



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.728045/2018-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.307 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PANORAMA RESIDENCE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS SPE EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 30/04/2013

MULTA QUALIFICADA. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO.

Possibilidade de redução da multa qualificada de 150% para 100%, com fundamento no artigo 44, §1º, VI, da Lei n.º 9.430/1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 14.689,/2023.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 02.

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, exclusivamente para reduzir a multa de 150% para 100%, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

*Assinado Digitalmente*

***Laura Baptista Borges – Relatora***

*Assinado Digitalmente*

***Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente***

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ, que julgou inteiramente improcedente a Impugnação apresentada. E, por bem descrever os fatos, transcrevo o seguinte trecho relatório da DRJ:

*“Trata o presente processo de auto de infração para aplicação de multa isolada qualificada pela não homologação da declaração de compensação (Dcomp) nº 19203.61061.311017.1.3.04-8238, tratada nos autos do processo 10830.724642/2018-16.*

### ***I - Lançamento***

*A autoridade de origem lavrou o auto de infração com base no Termo de Verificação Fiscal (fls. 7/16), abaixo sintetizado:*

- *Narra, inicialmente, excertos do despacho de decisório de não homologação da Dcomp em comento, nos autos do processo relativo ao direito creditório (10830.724642/2018-16), conforme abaixo:*
  - *De acordo com informação do Escritório de Pesquisa e Investigação da 8ª Região Fiscal da RFB, o presente caso estaria incluído no âmbito da Operação Manigânciaria.*
  - *A Operação Manigânciaria teve como foco o combate a fraudes relacionadas ao comércio de créditos tributários irregulares e foi detectada pela Receita Federal em 2016. Nesse esquema, empresas de consultoria ofereciam créditos tributários retirados de terceiros e repassavam esses valores através do procedimento de REDARF para clientes que contratavam os serviços. Para ser operacionalizada, a fraude contava com a participação de uma servidora da Receita Federal e de um falso auditor-fiscal.*
  - *Dos esclarecimentos prestados, concluiu-se que o DARF indicado na Dcomp ora em análise nunca foi suportado pelo contribuinte. Segundo o representante da Vicle Soluções Empresariais, pessoa jurídica atuante no ramo de consultoria tributária, essa teria enviado as Dcomps da Panorama Residence (contribuinte) conforme orientações do Sr. Marco Antônio Raymundo, que, segundo o Ministério Público, seria um dos acusados de propagar a malfadada fraude.*
  - *O REDARF, regido pela IN SRF nº 672, de 2006, é o procedimento a ser efetuado no caso de erro no preenchimento dos Darfs, ou seja, uma situação de extrema excepcionalidade. Em hipótese alguma poderia ser utilizado o expediente em questão para a operacionalizar a transferência de créditos entre pessoas distintas.*

- "A condição primeira para a realização de uma compensação tributária é a existência de créditos recíprocos. Se o crédito informado no documento compensatório nunca existiu, conclusão outra não pode prevalecer que não há como prosperar o intento externado pelo sujeito passivo quando da apresentação da DComp em pauta."
- No TVF, a fiscalização afirma que "as compensações não foram homologadas, pois concluiu -se cabalmente pela inserção de dados falsos, que tinha pleno conhecimento por inexistentes o sujeito passivo, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, objetivando 'criar' créditos e abster-se de pagar débitos já constituídos."
- A inserção de dados relativos a crédito de que tinha plena consciência por inexistente comprova o dolo da ação. No mínimo, ocorreu o dolo eventual, pois o agente vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu, no esteio de que o único risco seria a simples rejeição da compensação e o restabelecimento da exigibilidade dos débitos compensados.
- Assim, a autoridade fiscal aplicou a penalidade prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.
- A autoridade fiscal incluiu a sra. Elaine Vicente CPF nº 345.707.048-24 no polo passivo da autuação, com base no art. 135, III do CTN, uma vez que era responsável pela empresa à época dos fatos.
- Formalizou-se, ainda, a representação fiscal para fins penais.

## ***II - Da impugnação***

*Cientificado do lançamento por via postal em 30/11/2018, a responsável sra. Elaine Vicente não apresentou impugnação.*

*Apesar de ter sido cientificado do lançamento, por edital, apenas em 28/12/2018, o contribuinte apresentou impugnação em 10/12/2018 (impugnação prematura), abaixo sintetizada.*

- Alega, inicialmente, que contratou a empresa Vicle Gestão Empresarial, empresa do ramo de direito tributário, para acompanhar seus processos administrativos e tributários. Essa empresa possuía amplos poderes para atuar em nome da manifestante.
- A Vicle, por sua vez, subcontratou a empresa Machado & Oliveira Eireli (Machado & Bacon - MM Consultoria). Essa última atuava diretamente nas operações de compensação de créditos tributários.

DOCUMENTO VALIDADO

- *Tomou conhecimento através dos veículos de comunicação que a empresa Machado & Oliveira Eireli estava diretamente envolvida em operações de fraude ao Fisco, descobertas através da Operação Manigância.*
- *Alega que a relação do contribuinte com essa empresa se iniciou em 2017, por ocasião da apresentação de uma proposta de trabalho para identificar possíveis créditos tributários e utilizá-los para reduzir a carga tributária da impugnante.*
- *Afirma que a Machado & Oliveira Eireli não revelou qual seria a forma pela qual a empresa impugnante seria beneficiada com a redução da carga tributária, alegando que isso seria o seu know-how profissional, mas assegurava a lisura do procedimento.*
- *Preliminarmente, aduz que "antes de adentrar ao mérito da questão, cumpre requerer que o presente Auto de Infração seja totalmente cancelado, haja vista, a empresa impugnante bem como a empresa contratada foram vítimas de fraude fiscal, feita por funcionário da Receita Federal e empresários do ramo Tributário. (Operação manigância)."*
- *No mérito, alega que em momento algum agiu com dolo, fraude ou simulação. Ademais, fez tudo que estava a seu alcance para cancelar as Dcomps até então enviadas quando tomou conhecimento das irregularidades praticadas pela empresa Machado & Oliveira Eireli.*
- *Alega, por fim, que a autuação se reveste de natureza confiscatória. Cita doutrina e jurisprudência.*
- *Ao final, pede a declaração de nulidade ou reforma do Auto de Infração."*

Em julgamento, a DRJ julgou inteiramente improcedente a Impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

**"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Data do fato gerador: 30/04/2013*

**AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA.**

*Na ausência de impugnação, o sujeito passivo é considerado revel (art. 21 do Decreto nº 70.235/1972).*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Data do fato gerador: 30/04/2013*

**PRÁTICA REPUTADA A TERCEIROS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. CULPA IN ELIGENDO. CULPA IN VIGILANDO.**

*A responsabilidade pessoal do contribuinte não é afastada por alegados erros ou ilegalidades praticados em seu nome por terceiro, pois é seu o ônus de escolher criteriosamente esse terceiro (*culpa in eligendo*), e de cuidar, eficaz e permanentemente, da higidez do serviço por ele prestado (*culpa in vigilando*).*

**MULTA REGULAMENTAR. EFEITO DE CONFISCO.**

*As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) não detém competência para acolher alegações que impliquem no afastamento de normas legais vigentes, por suposto vício de constitucionalidade. Tal mister compete, exclusivamente, ao Poder Judiciário.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos recursais:

- PRELIMINARMENTE. DA IMPUGNAÇÃO DE FORMA COESA – NÃO APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA REVELIA;
- DA FRAUDE E DA INEXISTÊNCIA DE CULPA *IN ELIGENDO* E CULPA *IN VIGILANDO*; E
- DA CONSTATAÇÃO DE CONFISCO QUANTO A MULTA ISOLADA.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

**1 – PRELIMINARMENTE. DA IMPUGNAÇÃO DE FORMA COESA – NÃO APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA REVELIA.**

A Recorrente sustenta, em preliminar, que não se pode reconhecer a revelia da corresponsável solidária, Sra. Elaine Vicente, alegando que a existência de impugnação apresentada por um dos sujeitos passivos, em situações de pluralidade, produz efeitos em relação a todos os coobrigados.

Defende que o princípio do formalismo moderado impede a adoção de rigor excessivo capaz de prejudicar o administrado, mencionando inclusive entendimento

jurisprudencial que, a seu ver, daria suporte à extensão dos efeitos da defesa (artigo 345, I, do Código de Processo Civil).

Afirma, ainda, que o Decreto n.º 70.235/1972 seria omissa quanto ao tema, razão pela qual deveria ser reconhecida, também para a Sra. Elaine Vicente, a existência de impugnação válida. Em conclusão, requer o prosseguimento regular do processo e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em relação a todos os sujeitos passivos.

Ainda que haja pluralidade de sujeitos passivos, a apresentação de Impugnação pelo devedor principal produz, de fato, efeitos em relação ao responsável solidário, no que se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e à extensão dos efeitos da decisão administrativa que vier a julgar a defesa ou o recurso.

Todavia, essa extensão não tem o condão de afastar a revelia da corresponsável que permaneceu inerte. Não havendo manifestação tempestiva, caracteriza-se a revelia, com a consequente preclusão do direito de apresentar argumentos próprios.

## 2 – DA FRAUDE E DA INEXISTÊNCIA DE CULPA IN ELIGENDO E CULPA IN VIGILANDO.

A Recorrente sustenta, inicialmente, que não houve fraude de sua parte e que não se pode atribuir-lhe culpa *in eligendo* ou *in vigilando*. Afirma que a fraude foi arquitetada por terceiros, inclusive envolvendo servidor da Receita Federal e um falso auditor, o que teria enganado tanto a empresa quanto o próprio Fisco por longo período, conforme apurado na Operação Manigância. Assim, defende que a obrigação de escolher e vigiar prestadores de serviço, apontada na autuação, seria inadequada e impossível de ser cumprida pelo contribuinte diante do ardil empregado pelos criminosos.

Argumenta que o artigo 123, do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso, pois não se trata de convenção particular destinada a modificar a responsabilidade tributária, mas sim de situação em que houve prática criminosa que induziu o contribuinte em erro. Sustenta que, se fosse aplicada a lógica da autuação, chegar-se-ia a uma espécie de “Teoria do Domínio do Fato Tributário”, o que considera indevido, pois implicaria responsabilizar o contribuinte por fraude da qual teria sido vítima.

A Recorrente afirma ser hipossuficiente na relação tributária, alegando que empresários não possuem conhecimento técnico nem capacidade logística para arquitetar fraudes tributárias sofisticadas. Assevera que não teve dolo, nem mesmo eventual, e que jamais buscou reduzir tributos por meios ilícitos, mas apenas contratar empresa especializada que se apresentava como legítima e cujos resultados, segundo sustenta, passavam pelo crivo da própria Receita Federal.

Defende, ainda, que só seria cabível autuação se houvesse participação ativa da empresa na organização criminosa, o que não ocorreu. Ao contrário, afirma que, com a

deflagração da operação policial, ficou impossibilitada de retificar declarações ou regularizar sua situação, pois os procedimentos foram bloqueados para fins de preservação das provas.

Com base nesses argumentos, conclui que a multa aplicada é indevida, pois não houve dolo, e afirma que, subsidiariamente, o valor da penalidade seria constitucional por excesso.

A Recorrente apenas reiterou argumentos já examinados e rechaçados pela instância de origem, sem apresentar novos elementos fáticos ou jurídicos capazes de infirmar as conclusões adotadas, pelo que não se identificam fundamentos que justifiquem a reforma do acórdão recorrido.

Assim, por concordar com os termos do acórdão da DRJ no que tange as alegações tratadas nesses capítulos, acolho-os como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 114, §12, do Regimento Interno do CARF, conforme trechos que abaixo transcrevo:

*“O argumento central do contribuinte, tanto na preliminar, quanto no mérito, é no sentido de ter sido vítima de fraude por quadrilha especializada, alegando que em momento algum agiu com dolo, fraude ou simulação.*

*Insta consignar, contudo, que os argumentos acima não podem ser opostos à Fazenda como causa de excludente da responsabilidade do contribuinte. Esse, em última análise, é quem deve suportar as consequências da má escolha do profissional ou da má execução dos serviços contratados, quer por culpa in eligendo, quer por culpa in vigilando.*

*Logo, ainda que a declaração tenha sido elaborada segundo orientações de uma “consultoria tributária” contratada pelo contribuinte, não há como esse último se eximir da responsabilidade pelas informações prestadas à RFB - salvo comprovação de má-fé -, porquanto, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, tem relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador. No mesmo sentido, o contribuinte é responsável pelo crédito informado na declaração de compensação, bem como por sua não homologação todos os efeitos decorrentes.*

*Assim, os contratos particulares podem e devem ser pactuados e são juridicamente válidos **entre as partes contratantes**, mas nenhum efeito produzem perante a Fazenda Pública.*

*Afinal, “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (CTN, art. 123).*

*Por fim, o contribuinte não apresentou qualquer prova da materialidade do crédito pretendido. Sequer foram apresentadas argumentações no sentido de sustentá-lo. Ao contrário, a manifestante reconhece que tomou ciência da ilicitude da operação,*

*mas se limita a dizer que o crédito indevido foi solicitado por terceiro, agindo em seu nome.”*

Rejeito as alegações.

### **3 – DA CONSTATAÇÃO DE CONFISCO QUANTO A MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA.**

A Recorrente sustenta que a multa aplicada possui caráter manifestamente confiscatório, em violação à Constituição Federal. Afirma que a Carta Magna estabelece limites ao poder estatal e que sua função histórica é impedir arbitrariedades por parte da Administração Pública. Nesse contexto, argumenta que a penalidade de 150% sobre o valor do tributo devido extrapola qualquer parâmetro razoável, configurando excesso punitivo incompatível com o modelo constitucional.

A Recorrente também critica o entendimento de que órgãos administrativos não poderiam enfrentar questões constitucionais. Alega que esse posicionamento implicaria renúncia indevida à responsabilidade constitucional atribuída aos julgadores administrativos, ainda que reconheça que o controle de constitucionalidade difuso é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Sustenta, entretanto, que a jurisprudência judicial já teria consolidado entendimento sobre o caráter confiscatório de multas elevadas, de modo que a manutenção da penalidade pela instância administrativa representaria apego formalista a regra que reputa inconstitucional.

Por fim, defende que atos administrativos não podem prevalecer sobre limites constitucionais e usa exemplo hipotético para argumentar que nenhuma norma infraconstitucional, orientação ou ordem administrativa pode compelir o julgador a aplicar penalidade que contrarie princípios constitucionais basilares.

Sem razão a Recorrente.

O julgador do contencioso administrativo não pode analisar a constitucionalidade de normas vigentes e, de fato, sobre esse ponto, não resta uma alternativa senão a aplicação da Súmula CARF n.º 02, que assim determina:

*“Súmula CARF nº 2*

*Aprovada pelo Pleno em 2006*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Cumpre destacar que as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos seus julgadores, que estão expressamente vinculados à sua redação.

**Entretanto, entendo que a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%.**

A multa aplicada ao caso concreto é a do artigo 18, §2º, da Lei n.º 10.833/2003, que assim dispõe:

*“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)“*

*(...)*

***§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)“*** (meus grifos)

Avaliando a Lei n.º 9.430/1996, verifica-se alteração em sua redação, nos seguintes dispositivos, conforme abaixo se destaca:

*“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 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)***

Assim, embora afastados os argumentos constitucionais deduzidos pela Recorrente em razão da competência limitada desta instância administrativa para apreciar matérias de constitucionalidade, é necessário examinar o regime jurídico atualmente vigente para as multas e, sobretudo, a incidência do princípio da retroatividade benigna.

A multa isolada aplicada no presente caso decorre do artigo 18, §2º, da Lei n.º 10.833/2003, cujo critério remissivo exige a aplicação, em dobro, do percentual previsto no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996. À época dos fatos, esse dispositivo fixava a multa básica em 75%, resultando na penalidade de 150% aplicada pela fiscalização.

Ocorre que a Lei n.º 14.689/2023 promoveu alteração no regime sancionatório do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, introduzindo novos percentuais de multa qualificada. Entre essas modificações, destaca-se o atual §1º, inciso VI, que estabelece a multa de 100% para hipóteses de lançamento de ofício com agravantes, reservando a penalidade de 150% exclusivamente para os casos de reincidência (inciso VII).

Diante desse novo quadro normativo, verifica-se que a multa isolada aplicada sob o percentual de 150% não encontra mais correspondência integral na legislação vigente, salvo nas hipóteses de reincidência específica, situação que não se verifica nos autos (não há informação de lançamento anterior sob a mesma justificativa de conduta).

Nessas condições, entendo pela incidência do disposto no artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se aplica retroativamente a lei que, embora posterior, estabeleça penalidade mais favorável ao contribuinte. Trata-se de aplicação estrita da legalidade tributária e da tipicidade sancionatória.

Assim, considerando a alteração promovida pela Lei n.º 14.689/2023 e a incidência da lei mais favorável ao contribuinte, a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Diante do exposto, dou parcial provimento.

#### **4 – DA CONCLUSÃO.**

Ante o todo exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, exclusivamente para reduzir a multa de 150% para 100%, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges**