



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720137/2016-88
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-005.683 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado LABORATORIOS STIEFEL LTDA

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

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

Acolhem-se Embargos de Declaração para sanear contradição entre o fundamento do voto de mérito e do voto vencedor relativamente à qualificação da multa de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO.

A afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades, não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo estão a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular. Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto a operacionalização do planejamento tributário seriam insuficientes para caracterizar a fraude ou simulação e não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto às atividades do grupo empresarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, apenas para assentar que a posição vencedora relativamente à impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por interpretação lógica, deverá acompanhar a posição manifestada pelo Relator quanto ao mérito apenas pelas conclusões, por entender não ter ocorrido a comprovação do efetivo cometimento de conduta dolosa pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafeta Reis, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Luis

Felipe de Barros Reche (Suplente convocado), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, substituído pelo conselheiro Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face Acórdão nº 3201-004.699 que julgou Recurso Voluntário do Contribuinte em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E ILEGAL. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERDEPENDENTE. PRÁTICA DE ATO FRAUDULENTO. REDUÇÃO ARTIFICIAL DA BASE DE CÁLCULO.

A introdução de pessoa jurídica, na condição de comercial atacadista exclusiva, interdependente de uma outra fabricante de produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições para o PIS e Cofins, para que se interponha entre o fabricante vendedor e o cliente, que se revela desnecessária, prescindível e sem comprovação de redução de custos e despesas na etapa de fabricação venda, com redução artificial da receita bruta da industrial, mediante a prática de simulação e subfaturamento, revela planejamento tributário abusivo e ilícito cuja finalidade é a redução fraudulenta da base de cálculo dos tributos devidos.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO.

Não é viável a qualificação da multa de ofício quando inexistir dolo por parte do contribuinte, mas mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DO DOLO.

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio administrativa na pessoa jurídica autuada. A conduta dolosa deve ser evidenciada e identificado quem a praticou para que tal seja responsabilizado solidariamente.

DILIGÊNCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indeferese o pedido de diligência quando seu objeto consubstancia-se elemento de prova cujo ônus é do contribuinte, que não o exerceu em momento regularmente previsto (arts. 12 a 17 do Decreto nº 70.235/72), mormente quando intimado pela autoridade fiscal e manteve-se inerte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012 PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplicase ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Aduz a Embargante a existência de contradição no voto embargado, que “*residiria no fato de que o acórdão decidiu que houve simulação, subfaturamento e ausência de causa para os negócios jurídicos praticados, mas mesmo assim foi afastada a qualificadora da multa de ofício*”.

A alegada contradição decorre do fato de que o voto do Relator original do feito foi parcialmente vencido no que se refere justamente à qualificação da multa de ofício, razão pela qual fui designada para a redação do voto vencedor neste único aspecto.

O Embargos de Declaração foram integralmente admitidos por despacho do Presidente desta Turma:

Estando presente a contradição entre as premissas do raciocínio (a comprovação de que houve simulação e também subfaturamento) e a conclusão (o afastamento da qualificadora porque a simulação e o subfaturamento estavam contabilizados), deve o processo retornar à pauta de julgamento para o saneamento do vício constatado.

Após, os autos foram a mim remetidos na condição de Redatora designada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

Como relatado, entende a Embargante ter ocorrido contradição entre a fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido que decidiu pela manutenção do lançamento tributário e a fundamentação adotada para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada.

Aduz:

6. O voto condutor do acórdão embargado, quando da análise dessa acusação fiscal, bem como da correspondente defesa do contribuinte e dos responsáveis solidários, a todo momento **se posicionou pela efetiva existência de um planejamento abusivo, que se valeu de condutas simuladas e do subfaturamento de preços como instrumentos para ludibriar o fisco e alcançar a economia tributária**. Nesse sentido, vejamos algumas passagens do voto condutor:

(..)

10. É absolutamente **contraditório** com o que ficou exposto pelo voto condutor o afastamento da qualificação da multa sob a afirmação de que não houve dolo, mas simples

(...)

11. Cuidam-se, com efeito, de **premissas e conclusões entre si incompatíveis**. Não há como se ter acatado, repita-se, sem reservas de que os votos se davam pelas conclusões,

os argumentos apresentados pelo Conselheiro relator para a manutenção da autuação quanto ao principal (manutenção do crédito tributário do PIS/Cofins monofásico ante o reconhecimento de um planejamento tributário abusivo, fundado em simulações e subfaturamento) e, ao mesmo tempo, se ter afastado a qualificação da multa por ausência de dolo e reconhecimento de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

12. A **contradição** revela-se patente: uma vez caracterizada a abusividade das operações praticadas, tendo em vista que a maioria do colegiado entendeu que o contribuinte (industrial) e empresa do mesmo grupo econômico (comercial atacadista) realizavam transações comerciais simuladas, com subfaturamento de preços, a qualificação da multa é indiscutivelmente legal.

Veja-se no item 11 acima transcrito que a própria PGFN entende que a alegada contradição poderia ter sido evitada caso os conselheiros que votaram pela não qualificação da multa tivessem acompanhado o mérito do Relator pelas conclusões.

Com efeito, depreende-se do voto proferido pelo Relator original do feito que a desconstituição do negócio jurídico justifica-se pela verificação da ocorrência de simulação, **fraude** e subfaturamento.

