



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720222/2014-84  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.729 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NAMBEI INDUSTRIA DE CONDUTORES ELETRICOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA. CONDUTA TIPIFICADA NO INCISO I DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96.

A apresentação de DCTF retificadoras, reduzindo a zero os tributos informados, consiste em declaração inexata, apenada com multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração ou da apresentação de declaração inexata, a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

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 determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Edeli Pereira Bessa, Luciano Bernart e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que davam provimento. Votou pelas conclusões do voto do relator o conselheiro Luciano Bernart. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

A recorrente, Fazenda Nacional, inconformada com a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Quarta Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1402-005.662, de 09/11/2021, interpôs recurso especial de divergência (fls. 250-260) com julgado de outro colegiado, relativamente ao tema da “**necessidade de qualificação da multa de ofício no caso de apresentação de DCTF’s retificadoras reduzindo a zero os tributos devidos, mesmo que constassem declarados originalmente em DIPJ**”.

Abaixo, transcrevemos a parte da ementa do acórdão recorrido relativa a matéria em que se alega a divergência:

MULTA QUALIFICADA. Inexiste a sonegação tipificada nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, quando o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade fazendária, por meio da DIPJ, do que está sendo exigido no lançamento de ofício.

Já o paradigma foi assim ementado:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. 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.

Vale ainda reproduzir parte do voto condutor do referido paradigma:

Como dito, sistematicamente, reiteradamente, declarava em DCTF os valores como exatamente os apurava em DACTON, e mesmo na DIPJ de 2011 como alega, e depois os retificava em novo envio de DCTF com débito zerado, fica patente a ação dolosa da empresa no sentido de burlar o Fisco da cobrança desse débito. Não resta dúvida que houve relação causal entre o agir da empresa e o efeito que buscava em não pagar os débitos de PIS. Trata-se, portanto, de dolo específico com o fito de retardar, mascarar, o conhecimento do débito tributário pela autoridade fazendária. Assim, presente e provado o tipo penal a que alude o art. 71, I, da Lei 4.502/64, no qual arrimou-se o lançamento para qualificar a multa aplicada, deve mesma ser mantida.

Por meio do despacho de fls. 273-277, a Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso.

O contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas por meio da peça de fls. 389-403, por meio das quais pede o não conhecimento do recurso e, eventualmente, o não provimento. Nada obstante, não fundamentou o pleito de não conhecimento. Quanto ao mérito, questiona o caráter confiscatório da multa e aduz a impossibilidade de qualificação da multa, uma que os valores haviam sido informados por meio da DIPJ.

É o relatório do essencial.

## Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

### PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Com relação à divergência suscitada, o despacho assim se posicionou:

A decisão recorrida desqualificou a multa de ofício sob o fundamento de que “o sujeito passivo não impediu o conhecimento do fato gerador”, pois os “os fatos geradores eram de conhecimento da Administração Tributária, mediante informação constante na DIPJ”. Confira-se trechos relevantes da decisão combatida:

(...)

O paradigma por outro lado possui situação fática bem assemelhada a encontrada no acórdão recorrido uma vez que a qualificação da multa também se deu em face de a fiscalização ter também identificado que as DCTFs de vários tributos foram todas elas retificadas para zero a despeito desses mesmos tributos estarem declarados corretamente em DIPJ, por exemplo.

E de fato, como apresentaram decisões conflitantes em relação à manutenção da qualificação da multa, está configurada a divergência jurisprudencial nos termos propostos pelo Recorrente.

Isso porque, enquanto o acórdão recorrido defendeu a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% em autuação em que se apresentou DCTF's retificadas em que foram reduzidos a zero os tributos porque declarados originalmente em DIPJ; de outra banda, em sentido contrário, o voto vencedor do paradigma se contrapõe ao voto vencido que defende exatamente a mesma tese do acórdão recorrido. No caso, o colegiado paradigmático diferentemente do acórdão recorrido manteve a qualificação da multa a despeito de identificar que os referidos débitos que foram zerados em DCTF estavam declarados tanto na DACON quanto na DIPJ.

Concordo com a conclusão do despacho e adoto seus fundamentos como razão de decidir. Aliás, apesar de corresponderem a tributos distintos, os acórdãos (recorrido e paradigma) dizem respeito à conduta idêntica praticada pelo **mesmo contribuinte**.

Voto, pois, por conhecer do recurso especial.

## MÉRITO

Tenho o entendimento de que a apresentação de declarações meramente informativas (como a DIPJ), ou seja, incapazes de constituir o crédito tributário e, desse modo, instrumentalizar a Administração Tributária a promover a ação executiva de cobrança, é suficiente para afastar a imposição de multa qualificada **no caso de omissão** na apresentação de declarações constitutivas (como a DCTF).

Manifestei esse entendimento pela primeira vez no Acórdão n.º 103-23.375, de 04 de março de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Segue a parte da ementa que trata do tema:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA — ARREPENDIMENTO EFICAZ — O pagamento ou o depósito de quantia arbitrada pela autoridade não são essenciais, em todas as hipóteses, para a exclusão da responsabilidade por infrações. Se assim fosse, pedido de parcelamento e apresentação de declarações constitutivas de crédito tributário, como a DCTF, não impediriam a Fazenda de exigir a sanção punitiva. A disciplina da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, deve ser interpretada com gradações de causa e efeito; a causa é o arrependimento, o efeito é a exclusão da responsabilidade. Quão mais eficaz for o arrependimento, mais ampla será a exclusão. A apresentação de declarações constitutivas, antes do início do procedimento fiscal, impede a constituição pelo Fisco de sanções punitivas; já a entrega de declarações meramente informativas, apesar de não excluir a responsabilidade por multa de ofício, impede a sua qualificação, uma vez que se caracteriza o arrependimento relativo ao aspecto volitivo da conduta delitiva.

Nada obstante, não estamos diante de uma conduta omissiva, que poderia ser justificada por desconhecimento ou por simples desídia, a qual é submetida a sanção específica pelo descumprimento de obrigação acessória.

No presente feito, as DCTFs não deixaram de ser entregues. Pelo contrário, foram apresentadas e com o seu conteúdo constitutivo dos tributos devidos. Assim, o contribuinte evitou a sanção pelo descumprimento de dever instrumental. Posteriormente, seu conteúdo foi zerado por meio da entrega (conduta comissiva) de declarações retificadoras.

Apesar de o Fisco continuar a ter conhecimento dos valores devidos pelo contribuinte por meio da DIPJ, a ação ilícita do sujeito passivo retirou da autoridade fazendária o instrumento apto a promover a inscrição do crédito tributário e, conseqüentemente, a ajuizar a execução fiscal. Houve necessidade de se retroceder na cadeia de atos ensejadora da cobrança para constituir o crédito tributário por meio da atividade de fiscalizar e lançar.

No mínimo, o contribuinte agiu para retardar a cobrança do crédito tributário. Digo “no mínimo”, porque a fiscalização poderia não ter ocorrido. Essa é uma possibilidade que pode ter também orientado a ação dolosa do particular.

De todo modo, a clara ação do contribuinte para diferir o pagamento do tributo é ilícito apto a desencadear a exasperação punitiva. Afinal, a qualificação está prevista §1º, art. 44, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007. Abaixo, segue sua reprodução:

§ 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.

Para sua completa compreensão, necessário se faz examinar o conteúdo dos artigos referidos. Seguem:

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.

Se nos fixarmos apenas no art. 71, poderíamos até concordar com a conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Afinal, o “retardar” **refere-se ao conhecimento da autoridade** sobre a *ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*, ou às *condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*; e tal conhecimento foi dado por meio da DIPJ.

Nada obstante, o art. 72 tipifica também a conduta **tendente a diferir o pagamento da obrigação principal**.

Se tivesse ocorrido a simples falta de entrega de DCTF, poderia pairar a dúvida acerca do caráter doloso da conduta omissiva. Já a entrega de DCTF retificadoras para zerar as anteriormente apresentadas revela com segurança o desiderato intencional de impedir a cobrança do tributo devido pela Fisco e, assim, impõe a punição legal majorada.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, dar-lhe provimento para restabelecer a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

**Voto Vencedor**

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, houve empate no colegiado com relação à manutenção da multa de ofício qualificada. Diante disso, em razão da aplicação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, o processo administrativo foi resolvido favoravelmente ao contribuinte, nos termos a seguir.

A controvérsia, no presente caso, consiste em saber se a apresentação de DCTF retificadoras, reduzindo a zero os tributos informados, enseja a qualificação da multa de ofício, quando tais tributos foram devidamente declarados em DIPJ.

Nos termos do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, será exigida multa de ofício de 75% nos casos de (i) falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição; (ii) falta de declaração; e (iii) declaração inexata. Na hipótese em que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio, a multa de ofício será qualificada e exigida no patamar de 150%, como determina o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei n.º 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei n.º 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei n.º 4.502/64).

Assim, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração ou da apresentação de declaração inexata, a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Em outras palavras: é preciso que haja um elemento adicional à falta de pagamento ou declaração, consistente em um artifício doloso capaz, por exemplo, de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, para que a multa de ofício de 75% seja exigida no patamar de 150%.

Diante disso, a apresentação de DCTF retificadoras, reduzindo a zero os tributos informados, consiste em declaração inexata, apenada com multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Ademais, no presente caso, a ausência de dolo é reforçada pelo fato de o contribuinte ter informado os tributos devidos em DIPJ e/ou DACTON. Ainda que tais declarações não tenham o condão de constituir o crédito tributário, a sua apresentação reforça a inexistência de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador.

Diante do exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os casos comparados pela PGFN referem a mesma conduta da Contribuinte ao longo do ano-calendário 2010, quando retificou as DCTF para zerar os débitos declarados de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, mas mantendo as informações de sua apuração em DIPJ e DACON. Diante da alegação, incomprovada, de que a retificação teria sido promovida em razão da compensação dos débitos, a autoridade lançadora promoveu exigências em separado dos quatro tributos, observando que os valores declarados em DCTF eram confissões de dívida, e qualificando a penalidade em razão da *intenção da contribuinte de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária*. As exigências suscitaram diferentes decisões neste Conselho:

- IRPJ: lançado no processo administrativo n.º 19515.720221/2014-30, teve a qualificação da penalidade mantida à unanimidade no Acórdão n.º 1301-001.968, reformado no Acórdão n.º 9101-003.721 no qual o relator Flávio Franco Correa, que votara no recorrido, restou vencido na medida em que o Presidente em exercício Rafael Vidal de Araújo aderiu à tese vencedora, redigida pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei, no sentido de que *a mera constatação da existência de DCTFs retificadoras "zeradas" não é suficiente para a imputação da multa qualificada pela suposta prática de sonegação, pois se a fiscalização utiliza as informações da DIPJ regularmente apresentada ao fisco federal, pelo próprio contribuinte, para apurar a base tributável posteriormente constituída no lançamento fiscal, isso significa que não lhe foi impedido o conhecimento da ocorrência do fato gerador, sendo, portanto, despropositada a qualificação da penalidade;*
- CSLL: lançada nestes autos, teve a qualificação da penalidade exonerada em face do empate no julgamento consubstanciando no Acórdão n.º 1402-005.662, vencido o relator Luciano Bernart, prevalecendo a tese redigida pelo conselheiro Iágaro Jung Martins no sentido de que *inexiste a sonegação tipificada nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, quando o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade fazendária, por meio da DIPJ, do que está sendo exigido no lançamento de ofício;*
- Contribuição ao PIS: lançada nos autos do processo administrativo n.º 19515.720223/2014-29, teve a qualificação da penalidade mantida à unanimidade no Acórdão n.º 3402-002.895 sob a tese de que *a retificação de DCTF, em sucessivos períodos, reduzindo para zero os débitos apurados no DACON e anteriormente declarados na DCTF, constitui dolo específico com o fim de sonegar tributo*, reafirmada no paradigma n.º 9303-007.464 por maioria de votos, vencida apenas a relatora Tatiana Midori

Migiyama, redigindo o voto vencedor a conselheira Érika Costa Camargo Autran; e

- COFINS: lançada nos autos do processo administrativo n.º 19515.720224/2014-73, teve a qualificação da penalidade exonerada por maioria de votos no Acórdão n.º 3301-002.830, sob o entendimento de que não restou provada a intenção de “mascarar o débito”, vez que os DACON correspondentes não foram retificados, para além de a não identificação das compensações alegadas não afastar a possibilidade de *falha nos controles gerenciais de pagamento*, ou *simples inadimplemento*. Há registro de interposição de recurso especial pela PGFN, mas não é possível inferir se foi admitido, tendo os autos retornado à origem em 12/08/2016.

Constata-se, nas decisões citadas, diferentes percepções da conduta do sujeito passivo, sendo possível cogitar que, de um lado, o fato de cada Colegiado ter apreciado apenas o cenário de um dos tributos lançados afetou o juízo acerca do equívoco alegado na pretensa compensação dos débitos retificados enquanto, de outro, a prática sistemática adotada indicou a existência do dolo de sonegar. Outro conflito entre os Colegiados está na repercussão da retificação da DCTF, que é confissão de dívida, em contexto de prestação das mesmas informações em DIPJ e DACON, obrigações acessórias que não se prestam a constituir crédito tributário: enquanto alguns Colegiados reputam grave a conduta de retificar o único instrumento de confissão de dívida, outro Colegiados minimizam os efeitos deste agir em face de a DIPJ ou o DACON informarem o Fisco dos valores devidos.

Vale notar que o voto vencedor do Acórdão n.º 9101-003.721 afasta a qualificação da penalidade invocando o mesmo precedente citado no recorrido, Acórdão n.º 9101-002.231, nos termos do voto da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

Todavia, para se caracterizar a sonegação, nos termos do art. 71 da mencionada lei, é preciso demonstrar que o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou ainda, de suas condições pessoais como contribuinte.

**Ora, se essas receitas foram declaradas ao próprio Fisco na DIPJ, apesar de não ser uma declaração constitutiva de crédito, torna-se totalmente descabida a pretensão da Fiscalização de aplicar a referida qualificação nessas circunstâncias.**

Aliás, a própria Fazenda Nacional trouxe em um dos paradigmas situação idêntica à transcrita acima em que a solução, adotada pela fiscalização, foi de afastar a qualificação da multa. Abaixo, um excerto do voto condutor do Acórdão n.º 9101-001.002 (extraído do despacho de admissibilidade, fls. 2.319/2.323) que ilustra o afirmado:

Observe-se ainda que, embora a fiscalização, em cumprimento das verificações obrigatórias previstas no Mandado de Procedimento Fiscal, tenha apurado diferenças de tributos a recolher em relação a outros anos calendários (1999, 2002 e 2003), somente aplicou a multa qualificada aos períodos de apuração dos anos 2000 e 2001. **A autoridade lançadora foi, portanto, bastante criteriosa ao aplicar as penalidades de ofício, agravando a penalidade apenas em relação aos períodos de apuração em que a omissão intencional do contribuinte fiscalizado restou patente.** Verifica-se, por exemplo, que no ano-calendário de 1.999, a fiscalização apurou IRPJ declarado à menor na DCTF, (correspondente à apenas 20% dos valores efetivamente devidos em cada



trimestre). No entanto, conforme demonstrativo de fls. 129 (IRPJ Ano-calendário 1999 Verificações Obrigatórias), **constatou que na DIPJ do ano de 1.999 a fiscalizada havia informado corretamente as suas receitas e a base de cálculo do imposto. Assim, em que pese tenha declarado à menor os tributos devidos nas DCTF's, a autoridade lançadora entendeu que, em relação ao ano-calendário: 1999, a contribuinte ofereceu, por meio da DIPJ, elementos para que a administração tributária pudesse ao menos verificar a base tributável correta e cobrar as diferenças devidas, pelo simples cotejo entre a DIPJ e as DCTF's.** Assim aplicou a penalidade de ofício, sem agravamento. O mesmo ocorreu em relação aos anos de 2002 e 2003. *(destaques do recorrido)*

Muito embora esta Conselheira concorde com a diretriz do precedente n.º 9101-002.231, no presente caso há distinções que merecem ser consideradas. Primeiro porque o precedente tem em conta receitas declaradas em DIPJ e débitos omitidos em DCTF, ou declarados a menor, sem qualquer referência à retificação posterior da confissão de dívida. Segundo porque, aqui, as obrigações acessórias são cumpridas regularmente, mas a retificação ocorre de forma sistemática, para excluir os débitos dos quatro tributos citados, e a justificativa para tanto é uma alegada compensação, que nunca foi realizada.

Em tais circunstâncias, a tese adotada no voto vencido do Acórdão n.º 9101-003.721 melhor soluciona a questão, nas palavras do ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

No mérito, é preciso ter em conta, em sintonia com teoria finalista da ação, que em toda conduta há (i) uma proposição de um fim e (ii) a seleção dos meios para sua obtenção. Para se atingir este fim, o agente prevê uma relação de causalidade entre a ação a ser praticada e o fim que quer alcançar. Tanto a ação como o fim devem estar representados na consciência do agente para que este, movido pela vontade, realize a ação dirigida à consecução do fim. O dolo, como fundamento subjetivo da realização do plano do agente, deve existir durante a realização da ação que desencadeia o nexos causal<sup>1</sup>. Isso porque o dolo é composto de um elemento intelectual (consciência, no sentido de conhecimento atual das circunstâncias de fato do tipo objetivo) e de um elemento volitivo (vontade, informada pelo conhecimento atual, de realizar o tipo objetivo da infração)<sup>2</sup>.

Diante de tais delineamentos teóricos iniciais, impõe-se trazer à baila a descrição dos fatos constantes da acusação. a fim de submetê-los ao juízo do Colegiado:

[...]

Conforme o exposto no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte foi acusado da prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964, verbis:

"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; "

De acordo com a narrativa da Fiscalização, o contribuinte atuou de modo intencional para excluir dos sistemas da Receita Federal o registro de que era devedor do IRPJ declarado em DCTF. Para tanto, apresentou DCTF retificadoras, substituindo os valores

---

<sup>1</sup> Juarez Cirino dos Santos. A moderna teoria do fato punível. 4ª edição revista e atualizada. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2005, p. 62.

<sup>2</sup> Idem, p.62/63.

que havia inserido nas DCTF originais pela informação de que o IRPJ a pagar era igual a zero, nos quatro trimestres do mesmo ano-calendário.

Está claro que a seleção do meio para atingir o fim planejado, mediante a entrega de DCTF retificadoras, denota que o contribuinte tinha a plena representação da situação que era o alvo de sua ação: o conhecimento atual da autoridade fazendária sobre a materialização do fato gerador da obrigação tributária principal. Em outras palavras, ao alterar as DCTF para suprimir as informações sobre os tributos devidos, retificando o montante devido para zero, atuou de modo a incidir sobre a capacidade de percepção da autoridade tributária. Ora, se o montante do IRPJ informado em DCTF retificadora é zero, o fato gerador da obrigação tributária levado ao conhecimento atual da autoridade tributária não existe, distintamente do que informara antes.

Como é cediço, a DCTF foi instituída com base no artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984 para viabilizar, da forma mais célere possível, a cobrança dos tributos devidos. Para tal desiderato, o dispositivo suprarreferido atribuiu a DCTF a função de instrumento hábil e suficiente à finalidade para a qual fora criada:

"Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito."

À vista do fundamento legal da DCTF acima retratado, importa consignar o devido relevo a função constitutiva desta declaração e de sua relevância jurídica, em razão de sua conexão com o bem jurídico denominado arrecadação tributária, objeto da tutela do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Não é preciso muito esforço para sustentar, em prol da arrecadação tributária que financia o funcionamento do aparato estatal montado para a satisfação das demandas públicas, que o ordenamento jurídico deve coibir, com sanções severas, as condutas vocacionadas a obstruir ou retardar a factual capacidade da autoridade fazendária de conhecer a realidade tributável. Não é demais reiterar que o ato intencional de retardar ou obstruir esta capacidade pode acarretar prejuízo, efetivo ou potencial, à arrecadação tributária, em nome da qual instituiu-se a DCTF com a qualidade de instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário. Ainda que se identifique a importância da DIPJ como instrumento de detalhamento de informações, não se pode negar que a DCTF tem relevância diferenciada por tratar-se de um mecanismo concebido para atender à necessidade de se implementar um modo mais ágil para o Estado assenhorear-se dos tributos devidos pelos contribuintes.

É sabido que a coletividade conta com os recursos financeiros que a Administração Tributária pode arrecadar com o emprego da DCTF. Obviamente, em respeito aos interesses coletivos, espera-se que cada um dos que são chamados a contribuir, na repartição das despesas públicas, na proporção de sua riqueza individual, cumpra o dever de colaborar com a Administração Tributária, fornecendo-lhe as informações necessárias ao implemento da agilidade da arrecadação. Essa perspectiva implica reconhecer que a capacidade atual da autoridade tributária de perceber a realidade tributável, se não chega a ser tratada doutrinariamente como um bem jurídico autônomo, ao menos merece ser assegurada como medida voltada à preservação da arrecadação tributária.

As retificações ora em foco, elaboradas com informações inverídicas, merecem reprimenda, em decorrência do claro propósito que as revestia de obstar ou retardar a capacidade atual de apreensão dos fatos tributáveis, por parte da autoridade fazendária. Em sua defesa, o recorrente menciona que os débitos foram eliminados da DCTF em razão das compensações declaradas em PER/DCOMP. No entanto, não fez prova dos PER/DCOMP que teria apresentado para viabilizar o encontro de contas entre seus créditos e os débitos que declarara em DCTF original, como também não soube

conciliar os supostos créditos com os débitos tributários anteriormente confessados. Nesta oportunidade, recorre-se à doutrina pátria da teoria do tipo indiciário, segundo a qual a adequação da conduta do agente ao tipo penal redundará na presunção *tantum juris* de ilicitude. As explicações dadas pelo recorrente não o socorrem, diante da ausência de provas de suas próprias afirmações no sentido de que as retificações estavam relacionadas a compensações declaradas por meio de PER/DCOMP.

Ademais, a reiteração da conduta ao longo de quatro trimestres do mesmo ano-calendário e a magnitude dos tributos suprimidos confirmam, para além de toda dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais dos tributos, furtando-se ao compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas.

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Se, de um lado, não se pode presumir dolo em face do sujeito passivo que, prestando as informações de sua apuração em DIPJ ou DACON, deixa de informar os débitos correspondentes em DCTF e se sujeita ao risco de um lançamento com os encargos de ofício – inclusive porque, se assim não fosse, todos os lançamentos de débitos não declarados se sujeitariam a multa qualificada -, não se pode negar que há intenção de enganar quando o sujeito passivo, ciente dos valores devidos e dos efeitos de sua confissão, retifica as DCTF para afirmar que nada deve, prestando informações inverídicas, de forma sistemática e anulando todos os tributos devidos sobre o faturamento e o lucro do ano-calendário 2010. A retificação da DCTF é, em tais condições de reiteração e sem justificativa minimamente plausível, *ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

## **Declaração de voto**

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Divergi do bem fundamentado voto do d. relator quanto ao restabelecimento da multa qualificada no presente caso por entender que, a despeito da irregularidade praticada pelo sujeito passivo ao apresentar declarações (DCTF) retificadoras por meio das quais “zerou” os valores informados anteriormente como devidos, tal conduta não pode ser enquadrada nas hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Como bem relatado pelo i. relator, o sujeito passivo manteve as informações quanto às apurações dos tributos devidos em sua DIPJ, de sorte que não é possível afirmar que o

mesmo escondeu dolosamente do Fisco a ocorrência dos respectivos fatos geradores. Ao contrário. Deu-lhe conhecimento e manteve em sua declaração informativa das bases de cálculo (DIPJ).

Não obstante, tenha agido intencionalmente no sentido de retificar suas declarações constitutivas dos débitos (DCTF) para zerá-las, entendo que tal conduta se amolda à falta de recolhimento dos tributos devidos nos períodos de apuração, cabendo ao Fisco, como de fato ocorreu, promover a constituição dos respectivos débitos, aplicando-se-lhe a sanção relativa à multa de ofício.

Ao assim proceder, a contribuinte optou por se submeter à multa de ofício no lançamento efetuado pelo Fisco, enquanto que se mantivesse a confissão dos débitos anteriormente informados em DCTF, sem o pagamento dos respectivos valores devidos, de fato estaria sujeito à cobrança executiva pelo Fisco, porém com o acréscimo apenas da multa de mora.

Ou seja, no caso concreto entendo que, a despeito da conduta reprovável da contribuinte de retificar os débitos anteriormente confessados, tais valores eram de conhecimento do Fisco e, portanto, a aplicação da multa de ofício de 75% se revela a mais adequada a sancionar a prática adotada que ensejou a falta de recolhimento dos valores devidos.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado