



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.725372/2016-74
ACÓRDÃO	3201-012.692 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JMT SERVICOS DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/08/2015

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM RECURSO VOLUNTÁRIO.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação. A ausência de manifestação do contribuinte na fase própria acarreta a preclusão do direito de discutir a matéria em sede recursal.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. ATO PRATICADO POR AUTORIDADE COMPETENTE. AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, não se pronuncia nulidade de ato processual que não tenha influído na solução do litígio. Sendo o lançamento efetuado por autoridade competente e observadas as formalidades legais, inexistente nulidade. O mesmo dispositivo autoriza a lavratura de auto de infração complementar, quando necessário ao exato lançamento do crédito tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/08/2015

TÍTULOS PÚBLICOS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

É inaplicável a utilização de títulos públicos, inclusive da dívida externa, para compensação ou extinção de créditos tributários. A Lei nº 10.179/2001 confere poder liberatório apenas às LTN, LFT e NTN, de emissão interna e natureza escritural, não abrangendo títulos antigos ou da dívida externa. Inexistindo previsão legal e manifestação da Secretaria do Tesouro Nacional quanto à validade dos créditos alegados, é indevida a compensação e legítima a exigência fiscal.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. CONLUÍO. CONFIGURAÇÃO.

Caracteriza-se o conluio quando comprovada a atuação conjunta e dolosa de contribuintes ou terceiros com o intuito de suprimir ou reduzir tributo. Demonstrada a conduta fraudulenta e a intenção de ocultar débitos mediante utilização de créditos inidôneos, é legítima a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos dos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. LIMITE. STJ. PERCENTUAL DE 100%. SALVO REINCIDÊNCIA. APLICABILIDADE.

De acordo com decisão vinculante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a multa qualificada deve se limitar ao percentual de 100%, salvo reincidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário interposto por JMT Serviços e Locação de Mão de Obra Ltda.-ME, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância (preclusão), e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, salvo reincidência. Quanto ao Recurso Voluntário interposto por Jonas Alves da Silva, na parte não coincidente com o recurso da empresa, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata de Autos de Infração lavrados em face da Recorrente e de devedores solidários, com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, IOF, PIS e COFINS, abrangendo os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012.

Posteriormente, o período de apuração foi ampliado em relação ao PIS e à COFINS, passando a compreender também os meses de agosto a dezembro de 2014, janeiro a abril de 2015, junho de 2015 e agosto de 2015.

Os lançamentos resultaram na constituição de crédito tributário no montante total de R\$ 32.578.281,37 (trinta e dois milhões, quinhentos e setenta e oito mil, duzentos e oitenta e um reais e trinta e sete centavos), decorrente de infrações apuradas na determinação e recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2012, 2014 e 2015.

Entre as principais irregularidades apontadas, constam:

1. Omissão de receitas, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços, gerando divergência relevante entre os valores registrados na contabilidade e aqueles efetivamente faturados;
2. Glosa de despesas indevidas, referentes a valores contabilizados como despesas administrativas, mas que, segundo a fiscalização, correspondem ao principal de contrato de mútuo firmado com instituição financeira, sem comprovação de pagamento no exercício;
3. Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL mensais por estimativa;
4. Insuficiência de declaração e recolhimento de PIS/COFINS, verificada pela divergência entre as receitas escrituradas e aquelas constantes das notas fiscais emitidas, bem como pela omissão de informações nas declarações DACON e DCTF.

Por bem retratar a realidade dos fatos, adotam-se os trechos pertinentes do relatório elaborado pela DRJ.

O Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF se encontra às fls.35 e seguintes. Sem prejuízo de sua leitura integral, transcreve-se:

“I-Dos Procedimento Gerais

(...)

16.Como Resultado da auditoria, foram identificadas as irregularidades fiscais que a seguir são relatadas:”

“II – Das Infrações Identificadas.”

“II.1 – Tributação do IRPJ e da CSLL (ano-calendário de 2012)”

“II.1.1 – Omissão de Receitas – Falta de Escrituração de Notas Fiscais Processo 10469.725372/2016-74 Acórdão n.º 16-85.031 DRJ/SPO Fls. 5 5

-Notas Fiscais de Saídas Não Escrituradas.

17. Analisadas as notas fiscais eletrônicas emitidas no ano-calendário de 2012 pela empresa ora fiscalizada, cujos dados foram extraídos do sítio da Secretaria de Tributação do Município do Natal (...) e compulsando com os valores lançados na única conta contábil de receita escriturada pelo contribuinte (31101004 – Serviços a Prazo), constatamos uma diferença bastante elevada, (...)

(...)

25. Sendo assim, mais uma vez, foi o contribuinte intimado (...) a se manifestar sobre as informações encaminhadas pelo SEMUT. Em resposta, a empresa apresenta, de forma “casada”, as notas fiscais de sua emissão ora questionadas, ou seja, o documento por ela considerado cancelado e a nova nota fiscal correspondente. Todas acompanhadas das respectivas ordens bancárias comprovando a quitação efetuada pelo tomador dos serviços prestados pela JMT. Diante dos fatos, considerando a correspondência entre ambos os valores (NF e OB), e não comprovada por esta fiscalização a existência de outro pagamento pelo órgão tomador dos serviços (consultamos o Portal da Transparência), reputam-se como verdadeiras as informações de cancelamento de fato. Excluídas as referidas notas fiscais, o novo faturamento passou a totalizar a quantia de R\$65.483.813,19, comprovado mediante as NF-e relacionadas nos anexos deste relatório fiscal.

(...)

“II.1.2 – Glosa de Despesa – Contrato de Financiamento Banco Rural.”

(...)

“30. Apreciando as informações acima, conclui-se que o contribuinte lançou o valor total de R\$3.447.558,49 (R\$187.485,49 + R\$3.260.073,00) à título de despesas administrativas, quando na realidade, os valores não correspondem a despesas, e sim ao principal do mútuo realizado com a instituição financeira. E mais, conforme se depreende, os valores sequer foram pagos no ano de 2012. O que se poderia apropriar, pelo regime de competência, seriam apenas os juros, aí sim, verdadeiras despesas (no caso, financeiras).

31. Diante das infrações relacionadas acima, referentes ao ano-calendário de 2012, procedemos ao lançamento como tributação reflexa da CSLL dos valores de R\$3.545.990,99 (Receita líquida não contabilizada) e R\$ 3.447.558,49 (Glosa de Despesa), (...)”

“II.1.2 – Falta de Pagamento do IRPJ e da CSLL mensal por estimativa – multa isolada (ano-calendário de 2012).

(..)

33. Do exposto, nos meses em que foi apurado positivo (...), e constatado que a empresa deixou de efetuar os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, (...) estamos efetuando o lançamento de ofício da multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago no mês, conforme planilhas (...).”

“II.2 – Da Tributação do PIS/COFINS.”

“II.2.1 – Insuficiência de Declaração/Recolhimento PIS/COFINS – Falta de Declaração e Recolhimento (ano-calendário de 2012).

34. Na análise das informações prestadas pelo contribuinte no Demonstrativo de Apuração das contribuições Sociais – DACON (...), verificamos que a fiscalizada não informou em sua totalidade os valores devidos de PIS/COFINS. Também foi constatado, conforme descrito acima (...) que as notas fiscais de emissão da JMT não foram em sua totalidade lançadas na conta de receita de serviços (31101004 – Serviços a Prazo). Por esse motivo procedemos a uma nova apuração dessas contribuições tomando por base os documentos fiscais emitidos (NF-e) e os confrontando com os lançamentos contábeis relativos ao ano-calendário de 2012.

35. Sendo assim, o presente lançamento contempla a diferença existente entre as contribuições apuradas com base na receita escriturada e os valores declarados em DCTF pelo contribuinte. Além disso, realizamos o confronto entre a receita escriturada versus aquela advinda das notas fiscais de serviços prestados, apurando-se as seguintes diferenças:”

Mês	Receita Escriturada	NF	Diferença
mar/12	4.250.045,74	6.386.023,26	2.135.977,52
mai/12	4.653.610,16	4.716.287,46	62.677,30
ago/12	6.695.146,85	9.198.945,61	3.513.799,66
set/12	5.480.570,66	5.800.972,12	320.401,46
out/12	5.212.944,52	5.562.912,49	349.967,97
nov/12	5.181.346,77	5.217.328,19	35.982,42
dez/12	4.718.941,59	6.474.895,10	1.755.953,51
Totais	35.192.604,29	43.367.364,13	8.164.759,84

(...)

36. Ressaltamos, por oportuno, e não menos importante, que as informações prestadas nas DCTF (...), único instrumento a alimentar os sistemas de controle e cobrança da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não representam sequer 10% (dez por cento) daqueles efetivamente devidos. Inexiste, no caso em tela, ação judicial a amparar um fato que justifique tal procedimento. Os profissionais de contabilidade ou assessoria jurídica sabem, muito bem, que a ação judicial porventura existente necessita de habilitação junto à RFB, bem como existe campo específico na DCTF para prestar essa informação, o que não ocorreu.”

(...)

“39. Para o ano-calendário de 2012, nas tabelas abaixo são apresentados os montantes apurados por esta fiscalização, e os valores devidos das contribuições, os quais serão objeto de lançamento por meio de Autos de Infração específicos. Ressaltamos a existência de duas infrações (1): com base na receita escriturada e (2) diferença entre a receita escriturada e o valor a maior constante das notas fiscais eletrônicas. (tabelas às fls.45/46 do TEAF).

COFINS (Infração 1)

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	COFINS a Lançar
	Receita Bruta ⁽²⁾	COFINS	Crédito RFB ⁽³⁾	Dif. COFINS			
	(a)	(b) = (a) x 7,6%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
jan/12	4.765.473,46	362.175,98	13.124,69	349.051,30	28.975,82	15.452,00	304.623,48
fev/12	4.547.502,02	345.610,15	4.460,30	341.149,85	27.994,26	300.621,65	12.533,94
mar/12	4.250.045,74	323.003,48	14.322,30	308.681,18	30.087,26	2.989,26	275.604,66
abr/12	4.473.818,33	340.010,19	11.877,21	328.132,99	35.271,50	754,26	292.107,23
mai/12	4.663.610,16	354.434,37	17.271,64	337.162,73	40.082,55	698,24	296.381,94
jun/12	4.750.485,31	361.036,88	4.869,61	356.167,27	40.970,35	1.002,56	314.194,36
jul/12	7.846.501,69	596.334,13	269,94	596.064,19	38.109,90	845,29	557.109,00
ago/12	5.685.145,85	432.071,08	18.214,69	413.856,39	43.901,19	1.542,75	368.412,45
set/12	5.480.570,66	416.523,37	7.131,10	409.392,27	41.504,14	1.513,56	366.374,57
out/12	5.212.944,52	396.183,78	11.116,46	385.067,32	36.824,04	307,64	347.935,64
nov/12	5.181.345,77	393.782,28	3.953,67	389.828,61	36.038,90	421,18	353.368,53
dez/12	4.718.941,59	358.639,56	8.003,91	350.635,66	31.889,65	301,28	318.444,73

⁽¹⁾ Valor da Receita estraiada da ECD (Cta.31101004 - SERVICOS A PRAZO) do ano de 2012.

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo anexo (extraído da Conta 42105026).

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores estraiados da Conta 31102003.

PIS (Infração 1)

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	PIS a Lançar
	Receita Bruta ⁽²⁾	PIS	Crédito RFB ⁽³⁾	Dif. PIS			
	(a)	(b) = (a) x 1,65%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
jan/12	4.765.473,46	78.630,31	2.849,44	75.780,87	6.277,91	10.000,00	59.502,96
fev/12	4.547.502,02	75.033,78	968,36	74.065,43	6.065,24	65.279,00	2.721,19
mar/12	4.250.045,74	70.125,75	3.109,45	67.016,31	6.518,73	1.245,26	59.252,32
abr/12	4.473.818,33	73.818,00	2.578,60	71.239,40	7.641,92	542,00	63.055,48
mai/12	4.663.610,16	76.949,57	3.749,76	73.199,80	8.684,32	541,21	63.974,27
jun/12	4.750.485,31	78.383,01	1.057,22	77.325,79	8.876,75	754,26	67.694,78
jul/12	7.846.501,69	129.467,28	58,61	129.408,67	8.256,96	597,86	120.553,85
ago/12	5.685.145,85	93.804,91	3.954,51	89.850,40	9.513,84	1.001,27	79.335,29
set/12	5.480.570,66	90.429,42	1.548,20	88.881,22	8.994,58	327,94	79.558,70
out/12	5.212.944,52	86.013,58	2.413,44	83.600,14	7.980,56	66,65	75.552,93
nov/12	5.181.345,77	85.492,21	858,36	84.633,84	7.808,28	245,18	76.580,38
dez/12	4.718.941,59	77.862,54	1.737,09	76.124,85	6.909,28	201,26	69.014,31

⁽¹⁾ Valor da Receita estraiada da ECD (Cta.31101004 - SERVICOS A PRAZO) do ano de 2012.

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo anexo (extraído da Conta 42105026).

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores estraiados da Conta 31102003.

COFINS (Infração 2)

Mês	APURAÇÃO RFB		COFINS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	COFINS	
	(a)	(b) = (a) x 7,6%	(c) = (b)
mar/12	2.135.977,52	162.334,29	162.334,29
mai/12	52.677,30	4.003,47	4.003,47
ago/12	3.513.799,66	267.048,77	267.048,77
set/12	320.401,46	24.350,51	24.350,51
out/12	349.967,97	26.597,57	26.597,57
nov/12	35.982,42	2.734,66	2.734,66
dez/12	1.755.953,51	133.452,47	133.452,47
TOTAL	8.164.759,84	620.521,75	620.521,75

(1) Valor da Receita originada da diferença (NFe x Receita contabilizada)

PIS (Infração 2)

Mês	APURAÇÃO RFB		PIS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	PIS	
	(a)	(b) = (a) x 1,65%	(c) = (b)
mar/12	2.135.977,52	35.243,63	35.243,63
mai/12	52.677,30	869,18	869,18
ago/12	3.513.799,66	57.977,69	57.977,69
set/12	320.401,46	5.286,62	5.286,62
out/12	349.967,97	5.774,47	5.774,47
nov/12	35.982,42	593,71	593,71
dez/12	1.755.953,51	28.973,23	28.973,23
TOTAL	8.164.759,84	134.718,54	134.718,54

(1) Valor da Receita originada da diferença (NFe x Receita contabilizada)

“II.2.2 – Insuficiência de Declaração/Recolhimento PIS/COFINS (anos-calendário de 2014 e 2015).

“40. Nos anos-calendário de 2014 e 2015, a fiscalizada efetuou diversas retificações em suas DCTF originais, conforme abaixo: ((tabelas à fl.47 do TEAF).

(...)

“43. Na representação mencionada, verifica-se que o valor informado pelas empresas à STN como passível de compensação com créditos de terceiros não fora constituído, aliás, o fora em valores irrisórios (ver valores na relação de DCTF no item 40 acima). Apesar do indeferimento da quitação dos débitos tributários mediante a utilização de títulos (Decreto Lei nº 6.019/1943) pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a JMT não procedeu à retificação das DCTF dos seguintes períodos: ago/2014 a dez/2014, jan/2015 a abr/2015, jun/2015 e ago/2015.

“44. Dessa forma, passamos a proceder à apuração do PIS e da COFINS tomando por base os valores lançados na conta contábil de receita escriturada pelo contribuinte (31101004 – Serviços a Prazo). (...)”

(...)

“45. Na tabela abaixo são apresentados os valores apurados de COFINS, os quais serão objetos de lançamento através de Auto de Infração, do qual este relatório é parte integrante.”

COFINS

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	COFINS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	COFINS	Crédito RFB ⁽²⁾	Dif. COFINS			
	(a)	(b) = (a) x 7,6%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
ago/14	7.669.506,88	582.882,52	6.218,01	576.664,52	59.064,29	5,00	517.595,23
set/14	6.581.662,87	500.206,38	17.002,60	483.203,78	59.742,62	5,00	423.456,16
out/14	7.808.680,90	593.459,75	10.373,65	583.086,10	65.873,26	5,00	517.207,84
nov/14	7.747.390,12	588.801,65	6.063,95	582.737,70	66.048,35	5,00	516.684,35
dez/14	8.230.036,71	625.482,79	5.349,54	620.133,25	69.866,40	5,00	550.261,85

⁽¹⁾ Valor da Receita extraída da ECD (Cta.31101004 - SERVIÇOS A PRAZO) do ano de 2014. (Vide Doc.10)

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo de CRÉDITOS PIS-COFINS (extraído da Conta 42105026). (Vide Doc.10)

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores extraídos da Conta 31102003. (Vide Doc.10)

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	COFINS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	COFINS	Crédito RFB ⁽²⁾	Dif. COFINS			
	(a)	(b) = (a) x 7,6%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
jan/15	8.372.221,16	636.288,81	23.036,57	613.252,23	71.575,85	5,00	541.671,38
fev/15	8.213.061,99	624.192,71	5.883,44	618.309,28	72.106,40	5,00	546.197,88
mar/15	8.417.666,29	639.742,64	17.600,61	622.142,03	73.984,58	5,00	548.152,45
abr/15	8.615.756,34	654.797,48	12.450,23	642.347,26	74.975,32	5,00	567.366,94
maio/15	10.150.023,36	771.401,78	11.445,42	759.956,36	105.913,98	5,00	654.037,38
ago/15	10.712.917,33	814.181,72	7.482,75	806.698,97	106.730,63	5,00	699.963,34

⁽¹⁾ Valor da Receita extraída da ECD (Cta.31101004 - SERVIÇOS A PRAZO) do ano de 2014. (Vide Doc.10)

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo de CRÉDITOS PIS-COFINS (extraído da Conta 42105026). (Vide Doc.10)

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores extraídos da Conta 31102003. (Vide Doc.10)

“46. Em relação à contribuição para o PIS, os valores apurados como devidos são os constantes da tabela abaixo.”

PIS

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	PIS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	PIS	Crédito RFB ⁽²⁾	Dif. PIS			
	(a)	(b) = (a) x 1,65%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
ago/14	7.669.506,88	126.546,86	1.349,96	125.196,90	12.797,26	5,00	112.394,64
set/14	6.581.662,87	108.597,44	3.691,35	104.906,08	12.797,26	5,00	92.103,82
out/14	7.808.680,90	128.843,23	2.252,57	126.590,66	14.272,54	5,00	112.313,52
nov/14	7.747.390,12	127.831,94	1.316,51	126.515,42	14.310,48	5,00	112.199,94
dez/14	8.230.036,71	135.795,61	1.161,41	134.634,19	15.137,72	5,00	119.491,47

⁽¹⁾ Valor da Receita extraída da ECD (Cta.31101004 - SERVIÇOS A PRAZO) do ano de 2014. (Vide Doc.10)

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo de CRÉDITOS PIS-COFINS (extraído da Conta 42105026). (Vide Doc.10)

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores extraídos da Conta 31102002. (Vide Doc.10)

Mês	APURAÇÃO RFB				RETENÇÃO ⁽¹⁾	DCTF/DARF/ Parcelamento	PIS a Lançar
	Receita Bruta ⁽¹⁾	PIS	Crédito RFB ⁽²⁾	Dif. PIS			
	(a)	(b) = (a) x 1,65%	(c)	(d) = (b) - (c)	(e)	(f)	(g) = (d)-(e)-(f)
jan/15	8.372.221,16	138.141,65	5.001,36	133.140,29	15.508,10	5,00	117.627,19
fev/15	8.213.061,99	135.515,52	1.277,32	134.238,20	15.623,05	5,00	118.610,15
mar/15	8.417.666,29	138.891,49	3.821,18	135.070,31	16.029,99	5,00	119.039,32
abr/15	8.615.756,34	142.159,98	2.703,01	139.456,97	16.244,65	5,00	123.207,32
maio/15	10.150.023,36	167.475,39	2.484,86	164.990,52	22.948,02	5,00	142.037,50
ago/15	10.712.917,33	176.763,14	1.624,54	175.138,59	23.124,86	5,00	152.008,73

⁽¹⁾ Valor da Receita extraída da ECD (Cta.31101004 - SERVIÇOS A PRAZO) do ano de 2014. (Vide Doc.10)

⁽²⁾ De acordo com Demonstrativo de CRÉDITOS PIS-COFINS (extraído da Conta 42105026). (Vide Doc.10)

⁽³⁾ Órgãos Públicos Federais. Valores extraídos da Conta 31102002. (Vide Doc.10)

“II.2.2.2- Da multa Qualificada – PIS/COFINS.”

“47. No ano-calendário de 2012, a fiscalizada apresentou DCTF mensa nas quais informa valores de débitos inexpressivos a título de PIS/COFINS, com exceção do mês de fevereiro. Conforme demonstrado acima, os valores apurados pela fiscalização correspondem a cerca de dez vezes mais àquele declarado pelo contribuinte. Pela magnitude das divergências constatadas, não podemos classificar essa conduta como mero erro no preenchimento do DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e da DCTF – Declaração de

Débitos e Créditos Tributários Federais, ou seja, trata-se apenas, de uma declaração inexata, desprovida de qualquer intenção.

48. Ora, o DAFON são as informações prestadas pelo contribuinte à Receita Federal que apontam a memória de cálculo dos valores que serviram de base para apuração das contribuições. No presente caso, em diversos meses, esse demonstrativo foi apresentado “zerado”. Com essa conduta, intencional e deliberada, o contribuinte, no mínimo, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador (art.71, I da Lei 4.502/64). Complementando seu objetivo, qual seja, o de retardar, e mesmo omitir, o valor correto das contribuições, apresentou DCTF com valores insignificantes no ano-calendário de 2012.”

49. Já nos anos-calendário de 2014 e 2015, conforme se verifica no item 40 acima, a conduta foi um pouco diferente. Primeiro, de jan/14 a mar/14, o contribuinte informa como débitos de Pis e Cofins na DCTF original valores irrisórios. Posteriormente, por volta de cinco meses, retifica incluindo o que, supostamente, seria o valor correto (bem mais alto). Em seguida, dois meses após, volta a retificar informando um débito simbólico (R\$10,00); novamente um mês após essa última alteração, volta a retificar, mais uma vez para um valor simbólico (R\$20,00); nos meses de abr/14 a jul/14, originalmente, foram declarados valores simbólicos e, após alguns meses, sofreu retificação para supostamente, seu valor real; de ago/14 a dez/15, foram declarados valores simbólicos (R\$5,00), sem retificadoras no período.

50. Nos itens 41 a 43 acima, fazemos referência à tentativa de utilização pelo contribuinte de títulos da dívida pública para quitação de suas obrigações tributárias, em especial das contribuições para o Pis e Cofins. Mesmo cientificado do indeferimento do pleito através da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (utilização de títulos oriundos do DecretoLei nº6.019/1943), manteve tais valores em sua DCTF. A operação foi articulada em conluio com a empresa APPEX CONSULTORIA. Sendo assim, tal conduta subsume-se ao disposto no art.73 da Lei 4.502/64.

51. Assim sendo, e considerando os indícios de sonegação fiscal e conluio (arts.71 e 73 da Lei 4.502/64, abaixo reproduzidos) e a prestação de informações falsas à administração tributária, e, tendo essa conduta alcançado seu resultado (falta de pagamento das contribuições para o Pis e a Cofins), o presente lançamento contempla a multa qualificada de 150% nos termos do art.44, §1º, da Lei 9.430/96, sem prejuízo das sanções penais dela decorrentes.” (...)

A Recorrente apresentou impugnação tempestiva, na qual, preliminarmente, requereu a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários com base no art. 151, III, do CTN, assegurando o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, sustentou, em síntese:

- Inexistência de omissão de receitas, alegando que parte das notas fiscais questionadas foi efetivamente cancelada e substituída, com comprovação mediante ordens bancárias;
- Improcedência da glosa de despesas, defendendo tratar-se de valores legítimos e vinculados à atividade empresarial;
- Adimplemento parcial das obrigações relativas ao PIS/COFINS, mediante pagamentos comprovados;
- Ausência de dolo, fraude ou má-fé, de modo que a multa qualificada seria indevida;
- Validade da compensação de débitos tributários com títulos da dívida pública, nos termos da Portaria SRF nº 913/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 181/2002, o que ensejaria a extinção dos créditos correspondentes;
- Vícios materiais e inconsistências na base de cálculo dos lançamentos, com ausência de certeza e liquidez no crédito constituído.

Os Sócios Responsáveis também apresentaram impugnações tempestivas, nas quais arguem:

- Nulidade dos lançamentos por ausência de fundamentação específica quanto à responsabilização solidária;
- Inexistência de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, conforme exige o art. 135, III, do CTN;
- Ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação;
- Impossibilidade de transferência de responsabilidade com base apenas na coincidência de quadro societário;
- Cerceamento de defesa, uma vez que não foram intimados durante o procedimento fiscal.

Reforçam, ainda, os argumentos da Recorrente quanto à inexistência de conduta dolosa, à regularidade das declarações fiscais e à necessidade de redução da multa de ofício ao percentual de 75%.

Os autos foram baixados em diligência pela 9ª Turma de Julgamento, fls. 2.848 a 2.851, para atendimento dos pontos ali especificados. Em resposta, a fiscalização elaborou a “Informação Fiscal – Diligência” (fls. 2.854 a 2.856), na qual, ao tratar dos questionamentos formulados, informou, entre outros aspectos, a lavratura de um lançamento complementar em novo Auto de Infração.

Neste sentido, a fiscalização corrigiu falha relativa à aplicação da multa referente à infração constante da fl. 7 (somente quanto à COFINS) do presente processo, referente aos meses de abril, junho e agosto de 2015. No lançamento original, havia sido aplicada multa de 75%, quando o percentual correto seria de 150%. Assim, foi constituída multa complementar correspondente à diferença de 75% sobre a base de cálculo, exclusivamente em relação à COFINS.

Além disso, no mesmo Auto de Infração, foi sanada falha no campo “valor apurado” relativa às infrações constantes das fls. 8 (COFINS) e 24 (PIS), referentes aos meses de agosto a dezembro de 2012. No lançamento original, havia sido indevidamente incluído no referido campo o valor já apurado do PIS/COFINS, quando o correto seria a indicação da base de cálculo, para posterior aplicação das alíquotas (fls. 10 e 26) e apuração do valor devido. Dessa forma, às fls. 7 (COFINS) e 20 (PIS), foi realizado novo lançamento com a inclusão, pela diferença, dos valores corretos ainda exigíveis.

A decisão de primeira instância concluiu pelo parcial provimento das impugnações, tendo a 9ª Turma de Julgamento decidido, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedentes as impugnações, com exclusão parcial da multa de ofício, mantendo-se as demais exigências.

Irresignados com a decisão de primeira instância, a Recorrente e o devedor solidário interpuseram recurso voluntário, reiterando os argumentos já apresentados na impugnação, os quais podem ser sintetizados nos seguintes termos:

1. **Declaração de nulidade dos Autos de Infração relativos à COFINS e ao PIS/PASEP**, sob alegação de mudança indevida de critério jurídico, em afronta à jurisprudência consolidada do CARF e dos tribunais nacionais;
2. **Reconhecimento da decadência** dos fatos geradores referentes ao exercício de 2012, posto não ter havido o efetivo e legal lançamento tributário, nos termos do previsto no §4º do art. 150 do CTN;
3. **Determinação de diligência fiscal** para reavaliação dos insumos utilizados na atividade da empresa, com o objetivo de apurar adequadamente os créditos de PIS e COFINS, independentemente da apresentação de declarações retificadoras;
4. **Diligência adicional para considerar prejuízos fiscais acumulados** de anos anteriores na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano-calendário de 2012;
5. **Alternativamente, o reconhecimento da improcedência da autuação quanto às infrações de insuficiência de declaração/recolhimento de PIS e COFINS** nos anos-calendário de 2014 e

2015, sob o argumento de quitação integral das obrigações mediante utilização de créditos financeiros;

6. **Afastamento integral da multa de ofício agravada de 150%**, por ausência de dolo, fraude ou má-fé, com a consequente redução ao percentual de 75%;

7. **Subsidiariamente, caso mantida a exigência principal, requerem a redução da multa de ofício de 150% para 75%** sobre os créditos tributários referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015.

A Recorrente anexa ao seu Recurso Voluntário decisões anteriores do CARF que reconhecem a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a necessidade de retificação da DCTF, bem como documentos contábeis, planilhas e balancetes destinados a demonstrar o alegado direito creditório. Junta, ainda, parecer elaborado pelo advogado tributarista Kiyoshi Harada, que trata da possibilidade de compensação de títulos da dívida externa brasileira com tributos federais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

I. Da admissibilidade

O recurso é tempestivo.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. É a impugnação que, ao instaurar a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, delimita os limites da controvérsia. Assim, não questionada a matéria na fase própria, precluso estará o direito de fazê-lo em momento processual posterior.

Dessa forma, conheço em parte do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente JMT SERVIÇOS E LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA-ME, com exceção dos seguintes pontos, que não foram abordados na impugnação e, portanto, encontram-se preclusos:

i. Determinação de diligência fiscal para reavaliação dos insumos utilizados na atividade da empresa, com o objetivo de apurar adequadamente os créditos de PIS e COFINS, independentemente da apresentação de declarações retificadoras (Item II.III do recurso voluntário);

- ii. Diligência adicional para considerar prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano-calendário de 2012 (Item II.VI do recurso voluntário).

II. Da preliminar de nulidade:

A Recorrente alega a nulidade dos Autos de Infração referentes à COFINS e ao PIS/PASEP, sustentando ter havido mudança indevida de critério jurídico na autuação, em afronta à jurisprudência consolidada do CARF e dos tribunais pátrios.

Os autos foram baixados em diligência pela 9ª Turma de Julgamento, tendo a fiscalização apresentado informação complementar na qual comunicou a lavratura de Auto de Infração Complementar para corrigir falhas formais identificadas no lançamento original. As correções abrangeram, essencialmente, a adequação do percentual da multa de ofício aplicada à COFINS e o ajuste do campo “valor apurado” relativo às bases de cálculo de PIS e COFINS, de modo a refletir corretamente os valores ainda exigíveis.

No que se refere à preliminar de nulidade arguida pela Recorrente, em razão da lavratura de Auto de Infração complementar, não assiste razão à defesa.

O art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 autoriza expressamente que a autoridade julgadora de primeira instância determine, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias quando entender necessárias ao esclarecimento dos fatos. Ademais, o § 3º do referido artigo dispõe que, quando as diligências resultarem em agravamento da exigência inicial ou modificação da fundamentação legal, deverá ser lavrado Auto de Infração complementar, assegurando-se ao sujeito passivo prazo para impugnação quanto à matéria modificada.

[...]

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. ([Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, **forem verificadas incorreções, omissões ou inexistências de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** ([Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

No caso concreto, a diligência foi regularmente determinada pela 9ª Turma de Julgamento e executada pela fiscalização dentro dos limites legais, com o devido registro nos autos e abertura de prazo para manifestação do contribuinte quanto ao resultado da diligência. O Auto de Infração complementar foi lavrado com o único propósito de corrigir falhas formais identificadas no lançamento original, sem inovação indevida de fundamentos e sem prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa, uma vez que o Recorrente exerceu plenamente o seu direito de apresentar nova impugnação.

Dessa forma, não se verifica qualquer vício capaz de macular o procedimento fiscal, razão pela qual afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

III. Da preliminar de decadência:

Embora o tema não tenha sido abordado por ocasião da impugnação, por tratar-se de matéria de ordem pública, dele se conhece nesta oportunidade.

O requerente requer o reconhecimento da decadência dos fatos geradores referentes ao exercício de 2012, uma vez que não houve lançamento tributário efetivo e regular, conforme dispõe o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, nos termos do Item II.II do Recurso Voluntário.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso concreto, as competências lançadas correspondem ao mês de janeiro de 2012, razão pela qual não se encontram alcançadas pelo prazo decadencial. Isso porque, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo de cinco anos deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, que, no presente caso, deu-se em 31/01/2012. Dessa forma, o prazo decadencial findaria em 31/01/2017, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido em 02/01/2017, ou seja, dentro do quinquênio legal.

Afasta-se, portanto, a alegação de decadência suscitada pelo Recorrente.

IV. Do pagamento mediante resgate de créditos oriundos de Títulos da Dívida Pública Externa

A recorrente afirma que as divergências apontadas pela fiscalização entre os valores declarados em ECD/ECF e DCTF, relativos ao PIS e à COFINS dos anos-calendário de 2014 e 2015, decorrem de equívoco, pois os débitos correspondentes teriam sido devidamente quitados. Alega que efetuou o pagamento mediante resgate de créditos financeiros oriundos de Títulos da Dívida Pública Externa, administrados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no âmbito do processo COMPROT nº 011.79446.000257.2013.000.000.

Sustenta que, por ser cessionária desses créditos, utilizou-os para extinguir obrigações tributárias de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, conforme autorizado pela Portaria SRF nº 913/2002, que admite o pagamento de tributos via STN e Conta Única do Tesouro Nacional, por meio do SIAFI.

Afirma ainda que, diante da inexistência de campo específico na DCTF para indicar tal modalidade de pagamento, informou o procedimento diretamente à STN e anexou aos autos os documentos comprobatórios correspondentes.

A DRJ julgou improcedentes as alegações, por entender que não há amparo legal para a extinção de débitos tributários mediante resgate de títulos da dívida pública. Com base na cartilha “Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos”, elaborada pela RFB, STN, PGFN e MPU, destacou que todos os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179/2001 já foram resgatados, inexistindo qualquer título vencido e não pago. Ressaltou, ainda, a vedação do art. 74, §12, “c”, da Lei nº 9.430/1996, que impede compensação com títulos públicos, e apontou o risco de configuração de fraude tributária, com eventual responsabilidade solidária dos administradores.

Alinho-me ao entendimento adotado na decisão de primeira instância.

Conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 10.179/2001, os títulos da dívida pública com poder liberatório para pagamento de tributos federais são apenas as Letras do Tesouro Nacional (LTN), as Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e as Notas do Tesouro Nacional (NTN), todas emitidas no Brasil e de natureza escritural.

Nos termos do art. 5º da mesma Lei, *“a emissão dos títulos a que se refere esta Lei processar-se-á exclusivamente sob a forma escritural, mediante registro dos respectivos direitos creditórios, bem assim das cessões desses direitos, em sistema centralizado de liquidação e custódia, por intermédio do qual serão também creditados os resgates do principal e os rendimentos”*.

De acordo com o art. 6º, apenas esses títulos, quando vencidos, possuem poder liberatório para pagamento de tributos federais. Entretanto, o Tesouro Nacional informa que todos os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179/2001 já foram devidamente resgatados em

seus vencimentos, inexistindo, portanto, qualquer título vencido e não pago que possa ser utilizado para esse fim.

Ressalte-se, ademais, que a mencionada lei não contempla Títulos da Dívida Externa, mas apenas os instrumentos de emissão interna referidos no art. 2º.

Dessa forma, não há fundamento legal que ampare a extinção da obrigação tributária com base em supostos créditos oriundos de Títulos da Dívida Pública Externa. A ausência de manifestação da Secretaria do Tesouro Nacional quanto à validade ou reconhecimento dos créditos reforça a improcedência da alegação.

Diante do exposto, mantenho integralmente a decisão recorrida.

V. Da responsabilidade solidária do sócio JONAS ALVES DA SILVA

Alega o Recorrente que a autoridade fiscal teria alterado o fundamento jurídico de sua responsabilização ao responder aos questionamentos do julgador de primeira instância, o que, em seu entendimento, acarretaria a nulidade do lançamento. Sustenta também que não estaria configurada sonegação ou fraude.

Tais argumentos não merecem acolhimento. As dúvidas foram plenamente esclarecidas na diligência realizada pela DRJ/SPO, conforme já exposto no item II deste voto, não havendo qualquer alteração de fundamento jurídico nem vício apto a invalidar o lançamento.

Na qualidade de sócio administrador, o Recorrente deixou de cumprir o dever de diligência próprio do cargo, aderindo conscientemente a um esquema de compensação manifestamente irregular, realizado com apoio de terceiros (APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA). Ademais, apresentou DCTFs com valores meramente simbólicos, por orientação da consultoria ou por iniciativa própria, com o claro propósito de ocultar os débitos e impedir sua cobrança.

Verifica-se, ainda, que o procedimento foi conduzido em cooperação com terceiros, o que configura, em tese, conluio fraudulento. Diante disso, acompanho integralmente o entendimento da decisão de primeira instância e o adoto como razões de decidir quanto à responsabilidade solidária do Recorrente.

VI. Da multa

A recorrente sustenta a inexistência de dolo, fraude ou má-fé que justifique a aplicação da multa de ofício agravada de 150%, afirmando que apenas buscou quitar suas obrigações tributárias mediante o uso de créditos financeiros oriundos de Títulos da Dívida Pública, com amparo na Portaria SRF nº 913/2002 e na Lei nº 10.179/2001. Alega que a manutenção de valores simbólicos em DCTF não configuraria conluio nem intenção de fraude,

mas mera irregularidade formal de obrigação acessória, passível, no máximo, de penalidade específica prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

Tais argumentos foram analisados no item acima, e fundamentam a manutenção da multa qualificada.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 736.090, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, já transitado em julgado e de observância obrigatória por parte deste colegiado, decidiu que a multa qualificada deve se limitar ao percentual de 100%, salvo no caso de reincidência, cuja ementa restou assim redigida:

Recurso extraordinário. **Repercussão geral.** Tema nº 863. Direito tributário. **Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100%** (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. **No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito** (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); **ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo** (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo).

Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o **Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.**

4. **Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.**

5. Recurso extraordinário parcialmente provido. (g.n.)

Assim aplicando-se o decidido pelo STJ, conclui-se pela redução da multa qualificada ao percentual de 100%, tendo-se em conta a inviabilidade de se apurar, neste momento processual, eventual reincidência dos autuados.

VII. Da Conclusão

Diante do exposto, voto por:

- Em relação a recorrente JMT Serviços e Locação de Mão de Obra Ltda.-ME: Não conhecer de parte do Recurso Voluntário interposto, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância (preclusão), e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, salvo reincidência.
- Quanto ao recorrente Jonas Alves da Silva: voto por conhecê-lo, na parte não coincidente com o recurso da empresa, e no mérito, em negar provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi