluídas informações inverídicas nas declarações demonstra o intuito de alterar dolosamente as características da obrigação tributária, suprimindo o valor das contribuições que seria devido. Restou caracterizada, portanto, a fraude e a sonegação apontadas no Termo de Verificação Fiscal."

Não tendo a Recorrente, nesse ponto, apresentado novas razões de defesa perante a segunda instância, proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos moldes do §3º, do art. 57, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017; e dos §§1º e 2º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99, para não acolher a defesa da Recorrente quanto à qualificação da multa de ofício proporcional para cento e cinquenta por cento (150 %) do crédito tributário constituído.

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator Designado