



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10740.720011/2017-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.240 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BASE NUCLEAR LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA PAGAMENTO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS.

A Lei nº 10.179, de 2001, estabelece rol taxativo dos títulos da dívida pública com poder liberatório para pagamento de tributos federais, limitando-se às Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN). Títulos históricos emitidos sob a égide do Decreto-lei nº 6.019, de 1943, não possuem previsão legal para quitação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Além disso, o § 12, inciso II, alínea "c" do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, classifica como "compensação não declarada" qualquer tentativa de extinção de débitos tributários mediante utilização de títulos da dívida pública.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

A comprovação de conduta dolosa mediante sonegação fiscal e conluio justifica a aplicação de multa qualificada. Contudo, a alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que reduziu o percentual da multa de 150% para 100%, deve ser aplicada retroativamente em benefício do contribuinte, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido em relação ao lançamento principal aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fundamentos fáticos ou jurídicos que justifiquem tratamento diverso.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 659/686, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, foram lavrados, em 08/03/2017, com ciência por via postal em 20/03/2017 (fls. 505), os seguintes Autos de Infração, compreendendo os **PA 11/2014 a 12/2015**: 1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ de fls. 02 a 16, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 77.537,31, sendo: R\$ 28.512,53 de imposto, R\$ 6.255,99 de juros de mora (calculados até 03/2017) e R\$ 42.768,79 de multa proporcional passível de redução, no percentual 150%; 2) Contribuição Social -CSLL de fls. 17 a 31, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 57.389,41, sendo: R\$ 21.109,50 de contribuição, R\$ 4.615,68 de juros de mora (calculados até 03/2017) e R\$ 31.664,23 de multa proporcional passível de redução, no percentual de 150%; 3) Contribuição para o PIS/Pasep de fls. 32 a 39, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 34.640,76, sendo: R\$ 12.704,74 de contribuição, R\$ 2.878,95 de juros de mora (calculados até 03/2017) e R\$ 19.057,07 de multa proporcional passível de redução, no percentual de 150%; 4) Cofins de fls. 40 a 46, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 159.881,41, sendo: R\$ 58.637,48 de contribuição, R\$ 13.287,76 de juros de mora (calculados até 03/2017) e R\$ 87.956,17 de multa proporcional passível de redução, no percentual de 150%

A descrição dos fatos no auto de infração de IRPJ está assim redigida:

*Razão do arbitramento no(s) período(s): 12/2014, 03/2015, 06/2015, 09/2015 e 12/2015*

*Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real Trimestral, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante, complementar e inseparável deste auto de infração.*

*Enquadramento Legal:*

*Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:*

*Art. 530, inciso II, do RIR/99.*

**RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL** *Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias, conforme relatório fiscal em anexo.*

O lançamento de CSLL é reflexo da autuação para o IRPJ.

Os lançamentos de PIS e Cofins que também decorrem do IRPJ contêm a seguinte descrição dos fatos:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO (...)**

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 47/86, que detalha a ação fiscal, traz que:

1. DO OBJETO:

(...)

2. DO PROCEDIMENTO:

*O contribuinte tomou ciência dos seguintes documentos, por meio do Termo de Ciência nº 07-2016-287-3:*

- do lançamento de ofício por meio do qual foram constituídos os créditos tributários dos tributos abrangidos no SIMPLES NACIONAL, relativos aos períodos de apuração de 09 e 10/2014;*
- do Termo de Verificação Fiscal nº 03-2016-287-3;*
- do Termo de Exclusão do SIMPLES NACIONAL nº 05-2016-287-3 e do Ato Declaratório de Exclusão de Ofício do SIMPLES NACIONAL nº 66.*

*Na mesma data foi entregue ao contribuinte o Termo de Intimação Fiscal nº 08-2016/287-3:*

***No exercício das atribuições de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 33 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dos artigos 904, 910, 911, 927 e 928 do RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, TENDO EM VISTA A EXCLUSÃO DE OFÍCIO EFETUADA POR MEIO DO ADE DRF Vitória (ES) nº 66, de 29/07/2016, fica o contribuinte supra qualificado, em relação aos fatos jurídicos tributários compreendidos no período de 11/2014 a 12/2015, INTIMADO a, no prazo de cinco dias úteis, a contar do recebimento deste Termo:***

***1. PROCEDER À ENTREGA dos Livros Caixa, Diário e Razão, dos anos-calendário de 2014 e 2015.***

***2. INFORMAR a opção de tributação do IRPJ e da CSLL a que se submeterá no período sob análise, na forma do art. 32, caput e §2º, da LC nº 123, de 2006.***

**3. APRESENTAR demonstrativo da base de cálculo para apuração do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e da Contribuição Previdenciária dos períodos de apuração compreendidos entre 11/2014 a 12/2015, de conformidade com a forma de apuração definida no item 2 desta intimação.**

**OBSERVAÇÕES:**

*A resposta à presente intimação deverá ser prestada por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados.*

*Quaisquer dúvidas quanto ao atendimento do presente Termo poderão ser dirimidas com os Auditores-Fiscais que o subscrevem na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, localizada à Rua Pietrângelo de Biase, 56, sala 6 – Sobreloja B – Centro/Vitória/ES, ou pelo telefone 3211-5203.*

*O contribuinte não prestou o devido atendimento à intimação fiscal. Por esse motivo, foi lavrado o Termo de Re-intimação Fiscal no 09-2016/287-3:*

*(...)*

*O contribuinte não atendeu adequadamente à intimação fiscal. Limitou-se a entregar os livros fiscais, o que ensejou, por parte da fiscalização, na lavratura do Termo de Recepção de Livros Fiscais:*

*(...)*

*Em função da falta de atendimento satisfatório à exigência fiscal referente ao Termo de Intimação Fiscal nº 08-2016/287-3, uma vez que diversos elementos lá inseridos não foram respondidos, foi lavrado o Termo de Re-intimação Fiscal no 11-2016/287-3:*

*(...)*

- Que “Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual” (§ 2º do art. 32 da Lei Complementar no 123, de 2006);
- Que o contribuinte, mesmo regularmente intimado e reintimado, deixou de fazer a opção de regime de tributação para o IRPJ e CSLL;
- Que, à míngua de opção efetivada pelo contribuinte, a fiscalização fica obrigada a utilizar a regra geral aplicável aos regimes de tributação para o IRPJ e CSLL, sendo a regra geral o regime de apuração de LUCRO REAL TRIMESTRAL;
- Que é vedado à fiscalização o uso das opções fiscais (Lucro Presumido ou Lucro Real Anual), sendo tais opções disponíveis apenas ao contribuinte, que não exerceu tal prerrogativa;
- Que a apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de apuração de LUCRO REAL TRIMESTRAL implica a apuração do PIS e da COFINS pelas regras da não-cumulatividade, conforme estabelecido, respectivamente, na Lei no 10.637, de 2002, e na Lei no 10.833, de 2003;

**FICA O CONTRIBUINTE INTIMADO a, NO PRAZO de 05 dia úteis a contar do recebimento deste:**

- Informar qual o profissional contábil responsável pela prestação de informações contábeis e fiscais da empresa, indicando nome, registro no CRC/ES e CPF;
- Apresentar o demonstrativo de apuração do LUCRO REAL TRIMESTRAL e da BASE DE CÁLCULO TRIMESTRAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE

**O LUCRO LÍQUIDO dos períodos de apuração encerrados em 31/12/2014, 31/03/2015, 30/06/2015, 30/09/2015 e 31/12/2015;**

- **Apresentar o demonstrativo de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS NÃO-CUMULATIVOS dos períodos de apuração mensais de 11/2014 a 12/2015, com detalhamento dos créditos e débitos;**

(...)

*Em resposta, o contribuinte prestou as seguintes informações:*

(...)

**Importante esclarecer que a empresa contribuinte fora excluída do Simples Nacional, sendo certo que fora apresentada defesa tempestiva ao ato declaratório, estando a defesa pendente de julgamento, conforme pode-se verificar no andamento do processo administrativo de no 10783.720.918/2016-38.**

**O termo de exclusão somente se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável, quando a apresentação de defesa tempestiva, nos termos do parágrafo 3º do artigo 75 da Resolução CGSN no 94, de 2011, sendo assim, a notificada deixa de apresentar, momentaneamente, as informações solicitadas na intimação supra mencionada, haja vista que não temos decisão nos termos da norma legal.**

*Dessa forma, o fiscalizado abriu mão de exercer sua prerrogativa de eleger uma opção fiscal dentre as previstas no art. 32 da Lei Complementar 123, de 2006.*

(...)

### **3. DA SÍNTESE DOS FATOS QUE DERAM ORIGEM À AUTUAÇÃO FISCAL E À EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL**

#### **3.1 DOS FATOS**

*O contribuinte, optante pelo SIMPLES NACIONAL, apresentou PGDAS-D, relativos aos períodos de apuração de **09/2014 a 12/2015**, em que se encontravam indicados os valores dos tributos devidos no SIMPLES NACIONAL.*

*No entanto, foram apresentadas PGDAS-D - retificadores para os mesmos períodos, nas quais foram reduzidos ou suprimidos valores devidos de SIMPLES NACIONAL, com a indicação de que tais receitas estavam acobertadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.*

(...)

*O contribuinte não apresentou qualquer documento que demonstre a origem e legitimidade do crédito financeiro apontado, bem como, qualquer documento de quitação dos tributos devidos (DARF, DAS, DARF-SIAFI, ou qualquer outro).*

*Apenas citou, como prova emprestada, os documentos constantes no Termo de Início de Fiscalização 01-2016-85-4 e no TDPF 07.2.01.00-00085-4 (referentes a outro contribuinte).*

*A Receita Federal não identificou qualquer comprovação de quitação dos débitos originários das receitas declaradas como IMUNES no PGDAS-D.*

*As alegações apresentadas não foram comprovadas. O contribuinte não apresentou prova da existência do aludido crédito financeiro. Também não foi apresentado reconhecimento da STN referente ao pretense crédito.*

*Por serem insuficientes, insatisfatórias, infundadas e incomprovadas as alegações, o contribuinte foi selecionado para ser submetido a procedimento fiscal.*

*No curso do procedimento de fiscalização, o contribuinte, em respostas apresentadas à fiscalização, afirmou que a quitação de tributos do SIMPLES NACIONAL fora efetuada com a utilização de créditos financeiros adquiridos da*

pessoa jurídica ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS LTDA., CNPJ nº 57.787.087/0001-06.

Tais créditos corresponderiam a procedimento administrativo junto à Secretaria do Tesouro Nacional. No entanto, os citados documentos nada apresentam de comprovação do alegado crédito.

O contribuinte foi intimado ainda a apresentar documentos de quitação dos tributos devidos (DARF, DAS, DARF-SIAFI, ou qualquer outro), referentes ao período de 09/2014 a 12/2015. Nada foi apresentado em relação a este quesito.

(...)

Ao assinalar que as receitas declaradas no SIMPLES NACIONAL estavam acobertadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, o contribuinte impediu o conhecimento pela autoridade tributária da ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes em decorrência da obtenção das auferidas, o que se constituiu em uso de artifício fraudulento com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

A alegação de ausência de campo próprio para indicar determinada operação de quitação de tributos não pode referendar a inclusão de informação falsa na PGDAS-D, documento hábil e idôneo para a apuração e constituição do crédito tributário, conforme estabelecido no inciso I do § 9º do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 2006, com alterações posteriores.

BASE NUCLEAR LTDA. EPP (CNPJ nº 04.955.762/0001-00) havia outorgado procurações eletrônicas para ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS LTDA. (CNPJ nº 57.787.087/0001-06), com vigência de 29/10/2014 a 29/10/2015 e de 23/11/2015 a 23/11/2016, período que inclui as datas das retificações realizadas. Isso pode ser verificado no extrato do sistema de controle de emissões de Procurações Eletrônicas da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

(...)

Todas as declarações retificadoras que incluíram a situação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA foram apresentadas em datas acobertadas pelos períodos de validades das Procurações Eletrônicas outorgadas por BASE NUCLEAR à ALPHA ONE.

### 3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS, POR FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO

(...)

A pessoa jurídica ALPHA ONE, na condição de pseudo cessionária dos “créditos financeiros” ao fiscalizado, apresentou petições à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), nas quais “requer a quitação dos débitos, em consonância com a Portaria 913/2002, o resgate dos créditos alocados nas Operações Especiais, Unidade Orçamentária nº 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418 (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012/2014”. Na petição, requer a quitação dos débitos do Simples Nacional da BASE NUCLEAR.

A ALPHA ONE não efetuou prova inconteste de que o crédito cedido ao contribuinte se encontra dentre aqueles constantes da respectiva rubrica orçamentária, limitando-se a indicar de modo geral a existência de créditos orçamentários, sem, no entanto, comprovar que detinha parcela daqueles créditos, individualizadamente.

A STN, por meio do Ofício nº 719/2012/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, informou acerca da impossibilidade de acolhimento do pedido de resgate de títulos e liberação de recursos para quitação de débitos tributários de terceiros, por falta de amparo legal, pelos motivos que explicita no referido ofício, os quais são sintetizados abaixo:

(...)

*O próprio contribuinte, em sua resposta datada de 16/06/2016, (resposta padrão de todos os “clientes” da ALPHA ONE), indica que a ALPHA ONE teria interposto recurso administrativo junto à STN contra o referido indeferimento ao pleito de liberação de recursos para quitação de tributos de terceiros.*

*(...)*

*No presente caso, não restou provada a existência, nem liquidez e certeza do suposto crédito financeiro, nem a possibilidade de sua utilização para quitação de tributos, o que decorre da própria afirmativa constante da resposta do contribuinte acerca do recurso pendente de decisão administrativa da STN, o que impede sua utilização para a compensação de tributos, na forma do citado art. 170, do CTN.*

### **3.3 DA FRAUDE FISCAL E A HISTÓRIA-COBERTURA**

*(...)*

*Pelos fatos narrados e documentos analisados restou provado o artifício fraudulento perpetrado pelo contribuinte, em conluio com a pessoa jurídica indicada como cedente dos hipotéticos créditos, com o fito de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.*

### **3.4 DA IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS, POR VEDAÇÃO EXPRESSA DA LEI COMPLEMENTAR 123, DE 2006 10. DA INFRAÇÃO A DISPOSITIVO DA LEI COMPLEMENTAR nº 123, DE 2006:**

*O PGDAS-D não apresenta campo para compensação de valores devidos ao Simples Nacional com hipotéticos créditos financeiros em perfeita consonância com o § 9º do art. 21 da Lei Complementar 123, de 2006 (...)*

*O contribuinte não efetuou o recolhimento dos tributos devidos, ou recolheu parcelas ínfimas do valor devido, nos períodos de apuração em fiscalização.*

*A justificativa apresentada para o não recolhimento dos valores do Simples Nacional devidos no período teria sido a “quitação” junto à Secretaria do Tesouro Nacional dos tributos devidos pela utilização de “crédito financeiro” de que seria cessionário. Tal assertiva não pode prosperar pelos motivos já expostos neste relatório, os quais podem ser resumidos pela ausência de comprovação da existência do crédito financeiro alegado, bem como de sua liquidez, certeza e possibilidade de utilização para a pretendida extinção do crédito tributário mediante compensação de tributos devidos.*

*A indicação nos PGDAS - retificadores de que a receita bruta da pessoa jurídica estaria fora campo de incidência tributária, por estarem sujeitas à IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, não restaram comprovados pelo contribuinte. Ademais, a própria Lei Complementar veda expressamente o uso de créditos, inclusive de natureza não tributária, para extinção de débitos do Simples Nacional.*

*Certo é que o contribuinte não logrou comprovar o recolhimento dos valores devidos do SIMPLES NACIONAL nos períodos de apuração supra citados, conforme disposto no art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, utilizando-se de artifício fraudulento visando induzir ou manter a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, em conluio com a pessoa jurídica indicada como “cedente” dos hipotéticos créditos.*

### **3.5 DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL**

*(...)*

*A partir das Declarações do SIMPLES NACIONAL, apresentadas pelo ora fiscalizado, foram apuradas as bases de cálculo a serem tributadas, nos respectivos períodos de apuração.*

*Ocorre que a reiteração na prática de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006, importa em exclusão de ofício da pessoa jurídica do SIMPLES NACIONAL (inciso V, do art. 29).*

*O ora atuado transgrediu o conteúdo da referida lei: a uma, ao deixar de efetuar o recolhimento mensal dos tributos devidos no SIMPLES NACIONAL, na forma prevista no inciso I do art. 1º c/c o art. 13, o que se subsume ao disposto no inciso I do §9º do art. 29, todos da LC nº 123, de 2006; a duas, pela utilização de artifício fraudulento para impedir o conhecimento pela autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador dos tributos, ao incluir informação arditosa, falsa e fraudulenta nos PGDAS-D – retificadores, dando conta de que suas receitas estariam acobertadas por IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A inclusão no PGDAS-D de informação falsa se subsume ao conteúdo do inciso II do art. §9º do art. 29, da referida LC.*

*O fiscalizado infringiu dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, nos períodos de apuração de 09/2014 a 12/2015, inclusive com a inclusão de informação falsa nas respectivas Declarações do SIMPLES NACIONAL.*

*Para fins de dar cumprimento ao disposto nos §§1º e 2º do art. 29, que tratam da produção de efeitos da exclusão e do prazo de impedimento para a nova opção pelo SIMPLES NACIONAL pela pessoa jurídica excluída, foram objeto de lançamento de ofício, em encerramento parcial do procedimento fiscal, os fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 09/2014 e 10/2014, necessários e suficientes para caracterizar a prática reiterada de infração à Lei Complementar nº 123, de 2006. A reiteração se deu no período de apuração de 10/2014, dando início aos efeitos da exclusão do mês 11/2014.*

*Constaram do lançamento de ofício que tramita no PAF nº 10783.720873/2016-00, os fatos geradores relativos aos períodos de apuração de 09/2014 e 10/2014, com tributação na forma do SIMPLES NACIONAL, em encerramento parcial do procedimento fiscal.*

### **3.6 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

*Em virtude dos fatos narrados e considerando a atitude dolosa do fiscalizado de reduzir o montante dos tributos devidos, constituídos de ofício, aplicou-se multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores apurados em face de sua opção pelo SIMPLES NACIONAL, nos períodos de apuração de **09/2014 e 10/2014**, em decorrência das infrações apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal nº 03-2016-287-3.*

*Quanto à qualificação da multa de ofício, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, estabelece:*

*(...)*

*Ressalte-se que a aplicabilidade de dispositivo no caso de infrações à legislação do SIMPLES NACIONAL foi reafirmado pelo art. 87, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, por expressa determinação do art. 35 da LC nº 123, de 2006.*

*Quis o legislador estabelecer a atitude dolosa como pressuposto dos tipos penais definidos nos arts. 71 e 73 transcritos, os quais, uma vez caracterizados, implicam a majoração da multa de ofício prevista na legislação tributária.*

*O conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

*Em razão da convicção firmada pela fiscalização quanto à intenção da fiscalizada em se eximir dos tributos devidos por meios defesos em lei caracterizada, de forma inequívoca, pela prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, pela inserção de elementos inexatos em documentos públicos (PGDAS-D), bem*

como pela tentativa de manter fora do conhecimento do Fisco a verdadeira natureza tributária das receitas auferidas em diversos períodos de apuração do SIMPLES NACIONAL (com a indicação de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA), para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento dos tributos devidos.

