



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10740.720029/2016-77
ACÓRDÃO	1002-003.969 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARBON SERRARIA DE MARMORES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PGDAS-D. INFORMAÇÃO FALSA. FRAUDE CONFIGURADA.

A inserção de informações inverídicas em declarações eletrônicas do Simples Nacional (PGDAS-D), com o objetivo de suprimir o recolhimento de tributos, caracteriza fraude tributária nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e enseja o lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN).

MULTA QUALIFICADA. DOLO ESPECÍFICO. REDUÇÃO LEGAL.

Comprovado o dolo na conduta de prestar declaração falsa e suprimir tributo, é cabível a multa qualificada do art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996. Contudo, aplica-se a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023 para limitar a penalidade ao percentual de 100%, conforme art. 106, II, “c”, do CTN.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, II, DO CTN. MANDATÁRIO OU PREPOSTO. ATO ILÍCITO.

O mandatário ou preposto que, no exercício de representação, pratica ato com infração de lei ou excesso de poderes que resulte em supressão de tributo, responde pessoalmente pelo crédito tributário (art. 135, II, do CTN). Caracterizada a prática de ato ilícito doloso que deu causa à autuação, mantém-se a inclusão do terceiro no polo passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada para 100%, mantendo o vínculo do responsável solidário.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto e Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos, respectivamente, por MARBON SERRARIA DE MÁRMORES LTDA – EPP (e-fls. 1479-1505) e APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA EIRELI (e-fls. 1451-1475), contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (SP), proferida no Acórdão nº 14-65.928 (e-fls. 1405-1423), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas (e-fls. 1334-1342), mantendo integralmente o lançamento de ofício e a responsabilidade solidária atribuída à empresa APPEX. O lançamento versa sobre IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (e-fls. 3-74) referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015, resultantes da exclusão da contribuinte do regime do Simples Nacional em razão da reiteração de infrações à LC nº 123/2006.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 75-102), a contribuinte, optante pelo Simples Nacional, apresentou PGDAS-D original com declaração de receitas e tributos devidos, mas, posteriormente, transmitiu PGDAS retificadora informando imunidade tributária sobre as receitas, o que resultou em ausência de recolhimento. Intimada a comprovar a regularidade do procedimento, declarou que havia quitado os débitos por meio da utilização de créditos financeiros de origem junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), relativos a suposto resgate de títulos da dívida pública externa, cedidos pela empresa Appex Consultoria Tributária EIRELI, e protocolados junto à STN. A fiscalização concluiu que:

- Não houve comprovação da origem, legitimidade ou liquidez do crédito alegado;

- Os documentos apresentados (autorizações, protocolos e planilhas) não possuem efeito extintivo do crédito tributário;
- O uso do campo “imunidade” no PGDAS para informar compensação inexistente configurou prestação de informação falsa com o intuito de reduzir tributo devido.

Diante disso, foram exigidos: IRPJ – R\$ 46.927,40, CSLL – R\$ 38.590,18, PIS – R\$ 20.483,75, Cofins – R\$ 100.956,37, com multa qualificada de 150%, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, II, da Lei 9.430/96.

A DRJ manteve a autuação, entendendo comprovada a intenção dolosa de suprimir tributo, configurando fraude mediante declaração falsa em PGDAS, e reconheceu a responsabilidade solidária da APPEX, como cessionária e participante do esquema fraudulento.

Em síntese a contribuinte Marbon (e-fls. 1479-1505) sustenta em seu recurso:

1. Nulidade do lançamento, por ausência de dolo, fraude ou simulação, e por considerar que a operação não configurou compensação indevida;
2. Que os valores informados em PGDAS-D original refletiam corretamente suas receitas e débitos, sendo a retificação apenas forma de declarar o pagamento com crédito financeiro;
3. Que a multa de 150% seria indevida e confiscatória, requerendo sua redução para 75%;
4. Que o Fisco deveria ter apenas não homologado a PGDAS retificadora, em vez de formalizar lançamento de ofício;
5. Que a suposta compensação financeira não teve caráter doloso, afastando a qualificação da multa.

A APPEX (e-fls. 1451-1475) alega:

1. Ausência de responsabilidade solidária, por não ter relação jurídica com o fato gerador;
2. Que não houve qualquer compensação indevida, mas apenas cessão de crédito legítimo à MARBON;
3. Que não praticou ato doloso nem se beneficiou do resultado;
4. Que eventual penalidade seria restrita ao contribuinte principal, devendo ser afastada sua inclusão no polo passivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

Os recursos voluntários são tempestivos e interpostos por procuradores constituídos, razão pela qual conheço de cada um deles.

II – Preliminar: da alegação de nulidade

Sustenta a recorrente-contribuinte a nulidade do lançamento, sob o argumento de que inexistiria comprovação de dolo, fraude ou simulação, bem como de que o procedimento fiscal teria extrapolado os limites da legalidade, uma vez que as informações prestadas no PGDAS-D decorreriam de erro material e não de intenção de sonegação.

A tese, contudo, não merece prosperar.

