



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.720226/2017-80
ACÓRDÃO	1302-007.365 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO T. L. CONTI EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171¹.

O Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, ainda que houvesse eventuais irregularidades em sua emissão não seria motivo suficiente para anular o lançamento.

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITORIAL. IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação da Impugnação ao lançamento, não sendo obrigatório no procedimento fiscal, fase inquisitorial de constituição do crédito tributário.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS. CAUSA DE PEDIR LEVANTADA EM SEDE RECURSAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na Impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na Impugnação ou que não tenham sido levantadas pela Autoridade Julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, sob pena de supressão de instância.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

¹ **Súmula CARF nº 171:** Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO À LEI. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo a apuração de sonegação fiscal, os sócios-administradores da empresa devem ser arrolados no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2².

É vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ARTIGO 8º DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”)³ e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer da alegação referente à impossibilidade de incidência de taxa Selic sobre a multa de ofício; e, quanto à parcela do recurso conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto da relatora.

² **Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

³ **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.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Miriam Costa Faccin, Alberto Pinto Souza Junior, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através do qual foi formalizado o crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescido de multa qualificada, além dos juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2014, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	230.866,78
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)	67.224,35
MULTA PROPORCIONAL	346.300,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	644.391,29
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	91.752,04
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)	26.782,38
MULTA PROPORCIONAL	137.628,05
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	256.162,47
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	11.329,58
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)	3.146,69
MULTA PROPORCIONAL	16.994,36
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	31.470,63
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	52.184,77
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)	14.493,95

MULTA PROPORCIONAL	78.277,14
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	144.955,86

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (e-fls. 237; 253; 269 e 279), o lançamento originou-se em razão da constatação das seguintes infrações:

- (i) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - verificações obrigatórias - ausência de recolhimento do IRPJ – artigo 247, 248, 249, 250 e 841 Decreto 3.000 de 1999;
- (ii) reflexos de CSLL, PIS e COFINS.

3. Foram lavrados também “Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal” por responsabilidade tributária para os seguintes sujeitos passivos:

IDENTIFICAÇÃO	CNPJ / CPF	DATA DA CIÊNCIA	TIPO	E-FLS.
Cecília Mitiko Massita	004.167.488-05	31.01.2017	A.R.	290
Luiz Carlos Massita	768.734.478-20	31.01.2017	A.R.	296
Raphael Jokiti Massita	310.755.448-07	31.01.2017	A.R.	302

4. Em 30.01.2017 (e-fl. 308), a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 319/342), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) o CTN, em seu artigo 151, inciso III, prescreve que o crédito tributário restará suspenso com as reclamações e recursos apresentados;
- (ii) os valores devidos que deveriam ter sido declarados através de DCTF, e que foram parte da presente lide, foram pagos e extintos através do processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados no COMPROT de nº 011.79446.000257.2013.000.000;
- (iii) foi firmado termo de cooperação técnica entre a RFB e a Secretaria do Tesouro Nacional, para remeter à Conta Única do Tesouro Nacional parte dos recursos devidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (créditos da dívida pública brasileira) com a finalidade, através do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) de efetuar recolhimento de tributos federais devidos por pessoas jurídicas;
- (iv) tal procedimento está amparado pelo artigo 1º e parágrafo único da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 913, de julho de 2002;
- (v) compete ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal- SIAFI, administrar transações: de pagamento, pelos órgãos da

administração pública direta, autarquias e fundações de faturas relativas à prestação de serviços; e, de recolhimento, por empresas, de tributos federais e contribuições previdenciárias, via Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF e Guia de Previdência Social - GPS, eletrônicos;

- (vi) a Portaria SRF nº 913, de 25 de junho de 2002 autoriza empresas privadas a utilização do SIAFI para pagamento de receitas federais, como realizou;
- (vii) o Auto de Infração deve ser cancelado pois os débitos objeto do lançamento de ofício, conforme mencionados acima, foram quitados/pagos com os créditos gerados no COMPROT pelo resgate dos Títulos da Dívida Pública Externa, conforme preceitua a Lei n.º 12.595/2012, ação 0367 e 0409, com seus efeitos liberatórios de quitação de tributos federais, próprios ou de terceiros, previstos e amparados pela Lei n.º 10.179/2001, cuja extinção da obrigação tributária se dará através do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), após legal e obrigatória conferência a ser realizada pelo subsistema gerido pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, previsto pela Portaria SRF n.º 913, de 25 de junho de 2002.
- (viii) caso a RFB não concorde com a modalidade de lançamento e pagamento utilizada pela empresa das divergências apuradas ou até mesmo com as informações prestadas através da abertura de COMPROT, deveria ter iniciado um processo administrativo para averiguar as informações [de acordo com a Lei do Processo Administrativo – Lei n.º 9.784/99 e Decreto 70.235/72], amparado pelos direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório, determinando a suspensão dos débitos tributários que foram informados no COMPROT, até ulterior liberação dos recursos para a extinção da obrigação tributária o que não ocorreu;
- (ix) a Interessado escriturou seus lançamentos contábeis, gerando valores para recolher, na qual foram pagos através do processo de Resgate do Título da Dívida Pública Externa, processo identificado no COMPROT sob o número 011.79446.000257.2013.000.000;
- (x) após os informes dos pagamentos no Tesouro Nacional, com a abertura do processo no COMPROT mencionado acima, a Interessada protocolou na RFB documentos que integram o PAF 13811.726457/2012-97 confessando seus débitos e informando o imediato pagamento;
- (xi) ainda que através de veículo diverso da DCTF, os débitos foram confessados através do PAF 13811.726457/2012-97 o que torna a lavratura do Auto de Infração inócua, arbitrária e abusiva, uma vez que informou a RFB os valores devidos e o respectivo pagamento;

- (xii) a divergência encontrada entre as declarações [SPED CONTÁBIL ECD E SPED CONTÁBIL ECF, SPED CONTRIBUIÇÕES e EFD e DCTF], não autoriza a formalização do presente Auto de Infração, visto que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa, sendo imprescindível a instauração do correspondente procedimento administrativo fiscal para possibilitar a defesa do contribuinte e, somente após, dar início a efetiva cobrança dos valores em discussão;
- (xiii) equivocou-se a Autoridade Fiscal haja vista que não se trata de tipo penal, conduta criminosa ou mesmo pratica com intuito fraudulento pois a Interessada informou seus débitos através do SPED;
- (xiv) o que houve foi apenas a compensação de tributos referentes ao ano 2014, que a RFB não aceitou e que já está cobrando através do Auto de Infração com débitos declarados pelo SPED;
- (xv) não há qualquer fraude que possa ensejar a cobrança da multa qualificada no patamar de 150% como pretende a Fiscalização;
- (xvi) ainda que passível a aplicação de multa, essa não poderia ser a multa de ofício aplicada no Auto de Infração, mas tão somente a multa pela falta da entrega da DCTF.

5. Os sujeitos passivos por responsabilidade tributária apresentaram Impugnação em uma única peça (e-fls. 414/449), por meio da qual, ratificaram as alegações levantadas pela Interessada, e suscitaram ainda, as seguintes alegações:

- (i) não houve por parte da Fiscalização a indicação flagrante de dolo ou culpa, comissiva ou omissiva, das leis civis, comerciais ou tributárias que possam gerar a responsabilidade solidária dos sócios da Interessada;
- (ii) o artigo 135 do CTN é claro ao impor que a transferência de responsabilização somente terá lugar quando as obrigações tributárias devidas pelo interessado tiverem sido geradas a partir de atos praticados pelos administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e tais fatos não foram demonstrados nos autos;
- (iii) é imprescindível se atentar que somente se poderia aventar de responsabilização pessoal contra a pessoa que efetivamente praticou o ato considerado como infração da lei (o mesmo vale para a hipótese de abuso de poderes), pois o dolo pessoal é requisito primário para a responsabilização; logo, ou foi um sócio, ou foi outro que cometeu o ato passível de responsabilização;

- (iv) o descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização de terceiros sem prova contundente e cabal, importa na declaração de nulidade do referido termo;
- (v) há que tornar nula responsabilização solidária dos sócios, pelo fato de não haver comprovação de que os mesmos, na condução da Impugnante, tenham agido de forma a infringir qualquer dos preceitos legais contidos no artigo 135 do CTN.

6. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 08 de dezembro de 2017, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”), em Acórdão de nº 12-94.365 (e-fls. 484/500), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a Interessada e os responsáveis solidários alegam que estes montantes foram extintos por meio de créditos vinculados à Secretaria do Tesouro Nacional e créditos decorrentes de ação judicial;
- (ii) conclui-se que nas Impugnações apresentadas tanto a Interessada quanto os responsáveis solidários não questionam a existência dos débitos apurados pela Fiscalização. Dessa forma a lide concentra-se na eventual extinção do crédito tributário;
- (iii) apesar de não terem questionados os débitos apurados pela Fiscalização, não há confissão de dívida através de DCTF. Os débitos apurados foram constatados através da escrita contábil enviada através do SPED;
- (iv) a Interessada e responsáveis solidários defendem que os débitos questionados pela Fiscalização teriam sido pagos por meio de direito creditório através resgate de Título da Dívida Pública Externa junto à Secretaria do Tesouro Nacional, com o uso do sistema SIAFI, conforme processos administrativos citados no Relatório;
- (v) ao analisar os “processos” (e-fls. 123/225) observa-se de pronto que são petições dirigidas à Secretaria do Tesouro Nacional e todas elas seguem um mesmo padrão: solicitam o resgate de créditos alocados na conta denominada “Operações Especiais” com o intuito de “quitar” débitos descritos nestes requerimentos;
- (vi) essas petições foram protocolizadas nos anos de 2014 e 2015 e até o momento, passados cerca de três anos não foram juntados aos autos documentos que comprovem que as solicitações foram atendidas, ou seja, não há prova de que os créditos foram disponibilizados pela STN e também não há nos autos qualquer prova da “quitação” dos débitos em estudo;

- (vii) a Interessada e os responsáveis solidários não juntaram aos autos os títulos da dívida externa, os quais seriam detentores e tal fato impede uma análise em sede de julgamento sobre a natureza dos supostos direitos creditórios;
- (viii) a Lei nº 10.179/2001, fundamento legal que a Interessada alega para respaldar o procedimento de pagamento dos débitos apurados, não permite o uso de Títulos da Dívida Externa, mas somente LTN, LFT e NTN, para fins de extinção de tributos federais;
- (ix) como era obrigação da Interessada confessar seus débitos através de DCTF e a mesma não confessou, tal ato é similar ao que está positivado no artigo 71 ao da Lei nº 4.502/64, sonegação. E pelo exposto voto pela manutenção da cobrança da multa qualificada no percentual de 150% nos moldes realizados pela Fiscalização;
- (x) a Interessada e responsáveis solidários fazem remissão ao disposto no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002. Tal dispositivo legal determina penalidades para o descumprimento de obrigação acessória: falta ou atraso na entrega de DACON/DCTF, fato diverso do apurado nos autos: falta de recolhimento de tributo (obrigação principal);
- (xi) a Interessada, através de seus sócios, ou com a autorização dos mesmos, tentou se eximir do recolhimento de tributos federais com a pretensão de extinção de seus débitos com créditos de terceiros (APPEX), sobretudo não comprovados junto à Fiscalização.
- (xii) houve infração de lei, especificamente da legislação tributária, além disso, restou não elididos os fatos que deram causa a capitulação da sonegação relatada pela fiscalização, conforme artigo 71 da Lei 4.502/64.

7. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

EXTINÇÃO DE DÉBITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se o lançamento se não elididos os fatos que lhe deram causa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS.

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

MULTA QUALIFICADA.

Mantém-se o agravamento da multa se resultar evidente a intenção de retardar o conhecimento dos tributos devidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE PESSOAL. INTERESSE COMUM. EXCESSO DE PODERES. INFRAÇÃO DE LEI OU CONTRATO SOCIAL.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas tributárias são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

8. Em 27.12.2017, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-94.365, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 516), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário em peça única (e-fls. 520/583), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) os sócios da empresa Supermercado T.L. Conti EIRELI, foram vítimas de um golpe praticado pela empresa “Appex Consultoria Tributária”, que oferecia vantagens para pagamento dos seus tributos federais com títulos da dívida pública;
- (ii) a própria empresa “Appex” formalizou processos administrativos junto a Secretária do Tesouro Nacional para solicitar emissão de DARF para pagamento dos tributos em aberto, ou seja, os sócios não adotaram nenhum procedimento administrativo junto a RFB;
- (iii) em relação a ausência de declaração dos débitos em DCTF, cumpre informar que a empresa foi orientada pela “Appex” a não realizar tal procedimento, sob a alegação de que a própria Secretária do Tesouro Nacional iria comunicar à RFB os débitos e sua extinção por compensação;
- (iv) o instrumento utilizado para inclusão dos sócios no polo passivo da ação fiscal, viola a Constituição Federal;
- (v) na Fiscalização não há qualquer intimação direcionada à pessoa física durante o processo de fiscalização. O Mandado de Procedimento Fiscal abriu fiscalização somente em face da pessoa jurídica;
- (vi) a pessoa física em momento algum foi intimada a fornecer informações, ou sequer participar da composição desses valores – pelos quais responde solidariamente;
- (vii) o I. Agente Fiscal não demonstrou, em nenhum momento, quais os motivos determinantes para caracterização da concorrência entre os sócios e a pessoa

jurídica para prática da infração, sendo que, apenas seu cargo de sócio não é suficiente para tal caracterização;

- (viii) pela simples análise do Auto de Infração em questão, é notória a nulidade de sua formação ante a falta de demonstração da metodologia utilizada pela fiscalização para cálculo do montante supostamente devido, as quais não podem ser ignoradas;
- (ix) a ausência do demonstrativo de cálculo implicou em cerceamento da defesa do contribuinte e, via de consequência, violou os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa – ou, no mínimo, resultou em insegurança na determinação da infração –, tornando evidente e necessária a decretação de nulidade do Auto de Infração ora impugnado;
- (x) a Autoridade Fiscal agravou a multa de ofício aplicada, que foi alçada ao percentual de 150%, sob o fundamento de que o contribuinte não informou seus débitos em DCTF;
- (xi) para aplicação da multa no percentual de 150% a Fiscalização deve apresentar provas robustas e suficientes para comprovar o dolo por parte do contribuinte;
- (xii) houve a confissão do débito no SPED Contábil ECD, SPED Contábil ECF e SPED Contribuições, motivo pelo qual é ilegal o arbitramento da multa de ofício de 150%, vista que houve o devido lançamento do débito;
- (xiii) ainda que passível de aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício de 150%, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º, da Lei nº 10.426/02, alterado pela Lei nº 11.051/2004;
- (xiv) na remota hipótese de ser mantida a multa aplicada, as ora Recorrentes pugnam pelo afastamento da incidência de juros moratórios (decorrentes da SELIC) sobre o crédito gerado pela multa de ofício, aplicada com base no artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

10. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023⁴ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

11. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **27.12.2017** (e-fl. 517), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **22.01.2018** (e-fl. 518), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁵.

12. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Da Análise da Alegação de Nulidade do Lançamento por Ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) em Face dos Sócios

13. A Recorrente alega nulidade do lançamento pois o Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) não faz alusão aos sócios e, em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, a Fiscalização deve ater-se ao que está fixado no “Termo de Início de Fiscalização”.

14. Acrescenta ainda a Recorrente que, *“todas as medidas tendentes a exigir o crédito tributário, não foram acompanhadas por meio do processo administrativo adequado, devendo os sócios serem excluídos do pólo passivo do auto de infração”*.

15. A respeito, pontuou a Recorrente:

“Em momento algum a pessoa física do sócio administrador da empresa é convidado a participar do processo de fiscalização, com informações que interferissem na consolidação do crédito tributário – que dele será exigido,

⁴ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁵ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

inclusive embasando sua suposta conduta para fins de responsabilização solidária.

Ora, é inadmissível que a pessoa física que não tenha sido intimada a participar do procedimento fiscalizatório seja imputado o crédito tributário.

[...]

Resta expressamente indicado no Mandado de Procedimento Fiscal que a pessoa física **em momento algum foi intimada a fornecer informações, ou sequer participar da composição desses valores – pelos quais responde solidariamente!**

A pessoa física do sócio foi incluída (às avessas) como responsável solidário do crédito tributário – como é possível que não tenha participado, por meio de intimações, para participação do procedimento instrutório”. (e-fls. 541/544, destaques no original)

16. Inicialmente é necessário consignar que a ação fiscal tem uma fase inquisitória, em que a Autoridade busca a verdade material, colhendo as provas e as analisando, até que, lavrado Auto de Infração, finalmente notifica-se o sujeito passivo para exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Nos termos da **Súmula CARF nº 162**, “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

17. Portanto, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa na fase inquisitorial, pois o processo administrativo apenas tem início com a tempestiva impugnação do lançamento, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/72⁶.

18. Ademais, da análise do “Relatório Fiscal” (e-fls. 226/231) consta expressamente que a conduta da Recorrente “não constitui uma novidade”, mas trata-se de prática reiterada. Confira-se:

⁶ **Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Mas, para se ter uma visão total do quadro, **é necessário analisar a conduta pretérita do contribuinte**. Em procedimento fiscal encerrado em 2015, foram lançados tributos relativos aos anos-calendário 2011 a 2013 (processos administrativos 10855.720507/2015-71 e 10855.720508/2015-15). A conduta do sujeito passivo é bem descrita em trecho do voto do relator no julgamento do processo 10855.720507/2015-71 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP:

44. Nos parágrafos iniciais deste voto pude relatar trechos dos autos do processo administrativo nº 12948.720005/2014-55 que antecedeu a auditoria fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração.

45. Naquele processo ficou evidenciado que **inicialmente o contribuinte vinculou em DCTF débitos de IRPJ e CSLL a depósitos judiciais efetuados no âmbito do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400. Instado a justificar este procedimento o contribuinte retificou a sua DCTF que passou a não indicar mais débitos de IRPJ e CSLL.**

46. Posteriormente, a empresa autuada apresentou petição na qual **asseverou que os débitos em questão foram “pagos” por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400.**

47. **Passadas algumas semanas o contribuinte novamente manifestou-se, agora, no sentido de informar que os débitos questionados haviam sido pagos por meio de resgate de Título da Dívida Pública Externa junto à Secretaria do Tesouro Nacional.**

48. Ora, **a conduta acima descrita demonstra a ocorrência, em tese, de sonegação, afinal, inicialmente o contribuinte confessou em DCTF débitos de IRPJ/CSLL para em seguida retificar a DCTF que passou a não mais indicar a existência destes débitos.**

49. Além deste fato, os atos praticados pelo contribuinte **demonstram uma conduta dolosa, afinal inicialmente vinculou os débitos a depósitos judiciais inexistentes, em seguida negou a existência destes débitos, para no dia 11/02/2014 indicar pagamento por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400. Nesta data, já havia sido prolatada sentença judicial considerando prescritos os títulos pleiteados.**

(e-fl. 230, g.n.)

19. Ainda que assim não fosse, a jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que o “MPF” ou “TDPF” consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária e, portanto, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento.

20. E tanto o é que, em sessão do Pleno realizada em 06.08.2021, este Conselho acabou editando a Súmula Vinculante nº 171, vigente a partir de 16.08.2021, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“**Súmula CARF nº 171.** Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

21. Com base nessa linha da fundamentação, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento tal qual aventada.

Da Análise da Alegação de Nulidade do Lançamento por Cerceamento de Defesa

22. A Recorrente sustenta, em síntese, que o procedimento fiscal que deu ensejo ao lançamento aqui discutido é nulo, pois em seu entendimento “*padece de vícios de nulidades insanáveis*”.