Tal prática se estendeu pelos períodos de apuração do SIMPLES NACIONAL de **11/2014 a 12/2015**, o que ocasionou sua exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL.

Tais ações inserem-se no contexto de fraude à fiscalização tributária, configurando o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício.

Fato é que o contribuinte procedeu à redução dos valores dos tributos devidos declarados nas Declarações do SIMPLES NACIONAL, por meio de declarações retificadoras, inserindo informação que sabia ser inverídica (IMUNIDADE TRIBUTÁRIA), com único objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido.

Os fatos descritos se subsumem à prescrição do art. 71, I da Lei nº 4.502, de 1964, na figura da Sonegação, tendo em vista a tentativa, por meio de ação dolosa, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, quando indicou em suas declarações a falsa condição de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA às suas receitas auferidas.

Além disso, os fatos narrados se subsumem à figura do conluio descrita no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, posto o ajuste doloso perpetrado entre as pessoas jurídicas da ora fiscalizada e da ALPHA ONE, visando à fraude supra descrita.

**4. DA DECISÃO JUDICIAL QUE REAFIRMA A NEGATIVA DE** No curso do julgamento do processo de Execução por Título Extrajudicial, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400, o Juiz Federal RICARDO GONÇALVES DA ROCHA CASTRO, da Seção Judiciária do Distrito Federal, exarou a sentença nº 526/2013, tipo A, em que restou afastada a possibilidade da utilização dos supostos créditos cedidos a diversas pessoas jurídicas, para quitação de tributos federais.

Pela pertinência dos argumentos e pela coincidência dos fatos analisados naquele processo judicial, reproduzimos parte daquela decisão, com o fito de reafirmarmos o entendimento aqui esposado.

A decisão inicia afirmando que se “Impõe-se a rejeição liminar da petição inicial, por falta de certeza e de liquidez do título executivo, pela ausência do interesse de agir, pela impossibilidade jurídica do pedido de compensação e pela prescrição.” Os fundamentos da rejeição da utilização dos supostos créditos para quitação de tributos federais são os seguintes:

(...)

**5. DA POSIÇÃO PEREMPTÓRIA DA SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL: INEXISTÊNCIA DO SUPOSTO CRÉDITO FINANCEIRO**

(...)

Por meio do Ofício nº 150/2016/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, DE 28/06/2016, a STN informa que a APPEX e a ALPHA ONE se dizem detentoras de títulos públicos emitidos no início do século passado, em libras esterlinas, e pleiteiam a liberação dos respectivos valores (em reais e corrigidos monetariamente, com base em laudos periciais não reconhecidos pela STN), ou sua utilização para pagamento de tributos federais, a favor de inúmeras empresas, cujos pleitos têm sido indeferidos pelas seguintes razões:

(...)

Desta forma fica definitivamente estabelecido no âmbito administrativo que o esquema de cessão de crédito financeiro pelas pessoas jurídicas APPEX

*CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA e ALPHA ONE ADMINISTRADORA E GESTÃO DE ATIVOS é um subterfúgio fraudulento com vistas a suprimir ou reduzir tributos federais em conluio com as pessoas jurídicas adquirentes dos supostos créditos financeiros.*

**6. DA AUSÊNCIA DE EXERCÍCIO DA OPÇÃO DO ART. 32 DA LEI COMPLEMENTAR NO 123, DE 2006**

(...)

*O contribuinte foi informado pela fiscalização que a ausência de opção implicaria na aplicação da regra geral de apuração para tributação do IRPJ e da CSLL, ou seja, a apuração do IRPJ e da CSLL devidos se daria pelo LUCRO REAL TRIMESTRAL. Mesmo admoestado, o contribuinte ratificou sua posição de não efetuar a opção pela forma de tributação, nem apresentou os demonstrativos requeridos pela fiscalização, ao argumento de que, enquanto não definitivamente julgado o processo administrativo fiscal de exclusão do Simples Nacional, ele não estaria obrigado a fazê-lo. Tal argumento não se sustenta, senão vejamos:*

(...)

*A apuração dos créditos tributários dos períodos subseqüentes à exclusão do Simples Nacional, na forma do art. 32 da LC nº 123, de 2006, é obrigação vinculada dos Auditores Fiscais, sob pena de responsabilidade funcional dos mesmos.*

*Caso não fossem constituídos os créditos tributários dos períodos subseqüentes à exclusão, a Fazenda Nacional poderia perder o direito de fazê-lo em face da decadência prevista no art. 173 do Código Tributário Nacional.*

*Tal situação encontra-se regulamentada no âmbito da Administração Tributária Federal por meio da Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016, no inciso II do art. 3º (que reafirma o contido na Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016):*

(...)

*Não havendo a opção pelo contribuinte na forma estabelecida no art. 32 da LC nº 123, de 2006, cabe à administração tributária, inicialmente, a apuração do IRPJ e da CSLL com base na regra geral de tributação, qual seja o Lucro Real Trimestral, na forma do art. 1º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, combinado com o § 3º do art. 2º (opção pelo Lucro Real Anual) e com o art. 26 (opção pelo Lucro Presumido), do mesmo dispositivo legal.*

*A contabilidade apresentada pelo contribuinte à fiscalização não permite a apuração do Lucro Real Trimestral.*

*Nos anos-calendário de 2014 e de 2015, as contas contábeis abaixo relacionadas foram registradas no resultado por partida única anual.*

(...)

*No ano-calendário de 2015 as contas contábeis listadas foram transferidas como despesa para apuração do resultado do exercício por partida única anual, em 31/12/2015. Não há registros mensais ou trimestrais naquelas contas que permitam a apuração do Lucro Real Trimestral.*

*Tais contas correspondem a 80% das Vendas de Mercadorias do mesmo período (conta 6.1.10.01.00.000000 – 62001 – R\$1.522.708,72). Pela relevância de seus valores, a contabilidade apresentada torna-se imprestável para a determinação do Lucro Real Trimestral.*

*Verificada que a contabilidade apresentada pelo contribuinte não possibilita a apuração do Lucro Real Trimestral, regra geral de tributação, e a impossibilidade da fiscalização efetuar a apuração pelo Lucro Real Anual, por ser esta forma de apuração opcional ao contribuinte que, como visto, abriu mão de fazê-lo, resta ao Fisco a apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Arbitrado, com base no art. 529 e 530, II, b.*

*Consta dos autos de infração a indicação dos dispositivos legais que dão base aos lançamentos de ofício dos créditos tributários do IRPJ, CSLL e das Contribuições para o PIS e Confins.*

#### **7. DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS**

*O contribuinte declinou de seu direito de optar pela forma de tributação dos períodos de apuração posteriores à exclusão de ofício do Simples Nacional (nov/2014 a dez/2015). A contabilidade apresentada pelo contribuinte não se presta à apuração do Lucro Real Trimestral, regra geral de tributação. Por esse motivo, procedemos à apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Arbitrado.*

*Procedemos à comparação entre os valores informados nas PGDAS-D originalmente apresentadas pelo contribuinte e os valores de receitas auferidas informadas na contabilidade apresentada à fiscalização (conta contábil Venda de Mercadorias). Verificamos que os valores são coincidentes.*

*A contabilidade apresentada pelo contribuinte não foi desconsiderada pela fiscalização. Apenas, pelos motivos indicados anteriormente, não se presta à apuração do Lucro Real Trimestral. No entanto, está apta à demonstração das receitas de vendas, base de cálculo dos tributos devidos.*

#### **8. DA MULTA QUALIFICADA**

*Os fatos narrados demonstram a atitude dolosa do fiscalizado de reduzir ou suprimir o montante dos tributos devidos, com uso de artifício fraudulento. Tal situação ensejou sua exclusão do Simples Nacional e constituição de ofício do crédito tributário com aplicação de multa qualificada no percentual de 150% sobre os valores apurados, nos períodos em que foi informada a existência de ficta IMUNIDADE TRIBUTÁRIA nos PGDAS-D retificadores (09/2014 e 10/2014).*

*Os mesmos fatos narrados impõem a aplicação de multa qualificada aos créditos tributários ora constituídos de ofício, em face do previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei no 11.488, de 15/06/2007 e tendo em vista sua reiteração no período ora sob análise:*

(...)

#### **9. DA PRÁTICA, EM TESE DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

(...)

#### **10. DA CONCLUSÃO E CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE**

(...)

*Todos os documentos e conclusões constantes dos PAF nº 10783.720873/2016- 00 e 10740.720918/2016-38 que tratam respectivamente do lançamento de ofício e da exclusão de ofício do fiscalizado do Simples Nacional, fazem provas subsidiárias do lançamento de ofício de que trata esse Termo de Verificação Fiscal.*

Foi apensado ao presente o processo nº 10740.720045/2016-60 que versa sobre Representação Fiscal para fins Penais

Em sua defesa, com solicitação de juntada em 18/04/2017 (fls. 512), a contribuinte alega, em síntese, que:

**DO EFEITO SUSPENSIVO**

(...)

**DOS PROCEDIMENTOS EM PGDAS.**

*Inicialmente, importante destacar que não foram realizadas compensações indevida na PGDAS, mas sim, apenas havendo informações no campo de imunidade nesta Declaração, conforme será demonstrado abaixo; além do que foi com base nas Declarações do Simples Nacional que o auditor-fiscal apurou a base de cálculo a serem tributadas, ou seja, na PGDAS original, não sendo necessário*

fiscalização para realizar lançamentos de ofício, apenas não homologou a PGDAS retificadora.

(...)

Todavia, importante esclarecer que os valores devidos do Simples Nacional, devidamente lançados na PGDAS, foram quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados pelos COMPROTs anexos, todos vinculados ao COMPROT 011.1684.002385.2014.000.000 ; no qual é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012, com quitação conforme tabela mencionada nos COMPROTs, anexos aos autos.

Portanto, o procedimento da extinção da obrigação tributária dos débitos mencionados acima estão vinculados em processo administrativo junto a Secretaria do Tesouro Nacional/COMPROT sob o n.º 011.1684.002385.2014.000.000. cuja origem é a Dívida Pública Externa Brasileira vencida e não paga, razão pela qual o artigo 1º e parágrafo único da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 913, de 25 de julho de 2002, prevê a extinção da obrigação tributária nos seguintes termos:(...)

Em suma, por ser detentora de crédito financeiro, foi perseguido o pagamento de seus débitos tributários com os supracitados créditos, através de pleitos protocolados junto a Secretaria Tesouro Nacional, objetos dos COMPROTs anexos, na qual a Impugnante aguarda a tramitação final para que ocorra a extinção da obrigação tributária.

Noutro giro, após os informes / informação de pagamentos dos tributos na Secretaria do Tesouro Nacional, com a abertura do Processo Administrativo / COMPROT n.º 011.1684.002385.2014.000.000 a Impugnante protocolou referidos documentos na Receita Federal do Brasil, no **Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97, confessando seus débitos e informando o imediato pagamento, na qual a Receita Federal do Brasil tem ato vinculado pela decisão da Secretaria do Tesouro Nacional frente aos tributos indicados.**

Frente a tudo isso, a Impugnante requer a nulidade absoluta do Lançamento Fiscal através do Auto de Infração, haja vista que a Receita Federal do Brasil não detém de Competência acerca da liberação dos Recursos / crédito com poder liberatório de pagamentos de tributos, nos moldes da sistematização pela Portaria 913/2002, visto que a Secretaria do Tesouro Nacional é quem detém da Competência para decidir acerca da liberação dos recursos e por consequência da extinção da obrigação tributária.

(...)

DO DIREITO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO EMBASADO NA LEI COMPLEMENTAR N.º 123/2016 E NO DECRETO N.º 70.235, DE 06 DE MARÇO DE 1972.

(...)

Isto porque, os débitos foram declarados em PGDAS, com inclusão de informações no campo Imunidade Tributária [por não haver campo específico], sendo que, em caso dela ser retida para análise, seria intimado o contribuinte para prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados, e não com Auto de Infração, visto que os débitos já estavam lançados, não sendo necessário auditoria nos livros contábeis para verificar os reais valores devidos, pois apenas não concordou com a informação no campo da Imunidade.

(...)

*DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E O MECANISMO DE INFORMAÇÃO EM PGDAS – CONFISSÃO DO DÉBITO SEM CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE E DOLO*

(...)

*Com isso, verificar-se que o procedimento adotado pela Empresa Contribuinte difere dos padrões comumente observados na relação contribuinte/Receita Federal: A uma, porque utilizou-se de um crédito financeiro para efetuar a extinção do débito tributário; a duas, porque, ainda que esteja obrigado a declarar a extinção ocorrida, a ferramenta digital disponibilizada pela RFB não contempla nenhuma forma possível de que esta informação seja prestada de forma correta, razão pela qual o contribuinte é obrigado a utilizar outros meios para formalizar referidas informações, sob o cuidado de não sofrer a cobrança indevida do débito, uma vez que a RFB não detém elementos para confirmar a efetivada extinção da obrigação tributária.*

(...)

*DA VALIDADE DOS TÍTULOS EM COMENTO*

*Os títulos, que são indicados no Auto de Infração como prescritos, constam do orçamento da União, desde o ano de 2000 até o presente ano 2015, para ser realizado PAGAMENTO no Brasil, de acordo com o **PARECER OFICIAL STN/COREF/GAB 1739/2000**, emitido dia 20 de outubro de 2.000 fls. 159-162 das LDOs – Lei de Diretrizes Orçamentárias - do período/anos de 2012 usque 2014 – juntados aos autos.*

*Veja ainda as autos na UO 71101 / 2754 - obrigação 0409 – na qual o detalhamento da implantação esclarece que o credor deve apresentar os títulos para cobrança para conferência dos valores para o pagamento do credor no Subsistema dívida Siafi, assim ao perseguir o seu direito quando do seu pedido a Ré deveria obedecer os ditames legais da Lei 9784/99 e não o fez, preferindo negar sua dívida externa reconhecida pelo Orçamento da União até dos idos de 2000 até 2015.*

(...)

*DA PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA PARA PAGAMENTO DOS REFERIDOS TÍTULOS.*

*Pois bem, a fato mais importante para demonstrar que as afirmações lançadas na contestação beiram a litigância de má-fé, é que temos que **os títulos abrangidos pelo Decreto-Lei 6.019/43 constam na previsão Orçamentária, no próprio sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, no campo Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Inscrição SIAFI 001418, Controles 0367 e 0409, LOA 2012 usque 2014, IDOC 2754** para resgate e pagamento.*

*Este fato, incontestável, uma vez que uma simples consulta a LOA comprova o aqui alegado, derruba por terra qualquer ilação sobre a validade dos Títulos emitidos em libras constantes no DL 6.941/43, pois não se pode admitir que obrigações de pagamento prescritas sejam alocadas no orçamento da União para pagamento, sob pena de cometer-se crime de responsabilidade.*

*Não bastasse, não se pode olvidar que qualquer ato de devedor reconhecendo a dívida suspende a prescrição (Código Civil).*

*Percebe-se então, que intramuros, a União, alicerçada em pareceres emitidos pela própria PGFN, reconhece a validade dos títulos da dívida externa de propriedade da autora, assim como a possibilidade de serem resgatados, inserindo-os, como determina a legislação, na Lei Orçamentária Anual - LOA, destinando assim, reservas monetárias de grande vulto no orçamento anual da União, para resgatá-los através de pagamento.*

*Sendo assim, torna-se inimaginável o porquê da recusa em resgatar tais títulos e de instaurar-se verdadeira guerra jurídica pela Impugnante para evitar que seus credores se consigam tal intuito.*

(...)

**DA TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL TRIMESTRAL**

*A Impugnante não declinou regime de tributação haja vista que o auto de infração que determinou a exclusão do Simples Nacional encontra-se pendente de julgamento, sendo, assim, não poderia haver a opção por outro regime de tributação, vez que não houve o exaurimento de todas as instancias conforme previsão na Lei de Processo Administrativo Lei nº 70.235/72.*

**DA ILEGALIDADE DA MULTA ARBITRADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO DO DOLO E FRAUDE.**

*Conforme mencionado acima, houve a confissão do crédito tributário nos livros contábeis obrigatórios, bem como informação na PGDAS original dos reais valores, que, caso não fosse deferida a retificação da PGDAS pela RFB, esta notificaria e efetuaria a cobrança dos débitos, com o posterior pagamento na modalidade descrita, motivo pelo qual ilegal o arbitramento da multa de 150% [cento e cinquenta por cento], com base no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, nos termos do artigo 21, § 8º da LC 123/2006, visto que houve o lançamento do débito, além do que não houve informação no campo de Compensação, não sendo cabível o auto de infração e conseqüentemente a multa.*

(...)

*Assim, é abusiva a atuação do contribuinte tão somente para o pretexto de constituir crédito tributário, que já está constituído pelo procedimento descrito, devidamente informado à RFB. Além do fato de que não houve informação no campo da compensação, para caracterizar como indevida e atribuir falsidade de declaração para aplicada da multa isolada em dobro, como preceitua o artigo da Lei Complementar 123/2006 descrito acima não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150% [cento e cinquenta por cento] e a responsabilização solidária dos sócios. Houve, isto sim, a realização de uma informação em PGDAS, no campo da Imunidade – por não haver campo específico – para informar o pagamento jamais fraudulenta. Assim, a intenção manifesta de utilizar os créditos não admitidos pela Fazenda é incompatível com a ação ardisosa alegada pela fiscalização de informação falsa em PGDAS e/ou conduta dolosa.*

*Por outro lado, ainda que passível a aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa por prestar informações com incorreções ou omissões, devendo ter sido intimado a fazê-lo, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 38-A da Lei Complementar 123/2006.*

*Assim, não poderia o Fisco iniciar Mandado de Procedimento Fiscal, com posterior formalização de Auto de Infração, sobre PGDAS declaração com informações com incorreções, conforme mencionado pela RFB, devendo não homologar a PGDAS retificadora, tornando com efeito da PGDAS principal, com envio de Carta de Cobrança.*

*Até mesmo porque, não houve informação no campo da compensação na PGDAS para o Fisco caracterizar como compensação indevida e aplicar a multa isolada em dobro, nos termos do artigo 21, § 8º da LC 123/2006; mas sim informação no campo da Imunidade [por não haver específico], através de PGDAS retificadora, informando o pagamento com crédito financeiro e, nunca a informação de compensação. Assim, caso não concordasse com as informações prestadas em PGDAS retificadora, não efetivasse a homologação, enviando Carta de Cobrança dos débitos declarados na PGDAS original.*

*Desta forma, ainda que passível a aplicação de multa, esta seria a prevista no artigo 38-A da Lei Complementar 123/2006, conforme mencionado abaixo:(...)*

*DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.*

*(...)*

*Desta forma, a exclusão das micro e pequenas empresas da sistemática do Simples Nacional, impondo-lhe a obrigatoriedade de optar por outra sistemática de tributação, viola outro princípio constitucional, o da **capacidade contributiva**, pois, estas sistemáticas são muito mais onerosas que o Simples Nacional.*

*(...)*

*Em síntese, o legislador tem obrigação de proteger as empresas de pequeno porte, pois, é **princípio constitucional conceder tratamento favorecido, diferenciado e simplificado** para elas.*

*(...)*

*DA NÃO OCORRÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA*

*(...)*

*DA CONCLUSÃO.*

*Por toda fundamentação acima expendida, não há que se falar na manutenção da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, formalizada de maneira arbitrária, ilegal e nula, A) a uma, porque os débitos não precisavam ser lançados novamente, isto porque já havia o lançamento na PGDAS original, podendo, caso não concordasse com as informações prestadas em PGDAS retificadora, não homologá-la, retornando a condição de exigíveis dos débitos lançados e apurados na PGDAS original, além dos livros contábeis e fiscais, com informação de valores originais da realidade contábil, bem como de informes realizados nos COMPROTs anexos, todos vinculados ao COMPROT 011.79446.000257.2013.000.000, com posterior protocolo das informações prestadas a RFB pela juntada efetivada no Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97, forma legal e suficiente para constituição do crédito tributário, já que a Empresa Contribuinte realizou todas as obrigações descritas no artigo 142 do CTN, de acordo com sua realidade fiscal; B) a duas, porque, caso a RFB discordasse da modalidade de lançamento e pagamento, deveria iniciar um processo administrativo fiscal, com envio de Notificação//Ato Declaratório para Empresa Impugnante realizar o pagamento dos débitos da PGDAS original, sob pena de exclusão de ofício, o que não ocorreu na tramitação deste procedimento, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior julgamento.*

*Diante do exposto, requer o imediato cancelamento da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, formalizada de maneira arbitrária, ilegal e nula, isto porque, o deixar de recolher o tributo mensal devido deve ser precedido de notificação, antes de formalizar a exclusão, o que não ocorreu no presente caso, tornando ilegal, arbitrária e nula a exclusão; bem como a informação em PGDAS-D retificadora não foi homologada pela RFB, devendo ser notificada a Empresa Impugnante para recolhimento dos valores informados na PGDAS original, sem a formalização de Auto de Infração e, conseqüentemente, da presente exclusão de ofício do Simples Nacional.*

*Requer, ainda, a extinção da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, levando-se em consideração os princípios constitucionais que a Lei Complementar 123/2006 garante as micro e pequenas empresas, pelo fato de que a Empresa sempre agiu com boa-fé e calcado na legislação vigente, sendo que **os débitos não precisavam ser lançados novamente, isto porque já havia o lançamento na PGDAS original,***

*podendo, caso não concordasse com as informações prestadas em PGDAS retificadora, não homologá-la, retornando a condição de exigíveis dos débitos lançados e apurados na PGDAS original, além dos livros contábeis e fiscais.*

**DO PEDIDO**

*Diante do exposto, requer a concessão do EFEITO SUSPENSIVO, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, com a imediata suspensão da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, vez que formalizada de maneira arbitrária, ilegal e nula, e ao final seja julgado procedente a presente Impugnação com o consequente cancelamento da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, levando-se em consideração os princípios constitucionais que a Lei Complementar 123/2006.*

*Caso V. Senhora não entenda desta forma requer, caso não seja extinto o presente Auto de Infração, com o cancelamento da Exclusão de Ofício do Simples Nacional, que seja determinada a redução da multa para percentual previsto no 38-A da Lei Complementar 123/2006.*

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

LUCRO ARBITRADO.

Constatada a prática reiterada de informar "imunidade" no PGDAS, cumpre realizar o lançamento de ofício dos valores devidos e não confessados, sendo realizada a tributação com base no lucro arbitrado em função da imprestabilidade da escrita mantida pela contribuinte para determinação do lucro real trimestral.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Verificada por indícios a ocorrência do evidente intuito de fraude, cabível a aplicação da multa qualificada.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

PRELIMINAR DE NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. INÍCIO DO CONTENCIOSO.

O sujeito passivo pode exercer seu direito ao contraditório e a ampla defesa na manifestação de inconformidade contra ato declaratório de exclusão do Simples, quando se instaura o contencioso administrativo fiscal.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA Resulta definitivo o lançamento de ofício sobre a matéria que não for expressamente contestada. No caso, a tributação com base no lucro arbitrado não foi enfrentada pela impugnante.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

Ementa:LUCRO ARBITRADO

A tributação do IRPJ no regime do lucro arbitrado implica em igual tratamento à CSLL.

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

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

Ementa:LUCRO ARBITRADO

A tributação do IRPJ no lucro arbitrado remete a Cofins ao regime cumulativo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2015

Ementa:LUCRO ARBITRADO

A tributação do IRPJ no lucro arbitrado remete o PIS ao regime cumulativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente manejou o Recurso Voluntário de fls. 703/723, via do qual reedita, aprofunda e reorienta parcialmente os argumentos da impugnação, assim resumidos:

- **Possibilidade de utilização dos títulos da dívida pública externa:**
  - **Evolução normativa da compensação tributária:**
    - A Emenda Constitucional nº 30/2000 introduziu a compensação tributária através de precatórios (art. 78 do ADCT)
    - A jurisprudência do STF admitiu compensações com precatórios alimentares (RE nº 550.400-RS)
    - A EC nº 62/2009 regulamentou a compensação, posteriormente declarada inconstitucional nas ADIs nºs 4357 e 4425, mas com modulação de efeitos
  - **Fundamento legal infraconstitucional:**
    - Art. 170 do CTN autoriza compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do contribuinte contra a Fazenda Pública
    - Lei nº 10.179/2001, art. 6º, prevê poder liberatório dos títulos da dívida pública para pagamento de tributos federais
  - **Interpretação sistemática e principiológica:** Argumenta que a interpretação literal da Lei nº 10.179/2001 (limitando a compensação apenas a LTN, LFT e NTN) deve ser superada por interpretação sistemática considerando:
    - Princípio da razoabilidade: Seria irrazoável permitir compensação apenas de títulos mais recentes em detrimento de títulos mais antigos
    - Princípio da isonomia: Tratar desigualmente credores em situação similar (todos credores do Tesouro Nacional) violaria a igualdade constitucional
    - Princípio da moralidade: Beneficiar títulos recentes em prejuízo de títulos antigos configuraria imoralidade administrativa

- Princípio da impessoalidade: A discricionariedade ministerial para escolher títulos compensáveis feriria este princípio
- **Competência da Secretaria do Tesouro Nacional:**
  - Portaria SRF nº 913/2002 incluiu a STN na Rede Arrecadadora de Receitas Federais
  - A STN exerce dupla função: órgão arrecadador de tributos e pagador de dívidas da União
  - Portaria nº 616/2000 da STN subdelegou competências para pagamentos de títulos do Decreto-lei nº 6.019/43
- **Inexistência de prescrição dos títulos**
  - **Documentos oficiais confirmando imprescritibilidade:**
    - Parecer PGFN/COF/Nº 2367/2000: concluiu que os títulos não foram atingidos pela prescrição
    - Parecer PGFN/COF/Nº 618/2002: reconheceu o "caráter de perpetuidade" dos títulos
    - Lei Orçamentária Anual de 2014 (Lei nº 12.952/2014): incluiu expressamente os Códigos 0367 e 0409 referentes à dívida externa do Decreto-lei nº 6.019/43
  - **Renúncia tácita à prescrição:** Mesmo se houvesse prescrição, o comportamento do governo brasileiro, através de atos incompatíveis com a prescrição, importaria em renúncia tácita (art. 191 do Código Civil).
  - **Direito internacional:** Os contratos foram celebrados segundo direito estrangeiro, fazendo incidir normas de direito internacional que obrigam o cumprimento das convenções incorporadas ao ordenamento interno.
- **Inexistência de fraude e caracterização da boa-fé**
  - **Transparência das operações:**
    - Todos os débitos foram declarados integralmente nas obrigações acessórias
    - A fiscalização não foi realizada *in loco*, apenas através de cruzamento de dados
    - Houve confissão do crédito tributário em SPED Contábil ECD, SPED Contábil ECF, SPED Contribuições e EFD
    - A empresa protocolou na RFB o Processo Administrativo nº 13811.726.153/2014-91, confessando os débitos e informando o pagamento
  - **Presunção de boa-fé:** Em Estado Democrático de Direito, é obrigatória a presunção de boa-fé e inocência dos contribuintes,

- cabendo ao fisco provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio.
- **Ônus da prova:** Para aplicação da multa qualificada (150%), é indispensável a comprovação de dolo e das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que não ocorreu no caso.
  - **Questionamento da multa qualificada**
    - **Ausência de fundamentação:** A aplicação da multa de 150% ocorreu sem comprovação robusta dos requisitos legais para sua incidência.
    - **Caráter confiscatório:** A recorrente apresenta precedentes jurisprudenciais reconhecendo o caráter confiscatório de multas elevadas:
      - TRF da 1ª Região: redução de multa de 150% para 50% por caráter confiscatório
      - TRF da 3ª Região: mesmo entendimento sobre redução por vedação ao confisco (art. 150, IV, CF)
    - **Precedentes Favoráveis:** Citação de decisões do CARF e tribunais federais que exigem comprovação efetiva de intuito fraudulento para aplicação da multa qualificada, não bastando meros indícios.
  - **Pedidos**
    - **Principal:** Conhecimento e provimento do recurso para declarar insubsistentes os autos de infração, reconhecendo a validade da compensação com títulos da dívida pública externa
    - **Alternativo:** Caso mantido o acórdão quanto à impossibilidade de compensação, que seja modificado quanto à multa qualificada por ausência de comprovação de fraude

5.É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Como se depreende do TVF de fls. 47/86, trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração de nov/2014 a dez/2015, tendo por núcleo central a tentativa de quitação de tributos do Simples Nacional mediante a utilização de títulos da dívida externa nacional. A empresa alegou ter adquirido esses títulos da Alpha One Administração e Gestão de Ativos Ltda., que supostamente os detinha junto à Secretaria do Tesouro Nacional, de emissão no início do século XX. A investigação fiscal demonstrou de forma categórica a falsidade dessa alegação, através de consulta direta à Secretaria do Tesouro Nacional, que esclareceu que

os títulos em questão estão prescritos há décadas e, mesmo se válidos, não poderiam ser utilizados para quitação de tributos federais.

8.A fraude teria se manifestado através da manipulação das declarações do Simples Nacional. Inicialmente, a Recorrente apresentou declarações PGDAS-D com os valores corretos dos tributos devidos. Posteriormente, utilizando-se de procurações eletrônicas outorgadas à Alpha One, apresentou declarações retificadoras nas quais os valores dos tributos foram drasticamente reduzidos ou completamente suprimidos, sob a alegação, considerada como falsa, de que suas receitas estavam acobertadas por imunidade tributária. Segundo a fiscalização, esta informação era manifestamente inverídica e constituiu artifício fraudulento destinado a impedir o conhecimento pela autoridade fiscal da real natureza tributária das receitas auferidas.

9.O caráter doloso e premeditado das infrações foi evidenciado pela fiscalização pelo conluio estabelecido entre a Recorrente e a Alpha One. A análise das procurações eletrônicas demonstrou que todas as retificações fraudulentas foram realizadas durante os períodos de vigência desses mandatos, revelando um esquema coordenado de fraude fiscal. A Alpha One, apresentando-se como detentora de créditos inexistentes, induziu diversos contribuintes a participarem do esquema, cobrando pelos serviços e prometendo a quitação de tributos através de meios ilícitos.

10.A exclusão de ofício da empresa do Simples Nacional gerou uma nova série de infrações. Conforme dispõe a Lei Complementar nº 123, de 2006, as empresas excluídas do regime simplificado devem sujeitar-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, podendo optar pelo lucro presumido, lucro real trimestral ou lucro real anual. Mesmo devidamente intimada pela fiscalização, a Base Nuclear deliberadamente não exerceu essa opção, alegando que aguardaria o julgamento definitivo do processo de exclusão. Tal postura carece de amparo legal, uma vez que os efeitos da exclusão são imediatos e independem do trânsito em julgado da decisão administrativa.

11.A inadequação da escrituração contábil apresentada pela empresa constituiu agravante adicional. Os registros contábeis não permitiam a apuração do lucro real trimestral, que representa a regra geral de tributação aplicável na ausência de opção específica do contribuinte. Contas patrimoniais relevantes, correspondentes a oitenta por cento das vendas de mercadorias, foram registradas mediante partida única anual, impossibilitando o controle adequado dos resultados mensais ou trimestrais. Esta deficiência técnica obrigou a fiscalização a utilizar o regime de lucro arbitrado para a constituição dos créditos tributários.

12.A gravidade das condutas apuradas levou à aplicação de multa qualificada no percentual de cento e cinquenta por cento sobre os valores dos tributos constituídos. A fiscalização enquadrou as ações como sonegação fiscal e conluio, conforme definido nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, caracterizando-as como ações dolosas destinadas a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária sobre a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias.

13.Segundo o TVF, o caso transcende a esfera administrativa, apresentando elementos configuradores de crime contra a ordem tributária. A prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias com o objetivo de suprimir ou reduzir tributos devida-se na tipificação do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990, ensejando a lavratura de representação fiscal para fins penais.

14.A posição dos órgãos competentes corrobora integralmente as conclusões da fiscalização. A Secretaria do Tesouro Nacional manifestou-se de forma peremptória sobre a inexistência dos supostos créditos financeiros e caracterizou as atividades das empresas Alpha One e Appex como práticas fraudulentas destinadas a ludibriar contribuintes. O órgão esclareceu que essas empresas utilizam má-fé ao comercializar ilusões, fazendo os contribuintes acreditarem na possibilidade de quitação de tributos através de títulos prescritos e desprovidos de valor.

15.A seu turno, a Recorrente traça um histórico que inicia com a Emenda Constitucional nº 30, de 2000, que introduziu a possibilidade de compensação através de precatórios, passando pelas decisões do Supremo Tribunal Federal que ampliaram esse entendimento, até chegar à regulamentação pela EC nº 62, de 2009. Embora esta última tenha sido declarada inconstitucional, a modulação de efeitos promovida pelo STF nas ADIs nºs 4357 e 4425 demonstraria o reconhecimento da legitimidade do instituto da compensação tributária.

16.Aborda o artigo 170 do Código Tributário Nacional, que autoriza a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do contribuinte contra a Fazenda Pública, e na Lei nº 10.179, de 2001, cujo artigo 6º expressamente prevê o poder liberatório dos títulos da dívida pública para pagamento de tributos federais. Argumenta que a interpretação literal deste diploma legal, que aparentemente limitaria a compensação apenas a determinados títulos, deve ser superada por uma interpretação sistemática que considere princípios constitucionais fundamentais.

17.A aplicação dos princípios da razoabilidade, isonomia, moralidade e impessoalidade constitui aspectos desenvolvidos pelo recurso. A Recorrente argumenta que seria irrazoável permitir a compensação apenas de títulos mais recentes em detrimento de títulos mais antigos, como aqueles regulados pelo Decreto-lei nº 6.019, de 1943. Essa diferenciação violaria o princípio da isonomia ao conferir tratamento desigual a credores em situação similar perante o Tesouro Nacional. Ademais, a discricionariedade conferida ao Ministro da Fazenda para escolher quais títulos podem ser compensados afrontaria os princípios da impessoalidade e moralidade administrativa.

18.A Recorrente aponta que, através da Portaria SRF nº 913, de 2002, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi incluída na rede arrecadadora de receitas federais, passando a exercer dupla função como órgão arrecadador de tributos e pagador de dívidas da União. Esta convergência de competências na mesma entidade seria indicativa da intenção do legislador de concentrar na STN o poder de promover compensações entre tributos federais e títulos da dívida pública.

19.A questão da prescrição dos títulos é tratada de forma abrangente, com a apresentação de documentos oficiais que indicariam a imprescritibilidade dos empréstimos celebrados segundo o direito estrangeiro. Segundo defende a empresa, os pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de 2000 e 2002 são categóricos ao afirmar o caráter de perpetuidade desses títulos, posição reforçada pela inclusão expressa de códigos orçamentários específicos na Lei Orçamentária Anual de 2014. A Recorrente sustenta ainda que, mesmo na hipótese de prescrição, o comportamento do governo brasileiro através de atos incompatíveis com essa alegação importaria em renúncia tácita, conforme previsto no artigo 191 do Código Civil.

20.Contra a imputação de fraude, baseia-se na demonstração da transparência das operações realizadas. A empresa sustenta ter declarado integralmente todos os débitos nas obrigações acessórias pertinentes e ter protocolado processo administrativo específico na Receita Federal, confessando os débitos e informando o pagamento através da modalidade de compensação. A ausência de fiscalização *in loco*, limitando-se a verificação por cruzamento de dados, reforçaria a transparência das informações prestadas.

21.O insurgimento contra a multa qualificada de 150% fundamenta-se na ausência de comprovação efetiva dos requisitos legais para sua aplicação. Invoca o princípio da presunção de inocência aplicável ao direito tributário sancionador, cabendo ao fisco o ônus de provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. A apresentação de precedentes jurisprudenciais dos Tribunais Regionais Federais demonstraria o entendimento consolidado de que multas em patamares elevados podem adquirir caráter confiscatório, vedado constitucionalmente.

22.Pois bem, o Decreto-lei nº 6.019, de 23.11.1943, representa marco regulatório específico da dívida externa brasileira, estabelecido a partir de entendimentos diplomáticos com representantes estrangeiros de detentores de títulos públicos brasileiros emitidos no exterior. Fixou normas definitivas para pagamentos e serviços da dívida externa do Brasil, em libras e dólares, resultado de negociações com os representantes do "*The Council of the Corporation of Foreign Bondholders*", de Londres, e do "*Foreign Bondholders Protective Council, Inc.*", de Nova York. Confira-se:

**O Presidente da República**, usando da atribuição que lhe confere o art. 180 da Constituição, e

Considerando os entendimentos levados a efeito com os representantes do "*The Council of the Corporation of Foreign Bondholders*", de Londres e do "*Foreign Bondholders Protective Council, Inc.*" de Nova York, visando a fixação de normas definitivas para pagamentos e serviços da Dívida Externa do Brasil, em libras e dólares,

**DECRETA:**

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1944, o pagamento dos juros e da amortização dos títulos dos empréstimos externos realizados em libras e dólares pelos Governos da União, Estados e Municípios, Instituto de Café do Estado de São Paulo e Banco do Estado de São Paulo, será feito de acordo com um dos Planos A ou B anexos, à opção dos portadores de títulos.

§ 1º O Plano A mantém o valor nominal e original do título, fixando novas e definitivas taxas de juros e quotas de amortização.

§ 2º O Plano B estabelece uma redução do valor nominal original do título, compensado por pagamentos em dinheiro, fixando uma taxa uniforme de juros e quotas de amortização.

§ 3º A opção será feita perante o respectivo agente pagador que, mediante legenda apropriada, consignará no título os termos do plano aceito.

§ 4º É facultado aos portadores de títulos do Empréstimo, em libras, Distrito Federal - 5%, exercerem o direito de opção de que trata o presente decreto-lei, garantindo-se-lhes as vantagens concedidas a empréstimos equivalentes.

(...)

23.A regulamentação estabelecida pelo referido ato normativo possui características intrínsecas que impossibilitam sua utilização para quitação de tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Primeiro, os títulos abrangidos foram concebidos para regularização de dívidas contraídas no exterior, devendo ser resgatados fora do território nacional e na moeda de emissão original (dólares americanos ou libras esterlinas). Segundo, o resgate destes títulos deve ser efetuado mediante apresentação da cártula física aos agentes pagadores autorizados pelo Governo brasileiro no exterior, que detêm competência exclusiva para atestar sua autenticidade e validade.

24.A estrutura operacional destes títulos, portanto, revela incompatibilidade absoluta com o sistema tributário brasileiro contemporâneo, que opera através de mecanismos eletrônicos de arrecadação e controle fiscal, impossibilitando a verificação de autenticidade e liquidez necessárias para extinção de obrigações tributárias.

25.A Lei nº 10.179, de 2001, estabeleceu regime jurídico específico e taxativo para utilização de títulos da dívida pública federal no pagamento de tributos, dispendo em seu art. 6º que *"a partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate"*.

26.Já o artigo 2º enumera de forma exaustiva os títulos da dívida pública com poder liberatório para pagamento de tributos federais, estabelecendo três categorias específicas: Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN)<sup>1</sup>. Esta enumeração legal possui caráter taxativo, não admitindo interpretação extensiva ou analógica para incluir outras espécies de títulos públicos.

27.A sistematização legal adotada pela Lei nº 10.179, 2001, revela inequívoca intenção do legislador de restringir o poder liberatório exclusivamente aos títulos da dívida pública mobiliária federal de emissão contemporânea do Tesouro Nacional, não abrangendo títulos

---

<sup>1</sup> L. 10.179/2001: "Art. 2º Os títulos de que trata o caput do artigo anterior terão as seguintes denominações: I - Letras do Tesouro Nacional - LTN, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; II - Letras Financeiras do Tesouro - LFT, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; III - Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas preferencialmente para financiamento de médio e longo prazos. Parágrafo único. Além dos títulos referidos neste artigo, poderão ser emitidos certificados, qualificados no ato da emissão, preferencialmente para operações com finalidades específicas definidas em lei."

históricos emitidos sob regimes jurídicos anteriores, particularmente aqueles vinculados ao Decreto-lei nº 6.019, de 1943.

28. Além disso, o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplina o regime geral de compensação de tributos federais, estabelece vedação expressa à utilização de títulos públicos para compensação de débitos tributários. O § 12, inciso II, alínea "c" do referido dispositivo legal classifica como "compensação não declarada" qualquer tentativa de extinção de débitos tributários mediante utilização de títulos da dívida pública. Confira-se:

Art. 74. *Omissis*

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

c) refira-se a título público;

(...)

29. Esta vedação legal possui fundamento sistêmico no ordenamento tributário brasileiro, que exige para validade da compensação o atendimento cumulativo de requisitos formais e materiais específicos. A compensação tributária constitui forma excepcional de extinção do crédito tributário que demanda autorização legal expressa, declaração específica do contribuinte e verificação administrativa da liquidez e certeza dos créditos invocados.

30. O artigo 170 do Código Tributário Nacional estabelece que "*a lei pode autorizar a autoridade administrativa a permitir que o sujeito passivo, mediante declaração expressa, proceda à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, que tenha contra a Fazenda Pública*". A aplicação deste dispositivo exige verificação cumulativa de requisitos essenciais: autorização legal específica, declaração expressa do contribuinte, liquidez e certeza dos créditos invocados para compensação.

31. Desse modo, os supostos títulos da dívida externa invocados pelo contribuinte não atendem aos requisitos de liquidez e certeza exigidos pelo ordenamento tributário brasileiro. A liquidez pressupõe determinação precisa do valor do crédito, enquanto a certeza demanda comprovação inequívoca de sua existência e exigibilidade. Os títulos em questão, além de não possuírem reconhecimento pela Secretaria do Tesouro Nacional como créditos válidos e exigíveis, carecem de mecanismos operacionais adequados para verificação de sua autenticidade e quantificação de seu valor no sistema financeiro nacional. Nesse sentido:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2014

(...)

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

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

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.

(...)

(Acórdão nº 1401-006.867)

32. Em adição, anote-se que o § 11 do art. 21 da Lei Complementar nº 123, de 2006, é categórico ao dispor que *“No Simples Nacional, é permitida a compensação tão somente de créditos para extinção de débitos para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo”*.

33. Desse modo, independentemente da não configuração de prescrição em relação à exigibilidade dos supostos títulos emitidos com base no Decreto-Lei nº 6019, de 1943, objeto de análise no Parecer PGFN/COF/Nº 2367/2000, e da perpetuidade reconhecida pelo Parecer PGFN/COF/Nº 618/2002, não há o que se falar em compensação de títulos da dívida externa à margem de expressa previsão legal.

34. No mais, quantos às questões constitucionais abordadas pela Recorrente, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *“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”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2<sup>2</sup> e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023<sup>3</sup>.

### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

35. De acordo com o TVF, a penalidade foi qualificada com base nos seguintes fundamentos:

#### **3.6 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Em virtude dos fatos narrados e considerando a atitude dolosa do fiscalizado de reduzir o montante dos tributos devidos, constituídos de ofício, aplicou-se multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores apurados em face de sua opção pelo SIMPLES NACIONAL, nos períodos de apuração de 09/2014 e 10/2014, em decorrência das infrações apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal nº 03-2016-287-3.

Quanto à qualificação da multa de ofício, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei no 11.488, de 15/06/2007, estabelece:

**Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:**

**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;**

[...]

<sup>2</sup> Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

<sup>3</sup> RICARF: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”*.

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

Os citados arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem sonegação e fraude fiscal:

**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. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.**

Ressalte-se que a aplicabilidade de dispositivo no caso de infrações à legislação do SIMPLES NACIONAL foi reafirmado pelo art. 87, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, por expressa determinação do art. 35 da LC nº 123, de 2006.

Quis o legislador estabelecer a atitude dolosa como pressuposto dos tipos penais definidos nos arts. 71 e 73 transcritos, os quais, uma vez caracterizados, implicam a majoração da multa de ofício prevista na legislação tributária.

O conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Até aqui

Os fatos apurados firmaram convicção da fiscalização quanto à intenção do fiscalizado em se eximir dos tributos devidos por meios defesos em lei, caracterizada pela prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, pela inserção de elementos inexatos em documentos públicos (PGDAS-D), bem como pela tentativa de manter fora do conhecimento do Fisco a verdadeira natureza tributária das receitas auferidas em diversos períodos de apuração do SIMPLES NACIONAL (com a indicação de falsa IMUNIDADE TRIBUTÁRIA), para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento dos tributos devidos.

Tal prática se estendeu pelos períodos de apuração do SIMPLES NACIONAL de **11/2014 a 12/2015**, o que ocasionou sua exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL.

Tais ações inserem-se no contexto de fraude à fiscalização tributária, configurando o dolo necessário para a qualificação da multas de ofício.

Fato é que o contribuinte procedeu à redução dos valores dos tributos devidos declarados nas Declarações do SIMPLES NACIONAL, por meio de declarações retificadoras, inserindo informação que sabia ser inverídica (IMUNIDADE TRIBUTÁRIA), com único objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido.

Os fatos descritos se subsumem à prescrição do art. 71, I da Lei nº 4.502, de 1964, na figura da sonegação, tendo em vista a tentativa, por meio de ação dolosa, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, quando indicou em suas declarações a falsa condição de IMUNIDADE TRIBUTÁRIA às suas receitas auferidas.

Além disso, os fatos narrados se subsumem à figura do conluio descrita no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, posto o ajuste doloso perpetrado entre a fiscalizada e a ALPHA ONE, visando à fraude descrita.

36.A decisão de piso assim examinou a questão:

**MULTA QUALIFICADA - 150%**

A análise exaustiva realizada anteriormente deixa translúcido o caráter doloso de todo o procedimento adotado pela contribuinte, visando sempre ludibriar o Fisco e não pagar os tributos devidos.

Aqui não ocorreu, como alegado pela impugnante, a aplicação de multa isolada prevista no art. 21, § 8º da LC 123/2006, exatamente porque a contribuinte, sabedora da existência de tal dispositivo, como claramente transcrito em sua impugnação, dela se esquivou, utilizando de artifício doloso, qual seja: indicar em PGDAS retificador a condição inexistente de IMUNIDADE.

A multa proporcional aplicada (150%) acompanha o tributo devido como previsto no inciso I e § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, como transcrito nos demonstrativos que acompanham o auto de infração do IRPJ, a seguir reproduzido,.

*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)*

Não socorre à contribuinte, alegar que a escrituração nos livros contábeis obrigatórios, informando o valor efetivamente devido assim como no PGDAS original, descaracteriza a fraude. Vale o que foi informado e confessado a RFB através do instrumento próprio, o PGDAS ativo que traz a informação falsa de IMUNIDADE. A fraude resta configurada na declaração falsa repassada de forma reiterada para a RFB, assim como o conluio com a empresa ALPHA ONE (identificada no TVF) que era a detentora original dos créditos financeiros e tinha procuração eletrônica para transmitir as retificadoras em nome da contribuinte.

A multa por prestar informações com incorreções ou omissões, prevista no art. 38-A da LC 123/2006, de certo não se aplica as informações que impliquem na redução do valor a ser pago, ou pior ainda, indique a não incidência de tributo sobre as receitas inseridas no PGDAS. Até porque, para o caso de falta de recolhimento as multas aplicáveis estão definidas em outros dispositivos, como por exemplo, no caso do presente processo, inciso I e § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Repita-se, ao ser transmitido pela contribuinte, o PGDAS retificador assume as características de original, deixando, aquele que tinha sido inicialmente apresentado, de surtir qualquer efeito.

Como já abordado, a análise sobre os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade foge à competência deste colegiado.

Os fundamentos contidos no presente voto confirmam também a existência de crime contra a ordem tributária

37.A Recorrente insurge-se contra a majoração da multa, alegando, em síntese, que houve transparência em relação às operações realizadas. Menciona ter declarado integralmente todos os débitos nas obrigações acessórias pertinentes e ter protocolado processo administrativo específico na Receita Federal, confessando os débitos e informando o pagamento através da modalidade de compensação. A ausência de fiscalização *in loco*, limitando-se a verificação por cruzamento de dados, reforçaria a transparência das informações prestadas.

38. Invoca o princípio da presunção de inocência aplicável ao direito tributário sancionador, cabendo ao fisco o ônus de provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, conforme previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.

39. Sucede, todavia, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% encontra amparo legal e factual nos elementos probatórios constantes dos autos, configurando-se como medida proporcional e adequada à gravidade das infrações perpetradas.

40. Com efeito, a legislação tributária estabelece critérios objetivos para a majoração das penalidades em casos que revelam condutas dolosas por parte do contribuinte. O artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei 9.430, de 1996, determina a duplicação do percentual da multa de ofício quando presentes as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. Esta sistemática legal visa reprimir com maior rigor as condutas que transcendem a mera inadimplência tributária, alcançando comportamentos que revelam deliberada intenção de ludibriar o Fisco e suprimir tributos através de artifícios fraudulentos. A *ratio legis* deste dispositivo fundamenta-se no princípio da proporcionalidade entre a infração cometida e a sanção aplicada, reconhecendo que condutas dolosas merecem tratamento mais severo que simples omissões ou negligências.

41. A configuração da sonegação, nos termos do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502, de 1964, exige a demonstração de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

42. No presente caso, ficou amplamente demonstrado que o contribuinte adotou conduta deliberada para ocultar da administração tributária a real natureza de suas receitas, utilizando-se de expediente fraudulento consistente na retificação de declarações com a inserção de informação sabidamente falsa sobre suposta "imunidade tributária".

43. Já a figura do conluio, prevista no artigo 73 da mesma Lei 4.502, de 1964, configura-se pelo ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72 do mesmo diploma legal. Trata-se de modalidade qualificada de sonegação que agrava a conduta do contribuinte pela participação coordenada de terceiros na execução do artifício fraudulento.

44. Os elementos probatórios demonstram inequivocamente a existência de articulação entre o contribuinte e terceira pessoa jurídica especializada na comercialização de supostos "créditos financeiros" derivados de títulos da dívida pública prescritos e sem valor liberatório para quitação de tributos federais. Esta articulação incluiu a outorga de procuração eletrônica que permitiu à terceira empresa proceder às retificações das declarações em nome do contribuinte.

45. O dolo, enquanto elemento subjetivo do tipo, pode ser demonstrado através de circunstâncias objetivas que revelem a consciência do agente sobre a ilicitude de sua conduta e a

vontade deliberada de produzir o resultado lesivo ao erário. No caso em análise, diversos elementos objetivos comprovam a presença do dolo:

- A sofisticação do artifício empregado revela conhecimento técnico incompatível com erro ou negligência. O contribuinte não apenas utilizou informação falsa, mas escolheu especificamente o campo "imunidade tributária" como estratégia para evitar o pagamento dos tributos devidos, demonstrando compreensão sobre os efeitos jurídicos de tal declaração.
- A reiteração da conduta ao longo de múltiplos períodos de apuração afasta qualquer hipótese de equívoco ou desconhecimento, evidenciando a persistência na execução do plano fraudulento.
- A articulação com terceiros especializados neste tipo de operação demonstra premeditação e organização, características incompatíveis com condutas meramente culposas.

46.A doutrina tributária majoritária reconhece que a aplicação de multas qualificadas deve observar critérios de proporcionalidade, considerando-se a gravidade da conduta, a capacidade econômica do infrator e os efeitos pedagógicos da sanção.

47.No caso dos autos, a gravidade da conduta manifesta-se em múltiplas dimensões. Primeiramente, pela sistematicidade das infrações, que perduraram por extenso período e abrangeram diversos tributos. Em segundo lugar, pela sofisticação do esquema fraudulento, que envolveu a manipulação de declarações oficiais e a articulação com terceiros. Finalmente, pela dimensão do prejuízo potencial ao erário, considerando-se os valores envolvidos e a replicação do esquema para outros contribuintes.

48.A alegação de boa-fé não pode prosperar quando os elementos probatórios indicam manifestamente a adoção de expedientes dolosos. A boa-fé pressupõe conduta compatível com os padrões de honestidade e transparência esperados nas relações jurídico-tributárias. O contribuinte que deliberadamente insere informação falsa em declaração oficial, articula-se com terceiros para implementar esquema fraudulento e persiste na conduta mesmo quando alertado pela administração tributária sobre a irregularidade (fls. 89/90), não pode invocar boa-fé para mitigar sua responsabilidade.

49.De mais a mais, a presunção de conhecimento da lei impede que o contribuinte alegue desconhecimento sobre a impossibilidade jurídica de utilizar os supostos créditos para quitação de tributos, especialmente considerando-se que tal impossibilidade foi expressamente comunicada pelos órgãos competentes.

50.Em resumo, os elementos probatórios constantes dos autos demonstram de forma inequívoca a presença dos requisitos legais para aplicação da multa qualificada. A conduta do contribuinte enquadra-se perfeitamente nas hipóteses de sonegação e conluio previstas na legislação tributária, justificando a majoração da penalidade.

51. Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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-B. (VETADO). (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)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

52. Evidencia-se que a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

53. Adicionalmente, verifica-se que não se perquiriu, por não constituir fator relevante à época, sobre a ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

54. Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

### **CONCLUSÃO**

55. Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100% (cem por cento).

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**