De modo diverso, entenderam os demais julgadores inexistir a necessária fraude para permitir a qualificação da multa prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Transcrevem-se arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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.

Veja que qualquer uma das condutas tipificadas nos dispositivos legais acima exige o dolo por parte do contribuinte, ou seja, a vontade deliberada de cometer o ilícito. Este é o requisito imposto pela legislação específica para que se constate a ocorrência de sonegação, **fraude** ou conluio.

O voto vencedor redigido relativamente à referida multa, expressamente consignou que, pelo entendimento que prevaleceu, **não houve a verificação de dolo**, logo, também não houve a verificação de sonegação, **fraude** ou conluio. Confira-se:

Veja que qualquer uma das condutas tipificadas nos dispositivos legais acima exige o dolo por parte do contribuinte, ou seja, a vontade deliberada de cometer o ilícito.

No mesmo sentido é o julgado transcrito no voto vencedor, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9101-003.365, de 18/01/2018:

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, **sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio** do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 **não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.**

E também, o acórdão nº 9101-01.404 de 17/07/2012:

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

Desse modo, de fato há contradição na medida em que as referências feitas pelo relator ao cometimento de fraude (dolo, deliberação na conduta) pelo contribuinte não coadunam com o entendimento manifestado por ocasião do afastamento da qualificação da multa.

Nesse sentido, portanto, o que se deve pontuar é que, não obstante a exigência tributária possa se sustentar em face dos elementos probatórios trazidos aos autos, tal conclusão não implica no necessário reconhecimento de cometimento de **fraude**, assim entendido como conduto doloso do agente, especialmente para fins de qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, acresço como fundamento o voto da Conselheira Gisele Barra Bossa, no Acórdão nº 1201-002.921, de 14 de maio de 2019:

IV. Da Multa Qualificada de 150%

102. As autoridades fiscais consideraram que os recorrentes teriam agido com o dolo ao criar uma empresa com o único intuito de evitar a tributação mais onerosa na empresa principal. Tal conduta configuraria fraude, conforme disposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, o que resultaria na aplicação de multa com o percentual de 75% duplicado, nos termos do artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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;

(...)

§ 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.

103. Cumpre consignar que a fraude, no sentido da lei, é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

“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.”

104. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O “dolo” referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

105. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

106. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria inteligência da Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do “*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”. “Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

107. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier¹, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito (consciência e vontade); e, o três, que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

108. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

109. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que

¹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador, o que não se verifica no presente caso.

110. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer das práticas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 deve ser comprovado, pela autoridade fiscal, através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

"(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...)" (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

111. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

"O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito." (grifos nossos)

112. Conforme exaustivamente delineado e motivado no itens 32 a 64, considero que não estamos diante de operação fraudulenta e, por consequência, não verifico o intuito doloso (consciência e vontade) na conduta da ora Recorrente hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

113. Repita-se, a presente infração foi capitulada pela autoridade fiscal nos termos do artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99 e não no artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação).

114. Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal (suposto abuso), não há que se falar em fraude à lei, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício. Há sim violação ao princípio contábil da entidade, mas não fraude.

115. Efetivo erro na apuração que, por questões operacionais e até por opção fiscal levaram a confusão patrimonial, não configura fraude fiscal. No mais, conforme já exaustivamente consignado, o inciso II, do artigo 841, do RIR/99, sequer constou da capitulação do auto de infração. Na prática, o sujeito passivo que pretende ocultar e dificultar o acesso as informações não responde os termos de intimação, tampouco presta esclarecimentos.

116. Por fim, nos termos do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

117. Em vista de todas as razões fáticas e jurídicas aqui expostas, não cabe aplicar *in casu* penalidade no percentual de 150% como se estivéssemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais. Tal

imputação, além de violar o artigo 112, do CTN, viola em potencial a inteligência das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34:

"Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas." (grifos nossos)"

118. Por fim, não podemos olvidar que, diante da literalidade do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a multa de 75% (e não 150%) é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*" justamente "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*" (grifos nossos).

119. Diante da própria capitulação do auto de infração, artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR/99, leia-se "AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA", sequer deveria se cogitar a imputação da multa qualificada.

120. Assim sendo, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

Assim, para afastar a contradição apontada, é necessário complementar o acórdão recorrido no sentido de esclarecer que a posição vencedora relativamente à impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por interpretação lógica, deverá acompanhar a posição manifestada pelo Relator quanto ao mérito apenas pelas conclusões, por entender não ter ocorrido a comprovação do efetivo cometimento de fraude, compreendido a como conduta dolosa, consciente e deliberada no sentido de sonegar ou omitir o recolhimento de tributos que sabia ser efetivamente devido. Como consta do voto vencedor, entendeu-se não restar configurada conduta dolosa por parte do Contribuinte, tratando-se de típica hipótese de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária, devendo ser afastada a multa qualificada.

Por todo exposto voto por ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO SEM EFEITOS INFRINGENTES apenas para assentar que a posição vencedora relativamente à impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por interpretação lógica, deverá acompanhar a posição manifestada pelo Relator quanto ao mérito apenas pelas conclusões, por entender não ter ocorrido a comprovação do efetivo cometimento de conduta dolosa pelo contribuinte,

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