23. Com efeito, entende a Recorrente que *“o auto de infração em epígrafe não descreve a matéria tributável de forma completa e clara, impedindo a compreensão da forma de apuração do crédito tributário ora exigido, e, conseqüentemente, ensejando o cerceamento do direito de defesa”*.

24. Pois bem. De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), o lançamento tributário deve ser formalizado pela Autoridade Administrativa com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

25. Como ato administrativo e de natureza vinculada, o lançamento prevê requisitos que são essenciais à sua validade, podendo ser elencados os seguintes: competência, finalidade, motivo, objeto e forma.

26. Em breve síntese, e pela pertinência, cabe mencionar que o motivo se traduz na correlação existente entre o evento que ensejou o ato e a previsão legal respectiva, que leva ao surgimento do crédito tributário. Tem como corolário a obrigatoriedade da fundamentação legal – ou motivação legal, externalização dos fundamentos legais que levaram o agente público a agir de determinada forma -, que é a condição necessária para assegurar ao sujeito passivo seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

27. Quanto ao ponto, destaque-se as lições de Leandro Paulsen⁷:

“Do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos os elementos, fazendo-se necessária, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, sendo o lançamento o ato através do qual a autoridade identifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN. O art. 10 do Decreto n. 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal) especifica o conteúdo do auto de infração: qualificação do autuado, local, data e hora da lavratura, descrição do fato, disposição legal infringida e a penalidade aplicável, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Muitas vezes, o documento de lançamento (Auto de Lançamento, Auto de Infração etc) não é detalhado, mas se faz acompanhar de um relatório fiscal de lançamento que o integra, contendo todos os dados necessários à perfeita

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 295.

compreensão das causas de fato e de direito, do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte, sendo que inexistirá vício de forma”.

28. Com base nessas premissas, é de se reconhecer que, no caso concreto, a Autoridade não apenas comprovou a materialidade da infração, a qual diz respeito à ausência de recolhimento dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), como também, motivou corretamente o lançamento, conforme restou exposto tanto no Item “2. Descrição das Irregularidades”, constante do “Relatório Fiscal” (e-fls. 226/231) como na própria “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do IRPJ (e-fl. 237); da CSLL (e-fl. 253); do PIS (e-fl. 269) e da COFINS (e-fl. 279).

29. A rigor, note-se que a Autoridade apontou que para apuração dos tributos devidos utilizou os valores declarados pela própria Recorrente em sua ECD. Confira-se:

2.1. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Na ECD do contribuinte para o ano-calendário 2014, foram encontrados tributos apurados sem a confissão dos débitos correspondentes em DCTF. Não houve, tampouco, pagamentos relacionados. Para a apuração do devido em relação aos tributos não-cumulativos (PIS e COFINS), foram considerados os débitos e créditos presentes na escrita, conforme tabelas abaixo:

Período de Apuração	(A) COFINS A PAGAR – Cód. 252.007-9	(B) COFINS A COMPENSAR – Cód. 153.023-2	(C) DCTF (débitos)	Diferença (D=A-B-C)
AGO/2014	R\$ 37.964,42	R\$ 25.771,29	R\$ 0,00	R\$ 12.193,13
SET/2014	R\$ 35.994,94	R\$ 21.124,85	R\$ 0,00	R\$ 14.870,09
OUT/2014	R\$ 37.620,61	R\$ 33.187,53	R\$ 0,00	R\$ 4.433,08
NOV/2014	R\$ 39.074,36	R\$ 29.637,09	R\$ 0,00	R\$ 9.437,27
DEZ/2014	R\$ 42.640,49	R\$ 31.389,29	R\$ 0,00	R\$ 11.251,20

Tabela 1: COFINS - débitos apurados

Período de Apuração	(A) PIS A PAGAR – Cód. 252.009-5	(B) PIS A COMPENSAR – Cód. 153.024-0	(C) DCTF (débitos)	Diferença (D=A-B-C)
AGO/2014	R\$ 8.242,28	R\$ 5.595,11	R\$ 0,00	R\$ 2.647,17
SET/2014	R\$ 7.814,69	R\$ 4.586,31	R\$ 0,00	R\$ 3.228,38
OUT/2014	R\$ 8.167,63	R\$ 7.205,19	R\$ 0,00	R\$ 962,44
NOV/2014	R\$ 8.483,25	R\$ 6.434,35	R\$ 0,00	R\$ 2.048,90
DEZ/2014	R\$ 9.257,48	R\$ 6.814,79	R\$ 0,00	R\$ 2.442,69

Tabela 2: PIS - débitos apurados

Também foram verificados na escrita contábil os débitos apurados de IRPJ e

CSLL:

Período de Apuração	(A) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER – Cód. 253.005-8	(B) DCTF (débitos)	Diferença (C=A-B)
1º TRIM/2014	R\$ 18.432,22	R\$ 0,00	R\$ 18.432,22
2º TRIM/2014	R\$ 13.352,56	R\$ 0,00	R\$ 13.352,56
3º TRIM/2014	R\$ 32.304,25	R\$ 0,00	R\$ 32.304,25
4º TRIM/2014	R\$ 27.663,01	R\$ 0,00	R\$ 27.663,01

Tabela 3: CSLL - débitos apurados

Período de Apuração	(A) IRPJ A RECOLHER – Cód. 254.005-3	(B) DCTF (débitos)	Diferença (C=A-B)
1º TRIM/2014	R\$ 45.200,62	R\$ 0,00	R\$ 45.200,62
2º TRIM/2014	R\$ 31.090,45	R\$ 0,00	R\$ 31.090,45
3º TRIM/2014	R\$ 83.734,03	R\$ 0,00	R\$ 83.734,03
4º TRIM/2014	R\$ 70.841,68	R\$ 0,00	R\$ 70.841,68

Tabela 4: IRPJ - débitos apurados

(e-fl. 227, g.n.)

30. Rememore-se que a Contribuinte, ora Recorrente, ao ser intimada a justificar o motivo pelo qual foram apurados tributos sem a consequente confissão em DCTF, afirmou que *não existe campo específico na DCTF para informar a ocorrência desta modalidade de pagamento; e que todos os débitos foram informados em DIPJ, EFD, DACON e livros contábeis*. É de ver-se:

Desta forma, por ser detentora de crédito financeiro, foi requerido o pagamento de seus débitos tributários com os créditos, através de petição protocolada na Secretaria Tesouro Nacional, objetos dos COMPROTs anexos.

Assim, por não existir campo específico na DCTF – obrigação acessória, para efetivar a descrição e ocorrência da modalidade de pagamento, todo o procedimento foi informado através dos Informes protocolados na Secretaria do Tesouro Nacional, **embasado em valores declarados na DIPJ, DACON e EFD, em que consta a real escrituração da Empresa Contribuinte, inclusive lançados em livros contábeis, havendo a apuração dos tributos, até mesmo mencionado pelo auditor-fiscal.**

(e-fls. 120/121)

31. Com efeito, entendo que as alegações suscitadas pela Recorrente no sentido de que os lançamentos seriam nulos por *ausência de demonstrativo de cálculo* e consequente *cerceamento de defesa* devem ser rejeitadas, já que a Autoridade se utilizou dos valores apurados e informados pela própria Recorrente.

Das Alegações Que Não Devem Ser Conhecidas – Inovação Recursal

32. Antes de, efetivamente, adentrar no exame das alegações meritórias tais quais formuladas no Recurso Voluntário, impende fazer uma observação de ordem processual no sentido de reconhecer que, quando da apresentação das Impugnações (e-fls. 319/342) (e-fls. 414/449), a Contribuinte não suscitou quaisquer alegações acerca da “Impossibilidade de Incidência de Taxa Selic sobre a Multa de Ofício”.

33. Ao contrário, quando da apresentação das Impugnações a Recorrente e os responsáveis não questionaram os débitos apurados pela Fiscalização, apenas se limitaram a alegar que foram extintos por créditos vinculados à Secretaria do Tesouro Nacional e créditos decorrentes de ação judicial. Confira-se:

“Relembrando: A Empresa Contribuinte escriturou seus lançamentos contábeis, gerando os valores para recolher, na qual foram pagos através do processo de resgate do Título da Dívida Pública Externa, que gerou processos administrativos, identificados pelos COMPROTs de n.º **011.79446.000257.2013.000.000**, em que se requer 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.

Após os informes dos pagamentos no Tesouro Nacional, com a abertura dos COMPROTs mencionados acima, a Empresa Contribuinte 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.

Ou seja, ainda que através de veículo diverso do oferecido pela RFB (programa DCTF), por não possibilitar a inserção das informações pertinentes ao procedimento adotado pelo contribuinte, **os débitos foram confessados através da abertura do Processo Administrativo n.º 13811.726457/2012-97**, o que, por si só, torna a lavratura do Auto de Infração totalmente inócua, arbitrária e abusiva, uma vez que a RFB foi informada dos valores devidos e seu pagamento”. (e-fl. 325, destaques no original)

34. Considerando que tais alegações não foram suscitadas em sede de Impugnação e, por conseguinte, não foram objeto de debate e/ou análise por parte da Autoridade Julgadora de 1ª instância, não podem ser objeto de análise por parte deste Colegiado, já que se tratam de questões novas. E, quando se recorre, o que se procura é justamente um reexame, uma nova análise da matéria já decidida, através de um órgão indicado para tanto.

35. É que a interposição dos recursos transfere ao órgão “ad quem” o conhecimento das matérias impugnadas e debatidas pelo órgão julgador “a quo”, de acordo com o efeito devolutivo próprio dos recursos. Sob essa ótica, dois elementos são condicionadores do efeito devolutivo dos recursos. No primeiro se busca saber se o órgão “a quo” já apreciou a matéria impugnada e, posteriormente, se existe pretensão do recorrente para que o tribunal julgue toda a matéria decidida.

36. Necessita-se, portanto, de decisão sobre a matéria e de requerimento expresso para que ela seja julgada. Por isso, os recursos não devolvem ao órgão “ad quem” o conhecimento de matéria estranha ao âmbito de julgamento do juízo “a quo”. A extensão da matéria impugnada não pode ser maior do que a da decisão recorrida.

37. A propósito, são as lições de Luiz Guilherme Marinoni, Sergio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero⁸:

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado**. 9ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 1.180.

“A apelação tem por objeto **aquilo que foi decidido pela sentença**. O recurso pode atacá-la no todo ou em parte (art. 1.002, CPC). **Não se admite**, no juízo de apelação, a **invocação de causa de pedir estranha ao processo – não decidida**, portanto, pela sentença. **Há proibição de inovação no juízo de apelo**, ressalvado o disposto no art. 1.014, CPC. A apelação **devolve ao conhecimento do tribunal aquilo que foi decidido pela sentença**, sendo-lhe **vedado**, em regra, **conhecer de matéria diversa da decidida em primeiro grau** de jurisdição – seja na sentença, seja nas decisões interlocutórias não passíveis de recurso imediato”. (g.n.)

38. Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal, as discordâncias lançadas em sede recursal não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as razões e fundamentos que restaram fixados pela Autoridade Julgadora “a quo” quando do julgamento da Impugnação. Já que é na Impugnação onde contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, conforme prescreve o artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

39. E, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da Impugnação oferecida à instância “a quo”:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

40. Destacam-se os seguintes julgados deste Conselho sobre o tema:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003 PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO. Considerar-se-á **não impugnada a matéria** que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, **precluindo o direito de defesa trazidos somente no recurso voluntário**. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade. (Processo nº 10875.903608/2009-07. Acórdão nº 3803004.664. Sessão de 22.10.2013. Relator Juliano Eduardo Lirani, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2009 INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. INSTÂNCIA RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE **Não se admite a inovação de argumentos em sede de Recurso Voluntário**. A vertente defensiva deve guardar consonância com o exposto na exordial, sob pena de inviabilizar o conhecimento da matéria esposada. (Processo nº 10875.720700/2011-40. Acórdão nº 2002-008.585. Sessão de 24.07.2024. Relator André Barros de Moura, g.n.)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2009 PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. Com a apresentação da impugnação pelo contribuinte é que instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de defesa, conforme dispõe os artigos 14 e 16, do Decreto nº 70.235/1972. **Havendo inovações nas matérias apresentadas em sede recursal mas não alegadas em sede de primeira instância**, pela defesa, **não há que se admitir o Recurso Voluntário apresentado, sob pena de supressão de instância**, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, deve ser reconhecida a preclusão consumativa, com o não conhecimento do respectivo Recurso, no que diz às matérias com inovação recursal. (Processo nº 10315.000096/2011-87. Acórdão nº 2101-002.894. Sessão de 04.09.2024. Relator Wesley Rocha, g.n.)

41. Por essas razões, entendo por não conhecer das alegações acerca da “Impossibilidade de Incidência de Taxa Selic sobre a Multa de Ofício”.

Da Análise das Alegações Relativas à Responsabilidade Tributária dos Sócios

42. Em suas razões meritórias, os responsáveis sustentam, inicialmente, que as pessoas físicas só podem ser responsabilizadas pelos débitos da empresa nas hipóteses em que agem em desacordo com a lei ou com o contrato social ou estatuto, de modo que o mero inadimplemento das obrigações tributárias não enseja a atribuição da responsabilidade aos sócios e administradores, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

43. Aduzem ainda os responsáveis, que a Autoridade Fiscal não demonstrou quais os motivos determinantes para a caracterização da concorrência entre os sócios e a pessoa jurídica para a prática da infração.

44. No caso concreto, observe-se que a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade tributária aos sócios com base no fato de que a pessoa jurídica tentou se eximir do pagamento dos tributos extinguindo-os com créditos de terceiro, quando sabidamente inexistentes, infringindo a legislação tributária e realizando a conduta da sonegação, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“5. RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

A pessoa jurídica tentou se eximir do recolhimento de tributos pretendendo extingui-los com créditos de terceiro e, sobretudo, inexistentes, infringindo explicitamente a legislação tributária, como já relatado acima. Além disso, realizou conduta classificada como sonegação, de acordo com o art. 71 da Lei 4.502/64.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, ficam arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário os sócios-administradores da pessoa jurídica à época dos fatos, segundo seu Contrato Social: LUIZ CARLOS MASSITA, CPF n' 768.734.478-20, CECILIA MITIKO MASSITA, CPF n' 004.167.488-05, e RAPHAEL JOKITI MASSITA, CPF n' 310.755.448-07. Em decorrência, serão lavrados os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária". (e-fls. 230/231)

45. Além do mais, da análise do "Relatório Fiscal" (e-fls. 226/231) consta expressamente que a conduta da Recorrente "não constitui uma novidade", mas trata-se de prática reiterada. Confira-se:

Merece atenção também o processo administrativo 13811.726457/2012-97, onde foram informados os supostos pagamentos: originou-se de uma petição recepcionada sob insistência que não quantificava o direito creditório – direito este que, como vimos, na realidade inexistente. Após este ato inicial, foram juntados ao processo uma gama infindável de "comprovantes de pagamento" de diversos contribuintes. Para se ter uma ideia de seu vulto, encontra-se atualmente com 16.591 folhas, isso sem contar as solicitações eletrônicas de juntada pendentes de análise, que não são desprezíveis. Ou seja, não é exagero afirmar que tal processo foi criado com o único objetivo de fraudar a Administração Tributária, talvez apostando que não tivesse capacidade de analisar tempestivamente, antes do prazo decadencial, quantidade tão grande de documentos.

Mas, para se ter uma visão total do quadro, é necessário analisar a conduta pretérita do contribuinte. Em procedimento fiscal encerrado em 2015, foram lançados tributos relativos aos anos-calendário 2011 a 2013 (processos administrativos 10855.720507/2015-71 e 10855.720508/2015-15). A conduta do sujeito passivo é bem descrita em trecho do voto do relator no julgamento do processo 10855.720507/2015-71 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP:

44. Nos parágrafos iniciais deste voto pude relatar trechos dos autos do processo administrativo nº 12948.720005/2014-55 que antecedeu a auditoria fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração.

45. Naquele processo ficou evidenciado que inicialmente o contribuinte vinculou em DCTF débitos de IRPJ e CSLL a depósitos judiciais efetuados no âmbito do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400. Instado a justificar este procedimento o contribuinte retificou a sua DCTF que passou a não indicar mais débitos de IRPJ e CSLL.

46. Posteriormente, a empresa autuada apresentou petição na qual asseverou que os débitos em questão foram “pagos” por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400.

47. Passadas algumas semanas o contribuinte novamente manifestou-se, agora, no sentido de informar que os débitos questionados haviam sido pagos por meio de resgate de Título da Dívida Pública Externa junto à Secretaria do Tesouro Nacional.

48. Ora, a conduta acima descrita demonstra a ocorrência, em tese, de sonegação, afinal, inicialmente o contribuinte confessou em DCTF débitos de IRPJ/CSLL para em seguida retificar a DCTF que passou a não mais indicar a existência destes débitos.

49. Além deste fato, os atos praticados pelo contribuinte demonstram uma conduta dolosa, afinal inicialmente vinculou os débitos a depósitos judiciais inexistentes, em seguida negou a existência destes débitos, para no dia 11/02/2014 indicar pagamento por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo nº 36761-30.2012.4.01.3400. Nesta data, já havia sido prolatada sentença judicial considerando prescritos os títulos pleiteados.

Conclui-se, portanto, que o comportamento analisado no presente processo não se trata de mero erro e não constitui uma novidade. O contribuinte vem buscando reiterada e intencionalmente subterfúgios para impedir, ou ao menos retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que configura sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, e autoriza a aplicação de multa no percentual de 150% sobre o principal (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º).

(e-fls. 229/230, g.n.)

46. Como se vê, a Recorrente através de seus sócios - em conduta reiterada -, além de não confessar os débitos apurados em DCTF, ainda informou à Fiscalização que os débitos escriturados haviam sido quitados através de resgate de Títulos da Dívida Pública, quando cientes, tanto a Recorrente quanto seus sócios, que tal modalidade não é prevista como uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁹.

47. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar a ocorrência dos atos praticados com *infração à lei*, elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

48. Por último, e não menos importante, veja-se que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com infração à lei*, restou expressamente consignada na decisão recorrida, nos seguintes termos:

“55. No Relatório desse Acórdão, e **nos documentos acostados** aos autos, **restou evidenciado** que **o interessado não confessou seus débitos escriturados em DCTF**. Além disso, **informou à fiscalização** que os débitos que tinham sido escriturados **tinham sido pagos/quitados através** de processo de **resgate de Título da Dívida Pública Externa**, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados no COMPROT de nº 011.79446.000257.2013.000.000, e como já visto tal modalidade não é prevista como uma das formas de extinção do nosso Código Tributário Nacional.

56. O **interessado, através de seus representantes**, também **informou que protocolou os pagamentos realizados e confessou os débitos através do PAF 13811.726457/2012-97, e já constatamos que não houve o pagamento alegado e nem mesmo a confissão da dívida** que estava escriturada na contabilidade.

57. E como **era obrigação do interessado confessar seus débitos através de DCTF e o mesmo não confessou**, tal **ato é similar** ao que está positivado no artigo 71 ao da Lei nº4.502/64, **sonegação**. E pelo exposto voto pela manutenção da cobrança da multa qualificada no percentual de 150% nos moldes realizados pela fiscalização.

58. O interessado e responsáveis solidários fazem remissão ao disposto no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002. Tal dispositivo legal determina penalidades para o descumprimento de obrigação acessória: falta ou atraso na entrega de DACON/DCTF, fato diverso do apurado nos autos: falta de recolhimento de tributo (obrigação principal). Não é demais alertar que não há vedação para a exigência das duas penalidades simultaneamente: i) a exigida nos autos e ii) a prevista no artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, pois elas têm tipos distintos, ocorre que a fiscalização concluiu não ter ocorrido falta/atraso na entrega da DCTF.

59. Os sócios do interessado: LUIZ CARLOS MASSITA, CPF nº 768.734.478-20, CECÍLIA MITIKO MASSITA, CPF nº 004.167.488-05 e RAPHAEL JOKITI MASSITA, CPF nº 310.755.448-07, foram considerados sujeitos passivos por responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

60. O **interessado, através de seus sócios**, ou com a autorização dos mesmos, **tentou se eximir do recolhimento de tributos** federais **com a pretensão de extinção de seus débitos com créditos de terceiros** (APPEX), sobretudo **não comprovados junto à fiscalização**.

61. Dessa forma, **houve infração de lei**, especificamente da legislação tributária, além disso, **restou não elididos os fatos** que deram causa a capitulação da sonegação relatada pela fiscalização, conforme artigo 71 da Lei 4.502/64.

62. E pelo exposto, voto pela manutenção da responsabilização solidária dos sócios LUIZ CARLOS MASSITA, CPF nº 768.734.478-20, CECÍLIA MITIKO MASSITA, CPF nº 004.167.488-05 e RAPHAEL JOKITI MASSITA, CPF nº 310.755.448-07, conforme apurado pela fiscalização”. (e-fls. 499/500, g.n.)

49. Aliás, é de se reconhecer que essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Conselho, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF. Nas hipóteses em que o sujeito passivo e solidários não apresentarem novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITO NÃO DECLARADO EM DCTF. É dever da autoridade tributária constituir o crédito tributário pelo lançamento, relativamente a débitos não informados em DCTF, ou e m outra declaração passível de instrumentar a cobrança, sob pena de precluir o direito da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. DESCARACTERIZAÇÃO. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal que tem caráter inquisitório e se destina à formalização da pretensão fiscal. Nesta etapa não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo. O direito ao contraditório e à ampla defesa se perfaz pela apresentação da impugnação. DAÇÃO EM PAGAMENTO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. IMPOSSIBILIDADE. **Inexiste previsão legal para a dação em pagamento de títulos da dívida pública externa para a quitação de tributos.** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES. CARACTERIZAÇÃO. **Havendo a apuração de sonegação fiscal, os sócios-administradores da empresa devem ser arrolados no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários** (CTN, art. 135, III). MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR SONEGAÇÃO. APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. É aplicável a multa de ofício qualificada naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de sonegação. É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023. (Processo nº 10314.722799/2016-84. Acórdão nº 1002-003.626. Sessão de 03.10.2024. Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, g.n.)

50. Com base nessa linha de raciocínio, entendo por manter a responsabilidade tributária dos sócios Luiz Carlos Massita, Cecília Mitiko Massita e Raphael Jokiti Massita, com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Da Análise, conjunta, das Alegações sobre a Redução da Multa, da Impossibilidade de Manutenção da Multa e do seu Caráter Confiscatório e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

51. Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, a Recorrente aduz, em resumo, as seguintes questões:

- (i) não houve sonegação fiscal, uma vez que a empresa foi vítima de um golpe aplicado pela empresa “Appex”;
- (ii) para aplicação da multa no percentual de 150% a Fiscalização deve apresentar provas robustas e suficientes para comprovar o dolo por parte da Contribuinte;
- (iii) em nenhum momento, a Contribuinte agiu com o intuito de sonegar imposto, muito pelo contrário, todos os procedimentos adotados foram no sentido de realizar a compensação tributária;
- (iv) houve a confissão do débito no SPED Contábil ECD, SPED Contábil ECF e SPED Contribuições, motivo pelo qual é ilegal o arbitramento da multa de ofício de 150%, vista que houve o devido lançamento do débito;
- (v) no tipo penal da sonegação fiscal, não basta a prestação de informação inexata ou omissão de informações, para sua caracterização é necessário que a conduta seja dolosa, o que não ocorreu no presente caso;
- (vi) a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), por possuir respectivamente caráter sancionatório e confiscatório é aplicável somente nos casos de dolo, quando devidamente comprovado.

52. Pois bem. Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

Art. 26-A. 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.

53. Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que *“Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”*.

54. A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

55. Tendo em vista que não cabe a este Conselho Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

56. Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, por conseguinte, inconstitucional.

57. Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser, aqui, apreciadas.

58. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

59. As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – tem-se a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

60. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração**. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), **mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação**; pelo contrário, **deve-se graduá-la em função da gravidade da infração**, vale dizer, **da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos**”¹⁰. (g.n.)

61. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

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).

62. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹¹. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

¹⁰ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

¹¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

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 ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

63. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se **na consciência da antijuridicidade por parte do agente**, quer dizer, **no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito**. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

64. Conforme explica Gisele Bossa¹², a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

65. Por fim, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

66. No caso concreto, note-se que a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, as condutas praticadas pela Recorrente teriam configurado as hipóteses de crime contra a ordem tributária e sonegação. Confira-se:

“4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Os débitos informados em DCTF constituem confissão de dívida. Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição informados, bem assim os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, podem ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não

¹² BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

liquidados, são enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) com os acréscimos moratórios devidos (Instrução Normativa RFB n' 1.110/2010, art. 8', § 1', com a redação dada pela Instrução Normativa RFB n' 1.258/2012).

O contribuinte alega que só não informou seus débitos em DCTF “por não existir campo específico [...] para efetivar a descrição e ocorrência da modalidade de pagamento”.

Ora, somente não existe campo específico pois tal “modalidade de pagamento” é inviável pela legislação. E, cabe reiterar, o alegado direito creditório inexistente, conforme já explanado acima.

A alegação de que a apuração de seus tributos em outras obrigações acessórias ou a informação de débitos em petições juntadas em processo administrativo ilidem as omissões em DCTF não merece prosperar. A uma, pois não cabe ao contribuinte escolher qual determinação da legislação tributária ele deve obedecer ou não. E, mais importante, ao contrário das demais a que estava obrigado – que possuem caráter informativo –, a DCTF é a única obrigação acessória que faz exigível o crédito tributário. Sua forma eletrônica e frequência mensal permitem à Administração Tributária fazer o pronto acompanhamento das obrigações principais dos sujeitos passivos e, em caso de ausência de extinção ou suspensão, realizar a imediata cobrança.

Merece atenção também o processo administrativo 13811.726457/2012-97, onde foram informados os supostos pagamentos: originou-se de uma petição recepcionada sob insistência que não quantificava o direito creditório – direito este que, como vimos, na realidade inexistente. Após este ato inicial, foram juntados ao processo uma gama infindável de “comprovantes de pagamento” de diversos contribuintes. Para se ter uma ideia de seu vulto, encontra-se atualmente com 16.591 folhas, isso sem contar as solicitações eletrônicas de juntada pendentes de análise, que não são desprezíveis. Ou seja, não é exagero afirmar que tal processo foi criado com o único objetivo de fraudar a Administração Tributária, talvez apostando que não tivesse capacidade de analisar tempestivamente, antes do prazo decadencial, quantidade tão grande de documentos.

Mas, para se ter uma visão total do quadro, é necessário analisar a conduta pretérita do contribuinte. Em procedimento fiscal encerrado em 2015, foram lançados tributos relativos aos anos-calendário 2011 a 2013 (processos administrativos 10855.720507/2015-71 e 10855.720508/2015-15). A conduta do sujeito passivo é bem descrita em trecho do voto do relator no julgamento do processo 10855.720507/2015-71 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP:

44. Nos parágrafos iniciais deste voto pude relatar trechos dos autos do processo administrativo n' 12948.720005/2014-55 que antecedeu a auditoria fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração.

45. Naquele processo ficou evidenciado que inicialmente o contribuinte vinculou em DCTF débitos de IRPJ e CSLL a depósitos judiciais efetuados no âmbito do processo n' 36761-30.2012.4.01.3400. Instado a justificar este procedimento o contribuinte retificou a sua DCTF que passou a não indicar mais débitos de IRPJ e CSLL.

46. Posteriormente, a empresa autuada apresentou petição na qual asseverou que os débitos em questão foram “pagos” por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo n' 36761-30.2012.4.01.3400.

47. Passadas algumas semanas o contribuinte novamente manifestou-se, agora, no sentido de informar que os débitos questionados haviam sido pagos por meio de resgate de Título da Dívida Pública Externa junto à Secretaria do Tesouro Nacional.

48. Ora, a conduta acima descrita demonstra a ocorrência, em tese, de sonegação, afinal, inicialmente o contribuinte confessou em DCTF débitos de IRPJ/CSLL para em seguida retificar a DCTF que passou a não mais indicar a existência destes débitos.

49. Além deste fato, os atos praticados pelo contribuinte demonstram uma conduta dolosa, afinal inicialmente vinculou os débitos a depósitos judiciais inexistentes, em seguida negou a existência destes débitos, para no dia 11/02/2014 indicar pagamento por meio de conversão em renda da União, nos autos do processo n' 36761-30.2012.4.01.3400. Nesta data, já havia sido prolatada sentença judicial considerando prescritos os títulos pleiteados.

Conclui-se, portanto, que o comportamento analisado no presente processo não se trata de mero erro e não constitui uma novidade. O contribuinte vem buscando reiterada e intencionalmente subterfúgios para impedir, ou ao menos retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que configura sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, e autoriza a aplicação de multa no percentual de 150% sobre o principal (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º)". (e-fls. 229/230, g.n.)

67. Pelo que se observa, a premissa utilizada pela Autoridade Fiscal para aplicar a multa na modalidade qualificada foi a de que a empresa, de forma reiterada, teria efetuado a suposta quitação dos tributos devidos por meios inadequados e ilegais, mediante a utilização de créditos sabidamente inexistentes (título da dívida pública), de modo que, ao final, a conduta configuraria a sonegação, como ficou demonstrado a partir das seguintes constatações:

Da análise do processo eletrônico 13811.726457/2012-97, que conteria os “comprovantes de pagamentos”, denota-se que foi originado por uma petição da pessoa jurídica APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA LTDA, CNPJ 15.511.847/0001-08, protocolada “sob insistência”, na qual não havia a especificação do montante do direito creditório – somente a afirmação genérica de que seria “detentora do crédito liberado no COMPROT nº 01179446.006704.2012.000.000 junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em cumprimento ao artigo 2º, inciso III, da Lei 12.595/2012, e do Decreto nº 3.859 de 04 de julho de 2001, a liberação dos recursos na Ação nº 0409/LOA 2012, com o fito de que os referidos recursos sejam disponibilizados para pagamentos de tributos, conforme dispõe o artigo 6º, da Lei 10.179/2001”.

[...]

Repise-se, não há o direito creditório alegado pelo contribuinte, já que todos os títulos públicos da dívida pública foram resgatados até a data de seu vencimento, não existindo um sequer para ser utilizado na operação pretendida.

(e-fls. 228/229, g.n.)

68. Como se vê, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de sonegar por parte empresa ao ter relatado que, de forma regular, ela apurava tributos sem consequente confissão em DCTF e sem o respectivo pagamento.

69. É de se reconhecer que o instituto da sonegação previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 corresponde a *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador ou a respeito das condições pessoais do contribuinte*. Ou seja, a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador.

70. Ademais, a menção feita pela Autoridade Fiscal referente a outros Processos Administrativos (Processos Administrativos nºs 10855.720507/2015-71 e 10855.720508/2015-15), no intuito de demonstrar que “*o comportamento analisado no presente processo não se trata de mero erro e não constitui uma novidade*” também justifica a qualificação da multa pela conduta reiterada da Contribuinte, já que o ilícito era praticado de forma regular.

71. Apenas a título de informação, registre-se que a própria Recorrente informou à Autoridade Fiscal quando da sua resposta ao “Termo de Intimação Fiscal nº 001”, que o ano-calendário 2013 já havia sido objeto de fiscalização e lançamento (e-fls. 96/97). É de ver-se:

“Todavia, importante informar que referido tributo do ano-calendário 2013 já foi objeto de fiscalização e revisão, através do Processo n.º 10010.019273/1114-85, que ensejou a lavratura do Auto de Infração n.º 10855.720.507/2015-71 [Ref. TDPF n.º 08110-2014-00827-9].

O Auto de Infração n.º 10855.720.507/2015-71 teve por fundamento a constatação de divergências entre os valores de IRPJ e CSLL [período 1º, 2º, 3º e 4º Trimestre/2012 e 1º, 2º e 3º Trimestre/2013] informados em DIPJ e os declarados em DCTF; o que motivou o lançamento dos débitos de ofício por auto de infração”.

72. É de se concluir que a empresa agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da sonegação que, aliás, corresponde à tentativa de ocultar da Autoridade Fazendária algum elemento ou a ocorrência do fato gerador, o que significa dizer, em complemento, que as Súmulas CARF nº 14 e 25, que dispõem, basicamente, que a simples omissão de receitas ou a simples presunção de omissão de receitas não autorizam, por si, a qualificação da multa de ofício, não devem ser aplicadas no caso em apreço.

73. A aplicação da multa qualificada deve ser, portanto, mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”), que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

74. Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100% (cem por cento).

Dispositivo

75. Ante o exposto, **conheço parcialmente** do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação referente à impossibilidade de incidência de taxa Selic sobre a multa de ofício; e, quanto à parcela conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, para nessa extensão, dar-lhe **parcial provimento**, apenas para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% (cem por cento).

76. É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Miriam Costa Faccin