O lançamento tributário objeto destes autos foi regularmente constituído, observando os pressupostos de validade previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, aplicando a penalidade cabível”.

O procedimento fiscal foi instaurado com a lavratura de Termo de Início de Ação Fiscal, no qual foram fixados o escopo da verificação e o período objeto da apuração, com ciência inequívoca do contribuinte, conforme recibo de intimação constante dos autos. Foram emitidas intimações formais para a apresentação de documentação contábil e comprobatória das receitas declaradas, sendo oportunizado o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em conformidade com o art. 5º, LV, da Constituição Federal e com os arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A autoridade fiscal, diante das informações extraídas do PGDAS-D retificador, constatou a inserção de dados falsos — especificamente, a indicação de receitas como imunes ou não tributáveis, quando, na verdade, correspondiam a receitas operacionais sujeitas à tributação. Tal alteração resultou na redução indevida dos valores devidos no âmbito do Simples Nacional.

Importa destacar que o PGDAS-D é instrumento declaratório autônomo, dotado de presunção relativa de veracidade e que integra a própria constituição do crédito tributário, na medida em que o contribuinte confessa o montante devido e o paga mediante autorrecolhimento. Quando há a prestação de informação inverídica, perde-se a espontaneidade e emerge o dever-poder da Administração de promover o lançamento de ofício.

Nos termos do art. 149, VII, do CTN, o lançamento deve ser revisto de ofício “quando se comprove fraude, dolo ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele”. A constatação de que a contribuinte, mediante inserção de dados falsos no PGDAS-D, visou a afastar a tributação sobre receitas efetivamente auferidas configura justamente a hipótese de revisão e constituição do crédito tributário pela via de ofício.

Não há, portanto, falar em nulidade do lançamento, uma vez que todos os elementos necessários à sua validade foram observados: (i) a ocorrência do fato gerador (receitas

tributáveis declaradas indevidamente como imunes); (ii) a determinação da matéria tributável; (iii) o cálculo do tributo devido; (iv) a identificação do sujeito passivo; e (v) a aplicação da penalidade cabível.

Também não se verifica qualquer violação ao devido processo legal administrativo. O Auto de Infração contém a descrição detalhada dos fatos, a capitulação legal e a individualização dos valores exigidos, conforme determina o art. 10, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972. A defesa foi apresentada em tempo e forma, analisada pela Delegacia de Julgamento, e o contribuinte pôde interpor recurso, o que evidencia o respeito integral aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

III – Do mérito

III. a -Da caracterização da fraude e das implicações quanto à exclusão do Simples

A fiscalização constatou que a contribuinte, após transmitir regularmente o PGDAS-D original, apresentou declarações retificadoras em que registrou indevidamente suas receitas como imunes, com a justificativa de que os tributos correspondentes já teriam sido quitados mediante créditos financeiros cedidos pela empresa APPEX Consultoria Tributária EIRELI.

No entanto, verificou-se que tais créditos não possuem origem comprovada, nem reconhecimento pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) ou qualquer órgão competente, não havendo ato administrativo que lhes confira liquidez, certeza ou exigibilidade, conforme exige o art. 170 do CTN para a compensação tributária.

Em análise minuciosa dos documentos apresentados — autorizações de uso de crédito, protocolos e planilhas de controle —, a fiscalização concluiu que se tratavam de instrumentos privados, sem respaldo contábil, legal ou financeiro, utilizados para justificar a ausência de recolhimento dos tributos devidos no âmbito do Simples Nacional.

Ao utilizar o campo “imunidade” no PGDAS-D para afastar a incidência tributária, a contribuinte não apenas informou dado falso, mas impediu o conhecimento do fato gerador pela Administração Tributária, ocultando a ocorrência de receitas tributáveis. Trata-se, portanto, de hipótese típica de fraude tributária, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, caracterizada pela prestação de declaração inverídica com o propósito de suprimir ou reduzir tributo.

Ressalte-se que o erro material ou o desconhecimento técnico não são compatíveis com o contexto probatório dos autos. A operação não foi pontual nem acidental, mas reiterada e sistemática, envolvendo a cessão de supostos créditos e a retificação intencional de declarações fiscais.

A alegação de limitação técnica do sistema PGDAS também não se sustenta. A Portaria CGSN nº 93/2011 e o art. 21, § 8º, da LC nº 123/2006 são claros ao vedar a utilização de

créditos não reconhecidos para quitação de tributos no Simples Nacional, bem como a inserção de informações falsas.

Conforme assentou a Delegacia de Julgamento, a conduta configurou dolo específico voltado à supressão de tributo, e não mero erro formal. A autoridade fiscal apenas formalizou, por meio do lançamento de ofício, o reconhecimento de um comportamento doloso que impediu o pagamento do tributo na forma legal.

Nesse contexto, não há espaço para o reconhecimento de boa-fé. A boa-fé exige diligência e confiança legítima, o que não se verifica quando o contribuinte, deliberadamente, substitui a declaração regular por outra que altera substancialmente o regime tributário com base em créditos sem validade jurídica.

Dessa forma, resta configurada a fraude nos moldes do art. 72 da Lei nº 4.502/64, com dolo comprovado, legitimando o lançamento de ofício.

III.b – Das alegações quanto à multa qualificada de 150%

Uma vez reconhecido o dolo e a fraude na conduta do contribuinte, impõe-se a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, combinada com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

O tipo infracional descrito no art. 72, II, da Lei nº 4.502/64 abrange precisamente a conduta apurada nos autos — a de “fraudar a Fazenda Nacional mediante inserção de elementos inexatos ou omissão de informações em documento fiscal, com o objetivo de reduzir tributo”. A multa qualificada decorre, assim, da intenção específica (dolo) de suprimir tributo, e não de mera presunção.

O relatório fiscal demonstra que a contribuinte alterou deliberadamente o conteúdo de suas declarações fiscais e deixou de recolher tributos declarados no PGDAS original, utilizando o mecanismo eletrônico de retificação para mascarar o fato gerador.

No caso concreto, a conduta dolosa foi reconhecida de forma expressa pela Delegacia de Julgamento, que identificou a prestação de informações falsas e a inexistência de crédito legítimo como fatores determinantes da fraude.

Quanto à alegação de caráter confiscatório da penalidade, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo a qual *“o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*. Assim, a discussão acerca da proporcionalidade ou eventual confisco da multa ultrapassa os limites da jurisdição administrativa.

Por fim, registre-se que, com o advento da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter teto máximo de 100%. Considerando o princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN), é cabível a adequação do percentual

da penalidade ao novo patamar legal, sem afastar sua natureza qualificada, já que o dolo permanece configurado.

IV – Da responsabilidade tributária

A decisão de primeira instância corretamente enquadrou a responsabilidade do terceiro com base exclusiva no art. 135, II, do CTN, segundo o qual “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei (...) os mandatários, prepostos e empregados.”

No regime do art. 135, II, não se cuida de solidariedade por “interesse comum”, mas de responsabilidade pessoal e direta do terceiro em razão do ato ilícito por ele praticado (excesso de poderes/infração de lei), na qualidade de mandatário ou preposto do contribuinte. Os requisitos de incidência aqui são: (i) vínculo de representação ou atuação como preposto perante a Administração/declarações; (ii) prática de ato com excesso de poderes ou em infração de lei; e (iii) nexos causal entre esse ato e a constituição/agravamento do crédito tributário.

Os documentos constantes do Termo de Verificação e peças anexas evidenciam que o terceiro:

- assumiu a representação técnica/operacional da contribuinte na matéria (contratos, autorizações, instrução de protocolos);
- elaborou e orientou a retificação das declarações PGDAS-D, operando, de fato, como mandatário/preposto na formação da vontade declaratória perante o Fisco; e
- atuou perante órgãos federais (p.ex., protocolos dirigidos à STN) em nome do contribuinte, reforçando a capacidade de representação exercida.

Esse conjunto satisfaz o primeiro requisito do art. 135, II: ato praticado por quem agia como mandatário/preposto.

O segundo requisito também se verifica. O terceiro:

- inseriu/induziu a inserção de informações inverídicas nas declarações (PGDAS-D) — qualificação de receitas como “imunes”/quitadas — sem suporte documental idôneo, o que viola a legislação tributária (v.g., art. 74 da Lei 9.430/1996 c/c art. 170 do CTN, que exigem crédito líquido e certo para extinção/compensação; e arts. 71/72 da Lei 4.502/1964, quanto a declarações falsas com fim de reduzir tributo);
- extrapolou os poderes de representação ao simular suporte creditório inexistente (créditos “financeiros” sem reconhecimento administrativo), afetando dolosamente a apuração e o pagamento do tributo.

Portanto, há infração de lei e, de forma concorrente, excesso de poderes, nos termos estritos do art. 135, II. O lançamento decorre diretamente das declarações retificadas e do expediente creditório inválido manejado pelo terceiro. Sem tais atos:

- não haveria descaracterização artificial da base tributável no PGDAS-D; e
- não se teria obstado o recolhimento devido.

O nexo causal entre a conduta do mandatário/preposto e o crédito constituído, portanto, é direto e imediato, atendendo ao terceiro requisito legal.

O art. 135, II, exige que o ato seja praticado com excesso de poderes ou infração de lei — o que, na prática, reclama dolo (ou, ao menos, culpa grave qualificada). Nos autos, o padrão reiterado de utilização de “créditos” não reconhecidos, a produção de instrumentos privados sem eficácia extintiva e a orientação ativa para alterar o conteúdo de declarações revelam consciência da ilicitude e finalidade de suprimir tributo.

Daí a diferença central para a “mera assessoria”: nesta, o consultor presta informações técnicas sem intervir no núcleo do ato declaratório e sem produzir o vício; naquele, como aqui, o mandatário/preposto atua diretamente na prática do ilícito que forma o crédito, atraindo a responsabilidade pessoal do art. 135, II.

V – Conclusão:

Ante o exposto, conheço dos recursos voluntários, rejeitando a preliminar de nulidade e, no mérito, dando parcial provimento para redução da multa qualificada para 100%, mantendo o vínculo do responsável solidário.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó