ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.002193/2004-01

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

Processo nº	19515.002193/2004-01
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-005.297 – 3ª Turma**
Sessão de	22 de junho de 2017
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	TERRAPLENAGEM BRASILIA LIMITADA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2004

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de declarar a menor valores apurados na escrituração contábil/fiscal, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº4.502, de 1964,impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado). Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Júlio César Alves Ramos na sessão anterior. Julgamento iniciado na sessão de 18/05/2017 e concluído na sessão de 22/06/2017.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran Relatora

(assinado digitalmente)
Charles Mayer de Castro Souza Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3402-002.784, de 08 de dezembro de 2015 (fls. 628 a 635 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, conforme acórdão assim ementado *in verbis:*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2004

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.
A qualificação da multa de lançamento de ofício exige prova inequívoca que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64 em relação ao tributo que deixou de ser recolhido ou declarado.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls.637 a 653) em face do acordão recorrido que negou provimento ao recurso de ofício, a divergência suscitada da Fazenda Nacional diz respeito à redução da multa de oficio de 150% para 75%.

Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, os acórdãos de números nº 1102-001.184 e 1302-001.069, cuja ementas foram transcrita na peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 655 a 657, sob o argumento que restou comprovada a divergência jurisprudencial suscitada, pois na decisão recorrida, a Turma julgadora entendeu pela desqualificação da multa e por sua vez, o paradigma citado, em situação similar, de apresentação de declaração em montantes muito inferiores aos devidos pelo contribuinte, firma entendimento diverso, no sentido de que a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

O Contribuinte foi cientificado por edital (fls. 665) para apresentar contrarrazões e não se manifestou.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

A discussão dos presentes autos tem origem no de auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Em face da citada ação fiscal foi também lavrado auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O Contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração, argumentando que aderiu ao Parcelamento Especial – Paes de que trata a Lei nº 10.684/2003, declarando,

assim, todos os seus débitos para o respectivo parcelamento, inclusive os débitos relativos ao PIS e à COFINS, dos períodos de 2000, 2001 e 2002.

Em relação ao período de 2003 e janeiro a julho de 2004, o Contribuinte constituiu créditos junto ao Fisco Federal, inerentes à exclusão do Refis I, créditos oriundos de ações judiciais (inconstitucionalidade de majoração de alíquotas), que estavam sendo levantados para a respectiva quitação dos débitos fiscais, devendo ser registrado que o fato gerador dos créditos fiscais é anterior à obrigação tributária.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento Rio de Janeiro - DRJ/RJOII julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, conforme ementa abaixo transcrita:

> ***Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep***
> ***Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2004 PIS/Pasep.***
> *VALORES DECLARADOS EM PROGRAMA ESPECIAL DE PARCELAMENTO. PAES.*
> *Somente os débitos confessados pelo contribuinte em programa de parcelamento antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício.*
> *PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.*
> *Não compete à DRJ apreciar, originariamente, pedido de restituição ou compensação de tributos ou contribuições federais.*
> *MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*
> *Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.*
>
> *MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. CABIMENTO.*
> *A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada pela infração cometida, cabendo a sua incidência no percentual expressamente previsto em lei.*
> *MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.*
> *A qualificação da multa exige, como condição imposta pela lei prova robusta que demonstre, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte.*
> *ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*
> *É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/95, a aplicação de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.*
>
> ***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins***
> ***Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2004***
> *COFINS. VALORES DECLARADOS EM PROGRAMA ESPECIAL DE PARCELAMENTO. PAES.*

Somente os débitos confessados pelo contribuinte em programa de parcelamento antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício.
PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
Não compete à DRJ apreciar, originariamente, pedido de restituição ou compensação de tributos ou contribuições federais.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.
MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. CABIMENTO.
A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada pela infração cometida, cabendo a sua incidência no percentual expressamente previsto em lei.
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.
A qualificação da multa exige, como condição imposta pela lei, prova robusta que demonstre, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte.
ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.
É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/95, a aplicação de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.
Lançamento procedente em parte

Da sua decisão a DRJ recorreu de ofício, na parte exonerada do lançamento, e o Colegiado entendeu por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Verifica-se nos autos, que foi aplicado a multa de lançamento de oficio de 150% (cento e cinquenta por cento) do PIS, prevista no inciso II do art. 957 do RJR/99, tendo em vista evidente intuito de sonegação e fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. No entanto, essa multa foi reduzida para 75%.

A decisão da DRJ e do Acordão Voluntário, concluíram pela inexistência do elemento subjetivo para a incidência da multa de lançamento de ofício qualificada, ou seja, de que a contribuinte teria procurado ocultar bens e fatos jurídicos, ou intentado dolosamente evitar ou diferir o pagamento da obrigação tributária principal relativamente ao PIS e à Cofins.

Desta maneira, transcrevo o trecho do voto trazido pela ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, o que, por conseguinte, compartilho do entendimento exposto no Voto, o qual peço licença para transcrever (grifos meus):

Em relação à multa de ofício, ela foi exigida pela fiscalização no percentual qualificado de 150% para os períodos de apuração de janeiro/2000 a

dezembro/2001, sob o fundamento de "evidente intuito de sonegação e fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, caracterizado por divergência na receita contabilizada (a maior) e na receita declarada (a menor) nas DIPJs Originais dos anos-calendário 2000 e 2001, com intuito de diminuir a base de cálculo e a contribuição devida ao PIS, posteriormente retificada sob procedimento fiscal." Apurou a fiscalização que os valores das receitas omitidas na declaração original seriam próximos aos valores das notas fiscais emitidas pela autuada por serviços por ele prestados à CONSTRAN, cujos contratos de subempreitada estavam sob fiscalização.

Além disso, constatou a fiscalização que a autuada promoveu, artificialmente, acréscimo nos custos com serviços prestados pelos mesmos montantes acrescidos nas declarações retificadoras, custos esses nos quais se inserem os valores pagos à empresa Framar Terraplenagem S/C Ltda.

Quanto às receitas omitidas e depois informadas na declaração retificadora não espontânea, apurou, detalhadamente, o julgador de primeira instância que, na verdade, havia relação de proximidade entre esses valores e os da notas fiscais de serviços prestados à CONSTRAN somente para alguns meses entre 01/2000 a 12/2001, o que não ocorria para os demais meses. Com relação à majoração artificial de custos pela empresa, bem esclareceu a decisão recorrida que tal procedimento não causa reflexos nas autuações do PIS e da Cofins sob estudo, que incidem a receita auferida, nada importando em suas apurações o custo incorrido.

De forma que entendo correta a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, que concluiu pela inexistência do elemento subjetivo para a incidência da multa de lançamento de ofício qualificada, de que a contribuinte teria procurado ocultar bens e fatos jurídicos, ou intentado dolosamente evitar ou diferir o pagamento da obrigação tributária principal relativamente ao PIS e à Cofins, nos seguintes termos:

(...)

32. Quanto à análise da procedência da aplicação da multa qualificada, é de se assinalar, inicialmente, que a majoração artificial de custos pela empresa não causa reflexos nas autuações do PIS e da COFINS que ora se examinam, que possuem por base de incidência a receita auferida, nada importando em suas apurações o custo incorrido, muito embora o elemento doloso aventado pela fiscalização para proceder à aplicação da multa qualificada aqui nos interessa, não há a menor sombra de dúvida, até mesmo porque o custo artificialmente inflado teve por contrapartida acréscimo de receitas supostamente pelo mesmo montante.

33. Ocorre, nesse sentido, todavia, que a fiscalização procurou estabelecer uma correlação entre a receita omitida pelo autuado em suas DIPJ originais com as notas fiscais emitidas à CONSTRAN, procurando, não se sabe ao certo o motivo e, pelo menos, ante os elementos que integram o presente processo omitilas não de sua contabilidade, mas de suas declarações obrigatórias, pelo menos até que a fiscalização chegasse à empresa.

34. Não creio, contudo, que tal conduta configure as práticas a que aludem os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, tal como propugnado pela fiscalização, não somente porque, como acima comentado, não foi perfeitamente esclarecido o elemento doloso, ou seja, o porquê da intenção de omitir (vale dizer, no sentido de não declarar) somente as receitas obtidas junto à empresa CONSTRAN das declarações de rendimento do autuado, mas, sobretudo, porque, no demonstrativo de fl. 143, a correlação entre a receita não declarada nas DIPJ (originais) com as notas fiscais emitidas pelos serviços prestados à CONSTRAN não se encontra inequivocadamente caracterizada, senão vejamos.

35. Se é certo que as receitas não declaradas nas DIPJ guardam alguma proximidade com o valor das notas fiscais emitidas para a CONSTRAN nos meses assinalados em destaque no demonstrativo de fl. 143 (05/00 a 07/00, 09/00, 01/01 e 05/01), o mesmo não ocorre em todos os demais meses. Nos meses fevereiro e abril de 2000, fevereiro a abril e junho a dezembro de 2001, por exemplo, observasse que o fiscalizado igualmente não declara integralmente suas receitas em DIPJ (original), muito embora, em citados meses, sequer tenha se verificado a emissão de notas pelo autuado por

serviços prestados para a CONSTRAN. Além disso, nos meses janeiro, março, agosto e outubro a dezembro de 2000, não se faz possível vislumbrar qualquer relação ou proximidade das receitas não declaradas em DIPJ com as notas fiscais para a CONSTRAN, sendo o valor destas últimas bastante superior à receita não declarada. Ou seja, se intenção houvesse em ocultar da declaração de rendimentos as notas fiscais emitidas para a CONSTRAN, o valor a ser ocultado deveria ser bem superior.

36. No mais, também é certo que se a criação de custos junto à empresa Framar, supostamente artificiais, teve por objetivo fazer frente às receitas obtidas com os serviços verdadeiramente prestados à CONSTRAN, somente declaradas após as retificadoras apresentadas ou até mesmo o inverso, ou seja, que buscaria o autuado, em verdade, "fabricar" custos para fazer frente às receitas auferidas com a prestação de serviços inexistentes à CONSTRAN, sem causar, de forma dolosa e ardil, reflexos na apuração do imposto de renda devido, o que aqui, vale dizer, somente se cogita, em função da precariedade de elementos e demais informações trazidas ao presente processo fato é que o montante dos custos junto à Framar, relacionados na Tabela de fl. 101, encontra- se dentro do limite dos custos declarados já na DIPJ original (2000 – R$ 7.439.760,33; 2001 – R$ 7.230.112,64, cf. fl. 141), nunca os ultrapassando, situação somente na qual poderia ser cogitado de que, nas retificadoras, o autuado teria se apropriado indevidamente, e com o elemento dolo, de custos junto à empresa interposta, omissa e desativada, para fazer frente às receitas com a CONSTRAN, que buscava ocultar de sua declaração, situação essa que, entretanto, também não restou devidamente demonstrada. Não deve ser também esquecido que a glosa de custos indevidamente apropriados diz respeito à apuração do IRPJ e da CSLL e não das contribuições aqui versadas (PIS/COFINS).

37. Portanto, não há nos autos prova material suficiente de que o contribuinte tenha procurado ocultar bens e fatos jurídicos, ou intentado dolosamente evitar ou diferir o pagamento da obrigação tributária principal. Não bastam prova da falta de pagamento do tributo, nem tampouco meros indícios; é necessário que as circunstâncias materiais do fato estejam perfeitamente identificadas e comprovadas, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude e sonegação, relativamente a cada fato gerador.

38. Inexiste, pois, o elemento subjetivo do ilícito, devendo reduzir-se a multa de lançamento de ofício qualificada para multa de lançamento de ofício regular de 75%.
(...)

Ora, 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 cinqüenta 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, no curso da ação fiscal, foi constatado que "*não há nos autos prova material suficiente de que o contribuinte tenha procurado ocultar bens e fatos jurídicos, ou intentado dolosamente evitar ou diferir o pagamento da obrigação tributária principal. Não bastam prova da falta de pagamento do tributo, nem tampouco meros indícios; é necessário que as circunstâncias materiais do fato estejam perfeitamente identificadas e*

comprovadas, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude e sonegação, relativamente a cada fato gerador.

Ou seja, não há prova contundente de ter o 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.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo a exigência de multa isolada de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator Designado

Com a devida vênia, discordamos da il. Relatora.

No caso ora em exame, durante os períodos de apuração compreendidos nos anos de 2000 e 2001, a contribuinte contabilizou as suas receitas em valores superiores ao que por ela mesma foram declarados nas DIPJs, o que, a toda evidência, caracteriza o dolo, a vontade livre e consciente de recolher menos tributos que o devido.

Em casos idênticos, esta mesma Turma tem mantido a qualificação da multa de ofício, ao fundamento de que bem caracterizado o dolo, a ensejar a sua aplicação, não se tratando, portanto, de mera omissão, a atrair a incidência da Súmula CARF nº 14. Ilustrativamente:

> *MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. A prática reiterada de declarar a menor valores apurados na escrituração contábil/fiscal, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº4.502, de 1964, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. (Acórdão 3ª Turma/CSRF nº 9303-004.319, de 15/09/2016)

Ante o exposto, e sem maiores delongas, dou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, para restabelecer a aplicação da multa qualificada.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Charles Mayer de Castro Souza