



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 16327.000189/2010-78  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.685 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de fevereiro de 2017  
**Matéria** PIS. COFINS. MULTA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PROFAC TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN contra o Acórdão nº 3803-003.766, de 29/11/2012, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA.*

*Decai em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo deveria ter sido lançado, na hipótese de inocorrência de pagamento antecipado do débito apurado pelo contribuinte.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*MULTA. QUALIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.*

*Somente se pode impor multa qualificada quando há no lançamento tributário indicação individualizada e específica sobre a conduta fraudulenta do contribuinte. A fraude não pode ser presumida e a sua tipificação deve estar determinada no ato administrativo da imposição de multa. Não pode ser exigida a multa qualificada quando não há nos autos elementos que atestem, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude na conduta do contribuinte, ou discriminação da conduta fraudulenta.*

No Recurso Especial que apresentou, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN pleiteia a reforma parcial do *decisum*, suscitando divergência quanto à redução da multa

qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9430/1996 (dispositivo vigente à época dos fatos) nos casos de conduta reiterada de entrega de declarações falsas. Em apoio à tese, reproduz ementas dos Acórdãos nº 101-96908 e 02-02.726.

O exame de admissibilidade do recurso apresentado pela PFN encontra-se às fls. 283/287. Não há contrarrazões da contribuinte.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial aviado pela PFN deve ser conhecido e provido na integralidade. É o que se passa a demonstrar.

Vamos aos fatos.

No ano-calendário de 2005, a contribuinte entregou a Declaração Simplificada PJ - INATIVA e, no ano de 2006, entregou Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2007 (2006) completamente “zerada”, em flagrante descompasso com os balancetes analíticos que entregou, mediante intimação, ao Fisco, nos quais encontra-se registrado o auferimento de receitas em todos os períodos de apuração objeto do lançamento, fato compatível com informações fornecidas em Declarações de CPMF – DCPMF enviadas pelas instituições financeiras.

A despeito desse contexto, a Câmara baixa reduziu a multa de ofício para o percentual de 75%, em dissonância com o que decidido nos seguintes acórdãos paradigmáticos:

*MULTA QUALIFICADA DE 150% – CONDUTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significantemente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.*

(Acórdão nº 101-96.908, de 18/09/2008).

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A reiterada declaração a menor da contribuição devida, em valores inferiores aos que seriam apurados de acordo com a escrituração contábil, representa prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador.*

(Acórdão nº 02-02.726, de 2 de julho de 2007)

A divergência, portanto, é manifesta.

E deve ser dirimida em favor da tese encartada no recurso especial.

Sim, porque, conforme demonstrado, não obstante tenha auferido receitas tributáveis em todos os períodos de apuração objeto dos autos – **tal como ela própria registrou em seus balancetes** –, sistematicamente nada declarou ao Fisco. O dolo, a intenção clara de nada pagar, daí resulta evidente, o que autoriza a qualificação da multa conforme já decidiu inúmeras vezes este mesmo colegiado, inclusive em sessão muito recente (CSR/3<sup>a</sup> Turma, Acórdãos nº 9303-004.319, de 15/09/2016, e 9303-004.316, de 15/09/2016).

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento, para restabelecer a aplicação da multa no percentual qualificado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

## Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada

Com a devida vênia ao excelente voto do Ilustre Relator, a maioria do Colegiado divergiu do seu entendimento, apenas no mérito, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, consoante fundamentos a seguir expostos. O apelo foi admitido por unanimidade de votos.

Trata a controvérsia da aplicação da circunstância qualificativa da infração a ensejar o agravamento da multa em 150% (cento e cinquenta por cento), consoante previsto no art. 44, inciso II da Lei nº 9430/1996 (dispositivo vigente à época dos fatos) nos casos de conduta reiterada de entrega de declarações falsas, ou seja, se a entrega destas declarações se subsume ao preceito normativo referido.

Ao proceder à autuação, a Fiscalização aplicou a multa de ofício agravada em razão de infração qualificada, conforme "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (fls. 93 a 116), *in verbis*:

[...]

*No ano-calendário de 2005 a PROFAC entregou a Declaração Simplificada PJ - INATIVA e no ano de 2006 entregou a declaração de informações econômico fiscais da pessoa jurídica - DIPJ 2007 (2006) com base no lucro presumido, porém, sem nenhuma receita operacional declarada. Tais declarações estavam totalmente incompatíveis com a movimentação financeira verificada por meio das declarações da CPMF (DCPMF) fornecidas pelas instituições financeiras.*

No dia 09 de junho de 2008, compareceu o Senhor Adilson Costa de Macedo, sócio gerente da PROFAC, na DEINF/SP, para prestar esclarecimentos quanto às operações de faturização ocorridas no ano-calendário de 2005 e correspondentes obrigações tributárias. Prestou depoimento, devidamente subscrito, cujo teor é o seguinte:

"Questionado sobre as operações de faturização, corridas no ano calendário de 2.005, pela via de movimentação financeira na rede bancária, o depoente as confirmou, ASSENTANDO AINDA que foi tomador de recursos, na modalidade capital de giro - crédito rotativo (caução de duplicatas). Sobre a correspondente declaração de rendimentos da pessoa jurídica "PROFAC", referente ao período de apuração de 2.005, afirmou o depoente que a CONDIÇÃO DE INATIVA foi declarada com a finalidade de evitar a penalidade por falta de apresentação tendo em vista que naquele tempo a pessoa jurídica estava mudando de contador - a pj se vale de contadores terceirizado. Declarou ainda que está providenciando a escrituração contábil do ano de 2.005."

Com a abertura de procedimento fiscal e regularmente intimada, a PROFAC apresentou toda a sua contabilidade, os registros contábeis e a apuração das bases de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Entretanto, na apuração dessas contribuições a PROFAC não aplicou os critérios da cobrança não-cumulativa dispostos nas Leis nº 10.637/2.002 e 10.833/2.003 os quais estava enquadrado.

[...]

#### MULTAS APLICADAS

Conforme dispõe o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996 (com Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o percentual de multa de 150% será aplicado 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.

Assim, considerando-se que os fatos descritos no presente relatório se enquadram, EM TESE, nos casos previstos, à época dos fatos, no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (atualmente previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), aplicou-se a multa qualificada de 150% sobre as contribuições apuradas e lançadas no presente Auto de Infração.

[...] (grifou-se)

Dispõe o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (vigente à época dos fatos geradores):

#### Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

acrédito de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

**II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.**

[...]

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

- a) prestar esclarecimentos;
- b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

[...] (grifou-se)

Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem a expressão "evidente intuito de fraude", nos seguintes termos:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Conforme dispositivos legais acima transcritos, nas hipóteses de lançamento de ofício será aplicada multa sobre a totalidade ou diferença do imposto, no montante de 75% (setenta e cinco por cento) ou de 150% (cento e cinquenta por cento), este último nos casos de

evidente intuito de fraude por parte do contribuinte. Portanto, a multa de 150% terá aplicação sempre que for constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Para o enquadramento do ilícito fiscal nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, imprescindível a presença de dolo na conduta do contribuinte, devendo o mesmo praticar intencionalmente a conduta com o propósito de obter o resultado de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido. A caracterização do elemento dolo exige a presença de substancial conjunto probatório sobre a prática do ato infracional, não se prestando para tal a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente.

No caso dos autos, foi aplicada a multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) por entender a autoridade lançadora que *a entrega de Declaração Simplificada PJ - Inativa no ano-calendário de 2005 e de declaração de informações econômico fiscais da pessoa jurídica - DIPJ 2007 (2006) com base no lucro presumido, sem nenhuma receita operacional declarada, face à movimentação financeira verificada por meio das declarações da CPMF (DCPMF) entregue pelas instituições financeiras*, caracteriza o evidente intuito de fraude, suficiente para ensejar o agravamento da penalidade. Embasou-se a Fiscalização unicamente em indícios constantes dos autos, sem ter se valido de conjunto probatório robusto quanto à ocorrência de fraude.

Além disso, conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração no tópico referente à multa qualificada, o Fisco sequer demonstrou o evidente intuito de fraude, uma vez que não trouxe com precisão a circunstância apta a qualificar a infração, se sonegação, fraude ou conluio, limitando-se a afirmar que as circunstâncias descritas se enquadrariam **em tese** nos dispositivos legais citados, razão pela qual não se sustenta a aplicação da penalidade em 150% (cento e cinquenta por cento).

Há de ser considerado, ainda, que após a abertura do procedimento fiscal procedeu a contribuinte na apresentação de toda a sua contabilidade, de registros contábeis e na apuração, ainda que equivocadamente com base na sistemática cumulativa, das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Demonstrou, assim, a ausência do evidente intuito de fraude, pois forneceu à Fiscalização todos os elementos necessários à correta apuração das contribuições devidas, possibilitando a realização do lançamento fiscal. Não pretendeu esconder ou dificultar o acesso do Fisco a quaisquer dados e/ou circunstâncias caracterizadoras da ocorrência dos fatos geradores.

Ainda, não há prova contundente de ter a contribuinte agido com "evidente intuito de fraude", ônus do qual não se desincumbiu o Fisco. Sendo a conduta do sujeito passivo dissociada dos conceitos qualificadores de fraude, sonegação e conluio, capazes de configurar o dolo, a mesma enquadra-se em equívocos e erros na interpretação da legislação aplicável, afastando qualquer possibilidade de agravamento da penalidade da multa.

Nos termos do art. 112, incisos II e III, do Código Tributário Nacional - CTN, havendo dúvidas quanto "à natureza ou às circunstâncias materiais do fato" ou ainda "à autoria, imputabilidade ou punibilidade" deve-se interpretar a lei tributária da forma mais favorável ao acusado. Elucidativa é a lição do ilustre jurista Leandro Paulsen, quanto à correta interpretação a ser dada ao dispositivo citado, *in verbis*:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

[...]

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

**Dúvida quanto aos fatos, não quanto ao direito.** O art. 112 do CTN, embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, efetivamente, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face das suas características, quanto ao seu enquadramento legal. Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar convicção quanto à ocorrência ou características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação. [...]

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202-002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 1402-00752, 1402-00753 e 1402-00754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 9202-00.632, de 12 de abril de 2010, 9201-00.971, de 17 de agosto de 2010, 3301-00.557, de 26 de maio de 2010, e 1402-001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013) (grifou-se)*

*(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. p. 882-883)*

Os argumentos expendidos vêm corroborados pelo disposto nas Súmulas nºs 14 e 25 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que a simples omissão de receitas ou rendimentos não são suficientes para qualificação da multa de ofício, in verbis:

*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.*

Em razão da ausência de prova do intuito de fraude, dolo ou simulação na condutas da empresa autuada, além da falta de qualificação e individualização da suposta ação delituosa, necessariamente dolosa, em um dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, somado ao disposto no art. 112, incisos II e III do CTN, há de ser mantido o afastamento da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da MP nº 351/2007).

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se a redução da multa de ofício ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello