



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.728731/2018-59
ACÓRDÃO	9101-007.109 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SOUZAUTO LUB - COMERCIO DE LUBRIFICANTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NOTÓRIA E PRÁTICA REITERADA. CABIMENTO.

A apresentação ao Fisco, de forma reiterada, de DCTFs declarando débitos tributários em valores irrisórios, quando comparados aos realmente devidos, em razão da utilização de créditos notoriamente inservíveis à compensação de tributos federais, e, ademais, inexistentes, para implementar “compensações” apenas na ECF/EFD, revela a intenção de ocultar e/ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador e/ou de reduzir os reais valores de tributos devidos, implicando a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, “c”, CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o

decidido no Acórdão nº 9101-007.108, de 6 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 10480.728729/2018-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto por SOUZAUTO LUB – COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES LTDA em face do Acórdão nº 1401-005.616 cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

PAGAMENTO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA EXTERNA. LEI N. 10.179/2001. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a quitação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com título da dívida pública externa.

A Lei nº 10.179/2001 previu que alguns títulos públicos (LTN's, LFT's ou NTN's), a partir de seus vencimentos, teriam poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal (art. 6º), hipótese em que certamente não se enquadram os títulos da dívida externa adquiridos de terceiros.

Os títulos de que trata a Lei nº 10.179/2001 são emitidos no Brasil e escriturais, com registro em sistema centralizado de liquidação e custódia, inclusive as respectivas cessões de direitos creditórios (art. 5º).

Outrossim, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplinou a compensação de tributos federais, além de não permitir a compensação de débitos tributários com títulos públicos, também veda o encontro de contas com créditos de terceiros.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NOTÓRIA E PRÁTICA REITERADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a fraude, como definido em lei.

Declaração de informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da impugnação do lançamento, ou seja, é mera consequência da instauração do contencioso administrativo.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF no. 02.

Consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, , salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF, e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal. No mesmo sentido editou-se a Súmula CARF no. 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro André Severo Chaves que dava provimento parcial ao recurso para tão somente afastar qualificação da multa de ofício.

Trata o presente processo de auto de infração de CSLL, decorrente de procedimento administrativo interno relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em que foram constatadas compensações na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) / Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte, em desacordo com a legislação aplicável.

Em síntese, as compensações estariam amparadas em créditos financeiros de terceiro ("APPEX Consultoria"), oriundos de procedimento administrativo junto a Secretaria do Tesouro Nacional referente a Título da Dívida Pública Externa, dos quais a autuada se tornou cessionária.

Em razão das compensações implementadas na ECF/EFD, o contribuinte apresentou declarações DCTF sem valores a recolher e/ou inferiores ao devido.

Em face das divergências entre a ECF/EFD e os valores declarados em DCTF, realizou-se o lançamento de ofício, por meio de quatro autos de infração, com multa qualificada, divididos em quatro processos, dos quais o presente é o de CSLL.

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, o que segue, conforme relatório da decisão de piso:

- a Defendente se tornou cessionária de crédito financeiro oriundo de procedimento administrativo junto à Secretaria do Tesouro Nacional, objetivando o resgate de Título da Dívida Pública Externa;
 - embasada na Portaria RFB 913/2002, a APPEX Consultoria apresentou pedidos de compensação de tributos da Defendente referentes aos impostos com os períodos acima destacados para serem devidamente extintos com créditos alocados no SIAFI, utilizando o valor apurado no resgate, conforme se atestou através da ampla documentação acostada aos autos;
 - Os créditos financeiros em destaque foram adquiridos de terceiro, e tidos como líquidos e certos, estando inclusos nas Lei Orçamentárias do Brasil nos últimos anos, os quais se encontram, nos termos da cessão e pedido administrativo, alocados junto ao Ministério da Fazenda, em Dívidas Agrupadas em Operações Especiais, UO (Unidade Orçamentária) nº 71101 - Recurso sob Supervisão do Ministério da Fazenda, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754;
 - portanto, a Impugnante é cessionária de crédito financeiro em desfavor da União Federal, devendo ser considerado extinto as obrigações tributárias da Contribuinte em questão com os referidos créditos objetos de COMPROTs;
 - não houve nenhuma tentativa de fraude ou mesmo ausência de recolhimento de imposto devido;
- [...]
- Ademais, o procedimento adotado pela cedente fora delineado com base no artigo 6º da Lei n. 10.179/2001, que dispõe sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional;
- [...]
- fica demonstrada a boa-fé da impugnante, já que o pedido de resgate dos créditos adquiridos da APPEX sempre esteve amparado em pedidos administrativos ainda não apreciados pela RFB;
 - a Impugnante figura como credora do processo administrativo n. 13811.726457/2012-97, condição que não lhe pode ser negada desta feita pela autoridade fiscal, sob pena de atentado ao princípio da divisão dos poderes da República;
 - sendo comprovada a legalidade da atuação da Impugnante, que confessou a dívida por meio de DCTFs, e considerando que a Impugnante é cessionária de um

crédito em desfavor da União Federal, devem ser extintas as obrigações tributárias desta Contribuinte com os referidos créditos objetos dos COMPROTs, cujas cópias foram anexadas aos autos;

[...]

- a revogação dos incisos IV e V do artigo 1o da referida Lei 10.179/2001, que permite a troca de títulos da dívida externa brasileira, somente ocorreu em 2014, ou seja, após o processo administrativo perpetrado pela APPEX perante a RFB, cuja previsão consta na Lei de Orçamento de 2012;

[...]

- não houve qualquer tentativa de fraude, falta de declaração ou declaração inexata por parte da Defendente; não houve falsidade em nenhuma das declarações apresentadas;

- inviável a caracterização da conduta típica prevista tanto no art. 44, I, e parágrafo primeiro da Lei nº 9.430 de 1996, eis que o contribuinte sob defesa confessou a dívida;

- a acusação deixou de indicar os elementos caracterizadores da existência do dolo na conduta do sujeito passivo; o fato de o crédito tributário não ser da Defendente, apesar de adquirido de boa-fé de terceiro, como alegado pela autoridade lançadora, não é elemento bastante para concluir pela falsidade nas compensações efetuadas, a ensejar a aplicação da multa de ofício em dobro;

[...]

- Concluir pela aplicação de penalidade de 150%, representa a não observância aos princípios da tipicidade, proporcionalidade e da razoabilidade;

- o simples erro na entrega das DCTFs não tem o condão de imputar a multa de ofício no montante de 75%;

[...]

- a presunção fiscal de ilegalidade não é suficiente para a Receita Federal aplicar multa agravada contra empresas em débito com o Fisco; erros de procedimentos contábeis não podem ser tratados como fraude, dolo ou conluio;

Analisando a impugnação apresentada, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto-SP julgou-a improcedente.

Em síntese, expôs a Autoridade Julgadora que, além de a suposta compensação não ter sido implementada por meio da DCOMP, o procedimento adotado pela contribuinte é vedado pela legislação, por determinação expressa do § 12, inciso II, alínea 'c', do citado art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (será considerada não declarada a compensação em que o crédito seja título público), e que o fato de o contribuinte apresentar declarações com informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o

conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, reprisando os argumentos expostos na impugnação.

Nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório, o Acórdão nº 1401-005.616 negou provimento ao recurso, adotando como razões de decidir as mesmas expostas no voto da decisão de piso.

Cientificado do Acórdão, o Sujeito Passivo apresentou Embargos de Declaração, rejeitados por despacho, e, na sequência, apresentou Recurso Especial suscitando divergência relativa à ***aplicação da multa qualificada sobre os tributos e contribuições constituídos de ofício***, apresentando como paradigma o **Acórdão nº 1201-005.466**, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017

IMPOSSIBILIDADE COBRANÇA DO DÉBITOS COMPENSADOS. DUPLICIDADE DE COBRANÇA. INOCORRÊNCIA.

O sujeito passivo alega que os débitos teriam sido quitados por meio de compensação com títulos públicos adquiridos de terceiros e por isso não poderia prosperar a cobrança dos débitos lançado pois haveria o pagamento em duplicidade. Ocorre que a compensação nunca ocorreu, conforme comprovado nos autos. Primeiramente porque não há prova nos autos da existência e validade dos supostos créditos (não há nenhuma confirmação pela Secretaria do Tesouro Nacional. Segundo, porque a legislação de regência da compensação tributária no âmbito federal (art. 74 da Lei nº 9.430/96) veda expressamente a compensação com créditos de terceiros e com títulos públicos, e por fim, a alegada compensação não foi levada ao conhecimento das autoridades administrativas e portanto, nunca foi homologada.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há documentos nos autos que comprovem a existência de tais precatórios. E diferentemente do que aduz o sujeito passivo, nos autos parece que o sujeito passivo adquiriu do terceiro Letras Financeiras do Tesouro, pelos quesitos formulados para perícia solicitada na impugnação. A compensação tributária está regulamentado no art. 74 da Lei nº 9.430/96 que definiu a forma (através do encaminhamento de declaração onde devem constar os créditos utilizados e os débitos compensados) e os limites da compensação (quais créditos são passíveis de utilização). Da leitura do art. 74 da Lei nº 9430/96 conclui-se pela impossibilidade de compensar os débitos do sujeito passivo com os supostos créditos relativos a título público que os recorrentes afirmam ter negociado com um terceiro, além de serem relativos a título público. Além disso, não constam

nos autos nenhum documento comprobatório da existência e validade e reconhecimento dos supostos títulos públicos pela STN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO DE PESSOAS.

Não sendo demonstrado cabalmente e detalhadamente o nexo causal entre as condutas praticadas pela empresa e que levaram às autuações, nos termos do art. 124 e 135, III, do CTN, e os sócios arrolados como responsáveis solidários, deve-se excluir a responsabilidade solidária dos mesmos.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Não se comprovando, mediante demonstração cabal e detalhada, as condutas praticadas pelo contribuinte que teriam o condão de gerar a qualificação da multa, é de se afastar a qualificação da multa de 150%, mantendo-se a multa de ofício de 75%. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de sonegação (dolo) exigido para a qualificação da multa.

O apelo, inicialmente inadmitido pela presidente da Câmara recorrida, foi objeto de agravo do recorrente, o qual foi acolhido por despacho, nos seguintes termos:

Como se observa, em ambos os casos as autuações decorreram da tentativa do sujeito passivo de “compensar” créditos de títulos da dívida pública, adquiridos de terceiros, com débitos tributários. As “compensações” foram feitas na escrita contábil, fazendo com que os valores dos tributos devidos não constassem nas DCTFs apresentadas, muito embora constassem da ECF/ECD. Ainda em ambos os casos, essas “compensações” foram reputadas indevidas, mantendo-se as autuações dos tributos. Até este ponto, portanto, as circunstâncias fáticas se mostram essencialmente as mesmas, também assim as decisões.

A divergência alegada se refere, pois, à multa qualificada, aplicada pelo Fisco em ambos os casos, afastada pelo paradigma mas mantida pelo acórdão recorrido ao entendimento de que se tratava de “fraude notória” e de “prática reiterada”.

Quanto à “fraude notória”, o voto condutor se refere aos alertas emitidos desde 2012 pelo Tesouro Nacional sobre fraudes com títulos públicos. No entender do Colegiado, a notoriedade da ilicitude da conduta tornaria frágil argumentos contra a intencionalidade do ato.

De se notar que também no caso do paradigma os alertas emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional no combate a fraudes com títulos públicos foram levados à discussão e ao conhecimento do Colegiado, o que constata da leitura do voto vencido, tópico 4.2. Mesmo sabedor desses alertas, tal circunstância não sensibilizou o Colegiado em sua decisão de afastar a ocorrência de sonegação. Houve divergência, assim, na avaliação e valoração da conduta do sujeito passivo.

