



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

**Processo n°** 19311.720006/2013-44  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.563 – 3ª Turma  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2016  
**Matéria** PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** IMC SASTE CONSTRUÇÕES, SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

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 (Suplente convocado) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 2.017 a 2.030) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº 3403-003.330 (fls. 2.001a 2.015) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 15 de outubro de 2014, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.*

*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*PROVA. AUSÊNCIA. PRECLUSÃO. ALEGAÇÃO.*

*Cabe a quem alega provar os fatos constitutivos do seu direito, deixando-o de fazê-lo não há como acolhimento dos argumentos sustentados. No caso o contribuinte deixou de provar os cancelamentos das notas fiscais cujos valores foram excluídos da base de cálculo. Deixando de alegar no*

*momento oportuno da defesa as razões contra a imputação atribuída pela fiscalização, configura a perda desse direito em fazer em razões recursais.*

*CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. FALTA DE PROVA. REDUÇÃO DA PENALIDADE.*

*A falta de prova do evidente intuito de fraude e da ocorrência de circunstância qualificativa da infração justificam a redução da penalidade para o percentual básico.*

*MULTA MAJORADA. EXONERAÇÃO.*

*Constatado que o retardamento da entrega de documentos fiscais solicitados pela Fiscalização e a prestação dos esclarecimentos em tempo hábil não prejudicaram a ação fiscal, reduz-se a penalidade exasperada.*

*[...]*

No que interessa à análise do recurso especial, entendeu o Colegiado *a quo* por desagrar a penalidade da multa, reduzindo seu percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). Conforme fundamentos lançados na decisão, não restou demonstrado pela Fiscalização o evidente intuito de fraude da Contribuinte, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.503/64, circunstância que qualificaria a infração, razão pela qual inaplicável a punição agravada.

A discussão origina-se da lavratura de autos de infração para exigência de PIS e COFINS, referente aos regimes de apuração cumulativo e não cumulativo, em razão da falta/insuficiência de recolhimento das contribuições no exercício de 2009, com aplicação de multa de ofício qualificada e agravada (fls. 1.032 a 1.063).

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 996 a 1.031) ter a contribuinte auferido, no ano de 2009, receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS pelos regimes cumulativo e não cumulativo, em sua maioria provenientes da execução de contratos de prestação de serviços mantidos com a Petrobrás. A Fiscalização apurou, ainda, que:

*a) O contribuinte reconheceu na contabilidade a distinção dos regimes não-cumultivo e cumulativo sobre suas receitas, conforme se pode observar na escrituração SPED contábil das contas de resultado 431020003 - PIS sobre serviços não-cumulativos, 431020013 - PIS sobre serviços cumulativos, 431020004 - Cofins sobre serviços não-cumulativos e 431020014 - Cofins sobre serviços cumulativos;*

*b) Declarou nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009, receitas com valores diferentes dos escriturados na própria contabilidade;*

*c) Também declarou nos Dacon valores a título de bases de crédito de insumos em valores superiores ao registrados na contabilidade e tampouco observou o rateio proporcional às receitas sujeitas ao regime não-*

*cumulativo, determinado pelo art. 3º, §8º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, §8º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não utilizou no ano-calendário de 2009 contabilidade de custos que identifique, com exatidão, os insumos utilizados em cada produto ou serviço vendido;*

*d) Declarou nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), **de forma reiterada**, débitos do PIS e da Cofins em valores significativamente inferiores aos apurados nos Dacon e àqueles escriturados na contabilidade.*

As irregularidades nos recolhimentos do PIS e da COFINS foram apontadas à contribuinte no Termo de Constatação Fiscal nº 0001, de 04 de dezembro de 2012. Como resposta, o sujeito passivo teceu os argumentos sintetizados no Termo de Verificação Fiscal:

*7. [...] o contribuinte basicamente argumentou que sempre utilizou como "parâmetro" dos créditos do PIS e da Cofins os valores escriturados nas contas de resultado. Também respondeu que as informações divergentes entre Dacon e DCTF decorrem do fato de ter considerado equivocadamente as receitas segundo o regime de competência, quando o correto é o que encontra-se escriturado na contabilidade, "assim entendido como aquele decorrente da efetiva prestação de serviços. **Posicionou-se ainda no sentido que o aproveitamento de créditos se deu em conformidade com o art. 66 da IN SRF nº 247/2007, face as suas atividades econômicas informadas no CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, quais sejam "Serviços de Engenharia" e "Comércio Atacadista de Materiais de Construção em Geral"**.*

*8. Entretanto, as justificativas apresentadas pelo contribuinte não esclarecem quais outras contas de resultado, além daquelas mencionadas no Termo de Constatação Fiscal nº 0001, conteriam a escrituração de dispêndios que podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições em vista das atividades econômicas desenvolvidas pelo fiscalizado. Também não comprovou a origem dos créditos declarados nos Dacon nas fichas 15B e 25B, linha 28. Outras deduções. [...]*

*11. O contribuinte também não justificou as declarações reiteradas em DCTF de valores a título de débitos do PIS e da Cofins muito aquém dos efetivamente devidos. Na verdade, foi prática recorrente do contribuinte a declaração de valores a título de débitos do PIS e da Cofins sempre muito inferiores aos apurados tanto nos Dacon como na escrituração contábil.*

*12. Por fim, os valores do PIS e da Cofins que deixaram de ser declarados e recolhidos em razão das irregularidades tributárias detectadas nos trabalhos de fiscalização estão detalhados no Demonstrativo da Insuficiência da Apuração do PIS e da Cofins, que segue anexo a este Termo de Verificação Fiscal.*

*[...] (grifos no original)*

A autoridade fiscalizadora fez constar ainda que a declaração reiterada em DCTF dos períodos do ano-calendário de 2009 pela contribuinte de valores de PIS e COFINS inferiores àqueles apurados em DACON e na contabilidade evidenciaria o intuito de ocultar, dificultar ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, dos tributos realmente devidos, aplicando a multa qualificada prevista no artigo 957, inciso II do Decreto nº 3.000/99.

Em razão da apresentação pela contribuinte dos arquivos digitais no formato da IN nº 86/01, de forma extemporânea, a multa de ofício do art. 957, inciso II, do Decreto nº 3.000/99 foi majorada em 50% (cinquenta por cento), conforme art. 959, inciso II do Decreto nº 3.000/99. Também houve a formalização de representação fiscal para fins penais, por suposta prática de crime contra a ordem tributária.

A impugnação aos autos de infração apresentada pela contribuinte foi julgada parcialmente procedente tão somente para reduzir as multas de ofício, aplicadas do percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44 da Lei nº 9.430/96, e manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS tomados sobre os insumos. Os fundamentos do acórdão nº 05-40.921 - 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, de 01 de julho de 2013 (fls. 1.917 a 1.939), foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*IMPUGNAÇÃO. FALTA DE PROVAS.*

*O ônus da prova incumbe a quem alega, cabendo ao interessado a prova dos fatos alegados na impugnação. No mais, não basta juntar documentos à impugnação sem que se demonstre claramente a ligação entre os documentos juntados e o fato que se quer provar.*

*ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA MULTA DE OFÍCIO.*

*Não há que se falar em anulação de multa aplicada, uma vez que o enquadramento legal da qualificação e do agravamento da multa de ofício está mencionado corretamente no auto de infração, com os dispositivos legais pertinentes.*

*MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.*

*O agravamento da multa de ofício exige o não atendimento total às intimações lavradas pelo Fisco e clara tentativa de obstaculizar a ação fiscal levado a efeito. Comprovado nos autos que a autuada, atendeu às intimações fiscais, sem prejuízo ao trabalho de auditoria, descabe o agravamento da multa de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2009*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS.  
GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS.  
IMPOSSIBILIDADE*

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.*

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

*Ano-calendário: 2009*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS.  
GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS.  
IMPOSSIBILIDADE*

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

*(grifou-se)*

Não resignada em parte com a decisão da impugnação, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 1.951 a 1.978), o qual foi parcialmente provido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 3403-003.330 (fls. 2.001 a 2.015), de 15 de outubro de 2014, ora recorrido, para reduzir a multa ao patamar básico de 75% (setenta e cinco por cento) e afastar a majoração da penalidade.

Frente à referida decisão, interpuseram recursos especiais a Fazenda Nacional (fls. 2.017 a 2.030) e a Contribuinte (fls. 2.053 a 2.067), cada qual se insurgindo contra a parte do julgado que lhe fora desfavorável. No entanto, em razão da negativa de seguimento ao apelo da Contribuinte, nos termos do despacho de 27/07/2015 (fls. 2.080 a 2.085), tratar-se-á aqui apenas do recurso da Procuradoria.

A Fazenda Nacional busca a reforma do Acórdão nº 3403-003.330 (fls. 2.001 a 2.015), alegando divergência jurisprudencial quanto ao afastamento da circunstância qualificativa da infração, com o restabelecimento da multa em 150% (cento e cinquenta por cento). Aponta como paradigmas os acórdãos nºs 203-09098 e 9101-001.517. Embasa sua pretensão nos seguintes argumentos:

(a) as declarações reiteradas em DCTF de débitos de PIS e COFINS em valores significativamente inferiores ao devido afastam a possibilidade de erro, revelando conduta intencional do contribuinte em deixar de oferecer o montante à tributação, justificando a aplicação da multa qualificada;

(b) dentre os ilícitos constantes nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, amolda-se ao caso dos autos a sonegação prevista no art. 71

do referido diploma legal, tendo sido o ilícito devidamente provado no processo;

(c) não é permitido à contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco, constituindo-se em dever do administrado colaborar com o Fisco, nos termos dos artigos 194 e seguintes do Código Tributário Nacional;

(d) colacionou jurisprudência do CARF reconhecendo o intuito de fraude na apresentação reiterada de declarações falsas, justificando a aplicação da multa qualificada.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo despacho de 24/04/2015 (fls. 2.032 a 2.036), proferido pelo ilustre Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção deste Conselho, em exercício à época, por ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 2.043 a 2.050), postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade, constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito, delimita-se a controvérsia à aplicação da circunstância qualificativa da infração a ensejar o restabelecimento da multa em 150% (cento e cinquenta por cento).

Na autuação levada a efeito pela Fiscalização, foi aplicada a multa de ofício agravada em razão de infração qualificada, conforme fundamentação constante no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.012), *in verbis*:

### ***MULTA QUALIFICADA***

*A declaração reiterada nas DCTF relativas aos períodos do ano-calendário de 2009, de valores a título de débitos do PIS e da Cofins, sempre*

*significativamente inferiores aqueles apurados tanto nos Dacon como na escrituração contábil (vide Demonstrativo da Insuficiência da Apuração do PIS e da Cofins), evidencia a vontade do contribuinte de ocultar, dificultar ou retardar o conhecimento do fisco das contribuições realmente devidas, o que impõe a aplicação da multa qualificada prevista no art. 957, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).*

*(grifou-se)*

Dispõe o art. 957, inciso II do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, *in verbis*:

*Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):*

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

***II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.***

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):*

*I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;*

*II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.*

*(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 reiterada redução dos valores, confessados na DCTF pela contribuinte, 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 no Termo de Verificação Fiscal 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, razão pela qual não se sustenta a aplicação da penalidade em 150% (cento e cinquenta por cento).

A apuração do montante das contribuições para o PIS e a COFINS efetivamente devidas pela contribuinte no ano-calendário de 2009 foi efetuada pelo Fisco com base nos elementos, trazidos pelo Sujeito Passivo, o qual atendeu às intimações para prestação de informações e apresentação de documentos no decorrer do procedimento fiscal.

No curso da ação fiscal, foi constatado ter ocorrido o recolhimento, a menor, das contribuições para o PIS e a COFINS no ano-calendário de 2009 por parte da contribuinte, com a declaração de valores a menor nas respectivas DCTF's. Esse fato não é controverso nos autos

do processo, havendo divergência apenas com relação ao montante apontado pela Receita Federal como efetivamente devido.

No entanto, 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.

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.*

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