No que se refere à “prática reiterada”, o acórdão recorrido se reportou à declaração, em DCTFs, de valores fictícios (zerados), de forma constante e repetitiva, ao longo dos anos de 2014 e 2015. Ora, no caso do paradigma,

também valores zerados foram declarados em DCTFs em decorrência das “compensações”, embora apenas no ano de 2017. A circunstância fática considerada pelos julgados em cotejo é essencialmente a mesma, restando apenas verificar se a diferença de um ano (paradigma) para dois anos (recorrido) seria suficiente para justificar as diferentes conclusões. Especialmente por se tratar a “prática reiterada” de conceito aberto, sem definição legal precisa, neste exame de agravo não se pode afirmar que essa diferença fática seria relevante a ponto de, por si só, justificar as diferentes conclusões quanto à qualificação da multa.

Tem-se, então, que assiste razão à Agravante, em seu protesto de que não se faz necessário o reexame de provas. Os trechos dos acórdãos recorrido e paradigmas, supratranscritos, evidenciam que as condutas dos sujeitos passivos foram essencialmente as mesmas, não tendo sido apontados elementos ou aspectos probatórios adicionais, presentes em um caso e ausentes no outro. No entanto, o acórdão recorrido decidiu que essa conduta caracteriza “fraude notória” e “prática reiterada”, pelo que manteve a multa qualificada aplicada ao lançamento. Em sentido contrário, o paradigma decidiu que não restou demonstrado que “existem elementos probantes suficientemente aptos à existência de condutas adicionais capazes de evidenciar o dolo específico em lesionar o fisco”, motivo pelo qual afastou a qualificação.

[...]

Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “**aplicação da multa qualificada sobre os tributos e contribuições constituídos de ofício**”.

Cientificada do teor do despacho de admissibilidade, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou tempestivas Contrarrazões, para defender a manutenção do acórdão recorrido.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e a Fazenda Nacional não se opôs ao conhecimento do Apelo.

De toda forma, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho em Agravo de fls. 764-775, pois, de fato, em ambos os casos (recorrido e paradigma) as autuações decorreram da tentativa do sujeito passivo de “compensar” créditos de títulos da dívida pública, adquiridos de terceiros, com débitos tributários, tendo essas “compensações” sido feitas na escrita contábil (ECF/ECD), fazendo com que os valores dos tributos devidos não constassem nas DCTFs apresentadas.

As conclusões, contudo, divergem exatamente na configuração desta conduta como sendo apta (ou não) a ensejar a aplicação da multa qualificada aos créditos tributários constituídos por meio do lançamento de ofício.

Considerando presentes os pressupostos recursais, portanto, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do Recurso Especial interposto no presente caso.

MÉRITO

Nada obstante no presente momento esteja em julgamento apenas a aplicação da multa qualificada ao caso, pois as “compensações” efetuadas na ECF/ECD do contribuinte já foram definitivamente reputadas indevidas pelas decisões precedentes, os seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido, que reproduzem a decisão de piso, no enfrentamento das alegações de defesa do contribuinte contra o lançamento, contribuem para bem esclarecer os contornos do caso.

A autuada sustenta que os seus débitos junto à RFB teriam sido compensados com os créditos financeiros, os quais se tornou cessionária, oriundos de procedimento administrativo junto a Secretaria do Tesouro Nacional referente a Título da Dívida Pública Externa em nome da APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA.

Tais débitos teriam sido compensados por meio dos COMPROTs 011.79446.010031.2015.000.000 e 011.79446.009623.2014.000.000, os quais foram informados à RFB por meio do processo 13811.726457/2012-97.

Carta à Secretaria do Tesouro Nacional – STN:

APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA, CNPJ 15.511.847/0001-08, situada e estabelecida na Avenida das Nações Unidas, 12.399, Conjunto 83-A, Edifício Landmark, Bairro Itaim Bibi, São Paulo, SP, vem pela presente, autorizar o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418 (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária Anual 2012, adquiridos pelas seguintes empresas:

Requer, em consonância com a Portaria 913/2002, juntamente com a Lei 10.179/2001, o resgate dos créditos alocados nas Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418 (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária Anual 2012, para a devida quitação dos débitos elencados neste pedido.

Dados do processo 13811.726457/2012-97:

Dados do Processo			
Número:	13811.726457/2012-97		
Data de Protocolo:	31/10/2012		
Documento de Origem:	REQSN		
Procedência:	PROCESSO DIGITAL		
Assunto:	RECONHECIMENTO DIREITO DE CREDITO - ASS TRIB DIVERSOS		
Nome do Interessado:	APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA		
CNPJ:	15.511.847/0001-08		
Tipo:	Digital		
Sistemas:	Profisc:	Não	e-Processo: Sim SIEF: Aguardando Cadastramento SIEF

[...]

No tocante ao processo nº 13811.726457/2012-97, esse sequer foi formalizado pela empresa autuada, tendo sido protocolado pela APPEX Consultoria Tributária.

[...]

No que respeita ao esquema engendrado pela empresa autuada com vistas à compensação de seus débitos com créditos cedidos pela APPEX Consultoria Tributária, relativos a títulos da dívida pública externa, é importante colacionar os principais dispositivos legais e orientações normativas relacionadas à contenda, mencionados pela mesma.

Em relação à Portaria SRF nº 913, de 25 de julho de 2002, podem ser destacados os seguintes dispositivos:

[...]

No caso em debate, trata-se de pessoa jurídica de direito privado, e não consta nos autos que a empresa autuada firmou convênio com a STN. Tem-se ainda que não poderia ser utilizado o SIAFI para pagamento de receitas federais nesse caso. A autuada também não trouxe aos autos nenhum comprovante de pagamento das contribuições por meio do SPB, documento previsto no art. 6º da Portaria SRF nº 913/2002.

Na impugnação, foram apresentados apenas requerimentos dirigidos à STN, efetuados por um terceiro, APPEX, referentes à liberação de resgate de supostos créditos, tendo sido feita menção ao processo administrativo nº 13811.726457/2012-97.

[...]

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também já se posicionou sobre a matéria por meio do Ofício 150/2016 da STN, com considerações sobre os pedidos da APPEX para quitação de débitos de terceiros.

[...]

a) As empresas APPEX e ALPHA ONE não possuem qualquer crédito financeiro, junto à Secretaria do Tesouro Nacional;

b) Os supostos créditos das referidas empresas se baseiam em títulos "Cartulares", ou seja, em papel, e prescritos;

c) Os referidos créditos mencionados se referiam a exercícios anteriores e não tem qualquer vinculação com os referidos títulos;

d) Os supostos títulos que as empresas alegam possuir estão prescritos e não se prestam a nada, e tampouco para pagamento de tributos, tendo em vista que a lei 10.179/2001, no seu art. 6º, prevê que os títulos referidos no art. 2º da mesma lei (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais, desde que vencidos. O Tesouro Nacional alerta que todos os títulos emitidos na forma da Lei 10.179/2001 são resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido, não existindo na prática, a possibilidade de utilização de tal prerrogativa;

Vale esclarecer que na folha 19.048 do processo 13811.726457/2012-97 consta o seguinte despacho:

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 13811.726457/2012-97
INTERESSADO: APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA EIRELI

DESTINO: DICOP-COBRA-CODAC-RFB-DF - Appreciar e Assinar Documento

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

O processo foi mantido aberto para receber as SJDs que informavam as vendas de falsos créditos financeiros pela Appex e os respectivos contribuintes, tributos, períodos de apuração e valores sonogados. Como todas as informações já foram coletadas pela Equipe Especial de Fiscalização criada pela PORTARIA COFIS Nº 32/2016, DE 14 DE OUTUBRO DE 2016 e em Set/2016 a Appex informou no próprio processo que suspendeu suas atividades, decidimos arquivar o mesmo.

DATA DE EMISSÃO : 01/06/2017

Receber Processo - Triagem /
MARCOS ANTONIO DE ALMEIDA RODRIGUES
DICOP-COBRA-CODAC-RFB-DF
COBRA-CODAC-RFB-DF
DF CODAC RFB

[...]

Para a aplicação da multa qualificada, deve-se demonstrar a existência de dolo na conduta. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve

ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Pelas circunstâncias concretas do caso, não se faz possível dar guarida ao argumento recursal de que a recorrente pudesse desconhecer o fato de que os créditos cedidos seriam inexistentes ou inservíveis à compensação de tributos federais.

Desde a edição da Lei nº 10.637/2002, a compensação, mesmo entre tributos da mesma espécie, somente pode ser efetuada por meio de Declaração de Compensação. A utilização de *créditos de terceiros*, bem assim de *crédito que se refira a título público*, ou de *crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*, são expressamente vedadas ao menos desde 2004 (Lei nº 11.051, de 2004), ainda que tais vedações já pudessem ser extraídas até mesmo da redação original da Lei nº 10.637/2002. Os supostos créditos alegados, se acaso existentes, incidiriam nas três vedações mencionadas, vigentes já há pelo menos dez anos antes das “compensações” levadas a efeito pela recorrente na sua escrita.

Acaso tais créditos houvessem sido apresentados para o encontro de contas por meio de DCOMP, a compensação seria automaticamente considerada como *não declarada*. O contribuinte, ao promover a referida “compensação” exclusivamente na sua escrita, agiu dolosamente para impedir ou retardar o conhecimento do fato pela fiscalização, fato este por meio do qual restou eliminado ou reduzido substancialmente o montante do imposto devido. E esta tentativa dolosa, tendente a evitar ou diferir o pagamento do tributo, deve ser apenada com a multa qualificada.

No caso dos presentes autos, tenho para mim que não podem ser ignorados os seguintes elementos, que evidenciam a vontade consciente de praticar o ato ilícito, bem assim a gravidade da conduta da recorrente e a notoriedade de sua ilicitude:

- ao menos desde 2012 a cartilha “Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos”, elaborada pela RFB, STN e PGFN, é disponibilizada de forma livre e pública na internet, alertando para a modalidade de fraude envolvendo títulos da dívida pública emitidos no início do século XX, oferecidas por empresas supostamente detentoras de créditos reservados à quitação de tributos;
- também o Ministério Público Federal emanou Orientação, em 26/05/2014, para que os seus membros que atuam na área criminal promovam “a responsabilização criminal, a qual pode ser imputada a sócios e outros responsáveis por empresas privadas e a servidores e gestores públicos, nas hipóteses de fraudes com títulos públicos”, evidenciando a notoriedade da ilicitude da conduta;
- a empresa se defende alegando que a compensação estaria amparada em créditos financeiros de terceiros, dos quais se tornou cessionária, indicando que

tais compensações estariam informados à RFB por meio do processo 13811.726457/2012-97, contudo, este processo sequer foi formalizado pela empresa autuada, mas sim pelo terceiro (APPEX Consultoria Tributária);

- além de não ter formalizado nenhum processo, a recorrente sequer teve o cuidado de ver se as “compensações”, que no processo formalizado pelo terceiro estariam “*informadas à RFB*”, teriam sido admitidas, sendo que, na verdade, o que consta naquele processo são apenas cópias de *requerimentos dirigidos à STN, pela APPEX*, solicitando autorização do Ministério da Fazenda para o *resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais (0409, IDOC 2754), unidade Orçamentária 71.101 com número de SIAFI 001418 (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal)*, para fins de quitação de débitos tributários por parte de empresas que teriam adquirido, da APPEX, os referidos créditos;

- a STN manifestou-se no sentido da *não existência* de qualquer direito creditício por parte da APPEX;

- a recorrente não apresentou nenhum elemento capaz de provar a real existência dos supostos créditos;

- a compensação com a utilização de tais supostos créditos não possuía nenhum amparo na legislação vigente e nas normas da RFB, residindo aí, possivelmente, a razão de a recorrente ter deixado de utilizar a DCOMP para promovê-la, pois tal tentativa seria facilmente barrada, até mesmo de forma automática.

Algumas dessas circunstâncias foram detalhadas também no voto condutor do acórdão recorrido, razão pela qual adoto aqui, também, as razões de decidir nele expostas com relação à multa qualificada, como se aqui transcritas estivessem.

A consequência dos atos da recorrente foi a não declaração ao Fisco, ou a declaração por valores significativamente inferiores ao devido, durante dois anos-calendário consecutivos.

A apresentação reiterada de declarações ao Fisco contendo informações inverídicas, de valores significativamente inferiores ao devido, caracteriza o dolo suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada, consoante entendimento já manifestado em diversos precedentes deste Conselho.

Neste sentido, e ainda que em alguns deles os valores dos tributos declarados em DCTF sejam significativamente inferiores ao devido em razão da reiterada omissão de receitas, e não em razão de reiteradas “compensações” indevidas, transcrevo os seguintes precedentes, a título ilustrativo:

Acórdão nº 9101-006.331:

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A apresentação ao Fisco, de forma reiterada, de DCTFs, declarando débitos tributários, em valores irrisórios, em relação aos realmente devidos e

apurados pelo próprio contribuinte revela sua intenção de ocultar e/ ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador e/ ou da redução dos reais valores de tributos devidos, implicando a qualificação da multa de ofício.

Acórdão nº 9101-003.654:

OMISSÃO DE RECEITAS. REGISTROS EM LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS DE VALORES SIGNIFICATIVAMENTE INERIORES AOS DAS NOTAS FISCAIS. CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Constatando-se que o valor das receitas registrado nos livros fiscais e contábeis é substancialmente inferior ao montante constante das notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica, acarretando redução das bases de cálculos e dos tributos declarados ao Fisco, resta caracterizado o dolo suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº 9101-000.140:

MULTA AGRAVADA - CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

Acórdão nº 9101-000.417:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Acórdão nº 1102-000.920:

MULTA DE OFÍCIO. A prática de ocultar do fisco, mediante 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, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Acórdão nº 105-16.346:

MULTA AGRAVADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A declaração a menor de valores relevantes de receitas, praticada de forma reiterada, evidencia a intenção dolosa do agente no cometimento da infração, principalmente quando se trata de empresa que apresentou declarações zeradas por três exercícios consecutivos.

Todavia, há de se levar em consideração as alterações trazidas pela Lei nº 14.689/2023 ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em especial no que diz respeito

a possível aplicação do instituto da *retroatividade benigna* de que trata o art. 106, II, “c”, do CTN. Nesse sentido, reproduzo brilhante voto do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.307:

83. No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos**

em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem** os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

84. Note-se que a modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

85. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “A *legislação*

tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

[...]

95. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa¹.

96. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

97. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de

¹ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

interpostas pessoas qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

98. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou (150%) a multa [...]

99. Como visto acima e descrito ao longo deste voto, a autoridade fiscal demonstrou e comprovou que a conduta da recorrente atrai multa qualificada em razão de enquadrar-se nos tipos previstos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64. Note-se, ainda, que a fiscalização, conforme consta do TVF, não se pautou somente no acordo de colaboração premiada; pelo contrário, investigou e comprovou a conduta qualificada.

[...]

102. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos deve ser reduzido para 100%.

Assim sendo, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial do Contribuinte **para reduzir a multa de ofício para 100%.**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa de ofício para 100%.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator