



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723592/2016-82
ACÓRDÃO	1002-003.595 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO JACARANDA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS FEDERAIS

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

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a ocorrência de fraude.

MULTA. LEI. 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

DIPJ. NÃO CONSTITUI INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. SÚMULA CARF Nº. 92.

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO. DCTF.

Constatada a falta de recolhimento ou declaração em DCTF dos débitos apurados com base no lucro real, correta sua exigência por meio do lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Luis Angelo Carneiro Baptista - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (presidente), Miriam Costa Faccin, Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Adoto relatório da DRJ-RPO para sintetizar os atos processuais, por bem representar:

I. Da Autuação

Trata o presente processo dos Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (fls. 329/347) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (fls. 348/367), relativos aos **anos-calendário 2012 e 2013**, mediante os quais se exige da Autuada o crédito tributário total de **R\$765.547,04** (setecentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e quarenta e sete reais e quatro centavos), incluindo juros moratórios calculados até dezembro de 2016, com a seguinte composição:

(em R\$)	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	188.865,68	79.060,83	283.298,51	551.225,02
CSLL	73.660,14	30.171,69	110.490,19	214.322,02

As infrações verificadas encontram-se descritas nos Autos de Infração nos seguintes termos:

IRPJ NÃO DECLARADO

INFRAÇÃO: AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA

Ausência de declaração do Imposto de Renda devido, ou declaração inexata detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados, gerando insuficiência de recolhimento do imposto, conforme relatório fiscal em anexo.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme relatório fiscal em anexo.

Os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação foram delineados no Relatório Fiscal de fls. 834/847, sendo a seguir destacados os principais:

- O procedimento fiscal objetivou apurar se ocorreu insuficiência de declaração/recolhimento de tributos por parte da empresa fiscalizada, optante do lucro real trimestral, em virtude da ausência de dedaração, em DCTF (Dedaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), de valores devidos a título de IRPJ e CSLL para os anos-calendário (AC) 2012 e 2013, mas apenas em DIPJ (Dedaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica);

- Intimada e reintimada a apresentar sua escrita contábil, a contribuinte, na resposta à reintimação apresentou os documentos solicitados e informou que:

“A empresa se tornou cessionária de créditos financeiros, oriundos de processo administrativo junto ao Tesouro Nacional, de títulos da dívida externa, em favor de APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA EIRELI. Informou, ainda, que, por impossibilidade de inserção dos créditos cedidos em DCTF, declarou os débitos, alinhados com DIPJ, Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), no processo administrativo nº 13811.726457/2012-97”.

- Mediante análise dos sistemas da RFB e da escrita contábil apresentada pela contribuinte, foram apuradas divergências entre os valores declarados pela empresa em DIPJ (e na contabilidade) e na DCTF, onde não foram informados os débitos de IRPJ e CSLL, não havendo, assim, confissão de dívida em relação a estes tributos, conforme demonstrativo dos valores declarados, escriturados e não confessados pela fiscalizada:

(...)

Questionada sobre o procedimento adotado, a empresa informou que os débitos do período foram declarados à Receita Federal do Brasil no processo administrativo nº 13811.726457/2012-97, em nome da APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA EIRELI, cedente de supostos valores junto ao Tesouro Nacional, devido à impossibilidade estrutural daquela obrigação acessória, em que inexistia campo específico para cadastrar a origem dos créditos cedidos de terceiros, fruto de títulos da dívida pública.

- Observa o Auditor-Fiscal responsável que o sujeito passivo “Utilizou-se de um mecanismo de criação própria e impróprio de informação dos débitos, através de uma dedaração constante de um processo administrativo em nome de terceiros, sem nenhum amparo na legislação tributária federal, o que culminou na não constituição e recolhimento do valor devido à época do fato gerador.”, razão pela qual os débitos dos períodos não foram confessados nem recolhidos.
- Ao lançamento foi aplicada multa de 150%, conforme previsão do art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, ante a inveracidade das alegações da fiscalizada sobre os Títulos do Tesouro Nacional que lastreariam suposto crédito em face da União. Sobre a qualificação da multa de ofício, assim pronunciou-se a Fiscalização:

Nas alegações do contribuinte frente às intimações recebidas para comprovação dos valores utilizados junto à Receita Federal, manifestou-se ser possuidor de créditos sobre Títulos do Tesouro Nacional, amparados por portaria 913/2002, lei 10.179/2001 e número de obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária Anual 2012. Todavia, o artigo 6º, da lei 10.179/2001, condiciona o vencimento do crédito para gerar o direito pleiteado, o que não é a realidade. A Secretaria do Tesouro Nacional já se manifestou que não há título vencido nas características do crédito solicitado, pois todos os títulos emitidos já foram resgatados.

Constatamos, no curso do procedimento fiscalizatório, que o sujeito passivo utilizou-se de artimanha dolosa (assumiu o risco de produzir o resultado), já reconhecida como imprópria pelos poderes Executivo e Judiciário, antes mesmo do início do procedimento fiscal, em curso, para impedir, ou, na melhor intenção, retardar a ação da tributação.

O elemento subjetivo da infração tributária, através da conduta do sujeito passivo, visa sempre uma finalidade. No caso, é exteriorizada por um procedimento ilícito, pois é inexistente no ordenamento jurídico tributário pátrio. Além disso, os créditos em questão não são de origem tributária e nem foram reconhecidos judicialmente com sentença transitado em julgado.

Cabe destacar que o fiscalizado dificultava a atuação do órgão fiscalizador, através de emissão de grande quantidade de documentação, sem pertinência no âmbito legal das obrigações tributárias acessórias obrigatórias, consubstanciada em processo administrativo fiscal nº 13.811.726457/2012-97 em nome de terceiros.

A Receita Federal do Brasil já tinha se manifestado contrária ao procedimento do contribuinte, no processo administrativo nº 10.882.723675/2012-48, com ciência ao sujeito passivo sobre orientações contidas na cartilha sobre fraudes com Títulos Públicos, através de intimação, em 12/09/2012.

O pretense crédito já tinha sido negado pelo Poder Judiciário, também, em período anterior ao início do procedimento fiscal, o que ratifica a intenção protelatória utilizada dolosamente e por conta e risco pelo fiscalizado. Inclusive, na análise judiciária foi imposta multa por litigância de má-fé, por meio de decisão judicial, na primeira instância, vide seção judiciária do distrito federal, Tribunal Regional da 1ª Região, 19ª Vara Federal, sentença nº 526/2013 – tipo A, execução por título extrajudicial/ classe 4200, processo nº 36761- 30.2012.4.01.3400, de 3 de abril de 2013. Ainda na lide judicial do citado processo, foi impetrado Embargos de Declaração sobre a decisão, sendo NEGADO, através da sentença nº 156/2014, em 22 de setembro de 2014.

Por fim, além da decisão judiciária interpartes e do processo administrativo, citados acima, nos quais o contribuinte teve ciência da impertinência do crédito pleiteado de forma prévia ao TIPF, haveria a possibilidade, caso houvesse preocupação em buscar informações sobre o tema (Títulos Públicos emitidos pelo Tesouro Nacional) antes de utilizá-lo, de ter acesso à cartilha, orientativa, baseada na jurisprudência e nas normas legais, com ampla divulgação, nos respectivos sítios de internet, criada pela Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal e Ministério Público Federal, sobre fraudes tributárias com utilização de pretensos créditos de títulos públicos antigos, que alerta sobre o dano causado aos cofres públicos federal: (...)

II. Da Impugnação

Cientificada do lançamento em **19/12/2016**, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 375, a interessada apresentou, em **17/01/2017**, a impugnação de fls. 379/402, na qual alega, em síntese:

Dos Fatos

- Os valores devidos que deveriam ter sido dedarados em DCTF foram quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através dos processos administrativos nºs **011.79446.000257.2013.000.000** e **011.79446.010003.2012.000.000**; nos quais é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012, com quitação conforme tabela mencionada nos COMPROTs anexos aos autos.

- O procedimento de quitação dos débitos em tela teria amparo no artigo 1º e parágrafo único da Portaria SRF nº 913, de 25 de julho de 2002, mediante a utilização do sistema SIAFI, nos termos do art. 2º da citada Portaria.
- Caberia o cancelamento do auto de infração e, por consequência, a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, IV do CTN, pois os débitos objeto do lançamento de ofício teriam sido 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.
- Caso a RFB não concordasse com o procedimento adotado pela contribuinte, 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.

Do Lançamento por Homologação

- Neste item, a recorrente aduziu seus argumentos nos seguintes termos:

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.*

Além disso, todos os débitos foram declarados em sua integridade na SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF (CSLL/IRPJ) anos calendário 2012 e 2013, comprovando pela não necessidade de fiscalização na Empresa Contribuinte, apenas verificando as divergências pelos encontros de declarações.

(...)

Se a simples apresentação de DCTF não autoriza per se a imediata constituição do crédito tributário, bem como sua imediata inscrição em dívida ativa, eis que esse ato configura tão-somente o mero cumprimento

*de obrigação tributária acessória, in contrario sensu, nos moldes em que preceitua a regra disposta no art. 142 do CTN. Assim, a divergência encontrada entre as declarações [SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL 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.***

*Não há na legislação, aplicável a espécie, previsão legal para fundamentar a lavratura de auto de infração aplicando multa com valores que fogem dos parâmetros estabelecidos pelo art. 7º da Lei n.º 10.426/02. Ademais, o contribuinte que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela SRF, **o que não ocorreu no caso presente**, motivo suficiente para ser cancelado o Auto de Infração em sua totalidade.*

Da Alegação de Utilização de Crédito Proveniente de Títulos da Dívida Externa Brasileira

- Aduz a impugnante que não teria havido sonegação ou fraude na hipótese dos autos, tampouco conduta criminoso, pois a empresa dedarou a totalidade de seus tributos via SPED Contábil, ECD e SPED Contábil ECF/DCTF; e que teria havido apenas a compensação (pagamento com conversão em renda) referente aos AC 2012 e 2013, que, caso não aceita pela RFB, é passível de cobrança.
- Para a imposição da multa de ofício no patamar de 150% faz-se necessária que “a conduta do agente seja determinante para que o seu não aperfeiçoamento ou mesmo para o seu desconhecimento por parte da administração fazendária” e a ocorrência de fraude, não verificada no presente caso, uma vez que o lançamento dos débitos teria sido efetuado com base nos livros contábeis e SPED apresentados pela contribuinte, o que afastaria o evidente intuito de fraude. E afirma que:

“...ainda que o direito creditório informado pelo contribuinte seja dolosamente indevido, não há que se falar em fraude fiscal dado que o fato gerador da obrigação tributária principal não foi maculado no curso do se processo formativo, podendo a Fazenda Pública, dentro do prazo decadencial, utilizar-se da declaração de compensação como instrumento de cobrança (art. 74, §6º da lei nº 9.430/96).”

Da Ilegalidade da Multa Arbitrada

- A autuada prossegue em contestação à qualificação da multa de ofício:

Assim, é abusiva a autuação do contribuinte tão somente para o pretexto de constituir crédito tributário, que já está constituído pelo procedimento

descrito, devidamente informado à RFB. Não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150% [cento e cinquenta por cento] e a responsabilização solidária dos sócios. Houve, isto sim, a realização de uma compensação [pagamento com conversão em renda], jamais fraudulenta. Assim, a intenção manifesta de utilizar os créditos não admitidos pela Fazenda é incompatível com a ação ardilosa alegada pela fiscalização de informação falsa em SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF e/ou conduta dolosa.

Por outro lado, ainda que passível a aplicação de multa, esta não pode ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei n.º 10.426/2002, alterado pela Lei n.º 11.051/2004.

(...)

O simples fato de haver uma cartilha elaborada pela Receita Federal do Brasil em parceria com outros órgãos não significa que sirva de base legal para embasar a fiscalização, bem como a lavratura do auto de infração, haja vista que tal documento refere-se a documento interno que, no máximo, poderia orientar os funcionários do respectivo órgão.

(...)

*Quanto a alegação do agente fiscalizador de que a Impugnante tinha conhecimento da impossibilidade jurídica do pedido haja vista que o pleito feito no processo judicial que tramitou perante a 19ª Vara Federal, sob o nº 36761- 30.2012.4.01.3400, execução por título extrajudicial, **não guarda relação com o títulos ora utilizados para quitação dos tributos conforme protocolos perante ao STN e RFB.***

Da Abertura do Processo Administrativo

- Por fim, defende a atuada que a RFB, em caso de discordância em relação ao procedimento realizado, modalidade de confissão e pagamento, deveria iniciar a abertura de um processo administrativo fiscal, amparado na lei do processo administrativo fiscal (Lei nº 9.784/99 e Decreto nº 70.235/72) e nos direitos constitucionais de ampla defesa e contraditório, com a imediata suspensão do crédito tributário, para averiguar as informações de confissão e pagamento.

Concluiu requerendo a atribuição de efeito suspensivo à impugnação e o imediato cancelamento do auto de infração, pelos motivos retro expostos.

Em julgamento no dia 27/07/2017, foi exarado o Acórdão 14-68.313 - 3ª Turma da DRJ/RPO (fls. 480 a 494) julgando improcedente a impugnação, tendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO. DCTF.

Constatada a falta de recolhimento ou dedaração em DCTF dos débitos apurados com base no lucro real, correta sua exigência por meio do lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. UTILIZAÇÃO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS.

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

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a ocorrência de sonegação e fraude.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito

O recorrente foi cientificado da decisão em 18/08/2017 (fl. 500).

Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (fls 503 a 523) no dia 12/09/2017 (fl. 501), onde traz as seguintes considerações:

- Reforça que quitou os crédito tributários lançados através de através de suposto “*processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional*”, mesma argumentação trazida na impugnação. Entende que fez, assim, compensação destes títulos com os débitos tributários dos períodos aqui tratados.

- Entende que, caso a Receita Federal não concordasse com a modalidade de lançamento e quitação de seus débitos, “*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]*”.

- Entende ter feito lançamento por homologação, através de protocolo em processo próprio (13811.726457/2012-97), confessando seus débitos. Por essa razão, não caberia lançamento para constituição dos créditos tributários. Além disso, entende que também descabia o lançamento por ter declarado seus débitos em SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF. Afirmar que a apresentação da DCTF não autoriza per si a imediata constituição do crédito. Assim, a sua ausência não justificaria o lançamento tratado neste processo.

- Não há previsão legal para aplicação de multa que não seja a prevista no art. 7º da Lei n.º 10.426/02 (falta de entrega de DCTF).

- Entende não ter havido fraude, mentira ou ato arbil que justifica a aplicação de multa de 150%, pois o que fez foi somente um ato de compensação. E, por ter havido a entrega dos SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF informando os valores apurados, não há configuração de fraude.

- Que não havia razão para o lançamento, pois a administração tributária poderia simplesmente cobrar os valores compensados se discordasse deste procedimento.

- Entende que o procedimento adotado não garantiu o direito a ampla defesa e contraditório. Isso ocorreria se tivesse sido aberto “processo administrativo fiscal” para averiguar as informações confessadas pelo contribuinte.

Pelos argumentos trazidos, a recorrente pede “o cancelamento do auto de infração”.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão 14-68.313 - 3ª Turma da DRJ/POR se deu em 18/08/2017 (fl. 146), sendo o Recurso Voluntário apresentado em 12/09/2017 (fl. 501). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Toda controvérsia perpassa pelo lançamento efetuado pela autoridade fiscal relativo ao IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013.

Inicialmente se faz necessário entender como e porque se dá apuração e confissão de dívidas de créditos tributários pelos contribuintes. Temos no Brasil algumas dezenas de milhões de contribuintes. Não poderia cada um realizar sua apuração de uma forma e realizar a confissão de seus débitos da forma que bem entender. Seria inviável tal controle. Por esta razão, há todo um regramento para que sejam realizados tais atos.

Para os anos de 2012 e 2013, a apuração dos tributos aqui interessados era declarada à Receita Federal em DIPJ, como informado no relatório fiscal: *“Os valores declarados em DIPJ e escriturados na contabilidade são compatíveis. Todavia, não há lançamentos destes valores declarados/contabilizados em DCTF, o que gera inexistência de confissão de dívida pelo contribuinte.”*. Diferentemente do expressado pela recorrente em seu recurso, para os anos de 2012 e 2013 ainda não existia a ECF (Escrituração Contábil Fiscal), sendo as informações de apuração de IRPJ e CSLL extraídas da DIPJ.

A DIPJ não é instrumento hábil de confissão de dívida. Ela é uma declaração meramente informativa. Isso é pacífico no âmbito deste Conselho, sendo até tema de súmula do CARF:

Súmula CARF nº 92:

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Então, para entender qual o instrumento hábil a ser utilizado pelos contribuintes para confessarem seus débitos fiscais, primeiramente devemos nos remeter ao Decreto-Lei nº 2.124/84, em seu art. 5º:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

Para os anos de 2012 e 2013, objeto do autos de infração, a Instrução Normativa RFB Nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010 (com alterações posteriores) era quem normatizava a Declaração que tinha como feito tornar os débitos confissão de dívida, nos seguintes termos:

Art. 1º As normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativas a fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2011, são as estabelecidas nesta Instrução Normativa.

Art. 2º Deverão apresentar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal), desde que tenham débitos a declarar: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1130, de 18 de fevereiro de 2011)

I - as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, de forma centralizada, pela matriz;

(...)

Art. 8º Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como 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, serão objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1130, de 18 de fevereiro de 2011)

Dessa forma, não resta dúvida que, para os anos de 2012 e 2013, conforme base legal aplicável, a DIPJ era uma declaração meramente informativa de apuração de tributos e a DCTF a declaração com o condão de auto constituição de crédito tributário. Isso, na verdade, ocorre há décadas e foi objeto de contestação administrativa e judicial, sendo pacificado judicialmente através de Súmula do STJ:

Súmula 436/STJ:

“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Dito isso, deve-se trazer à baila os procedimentos efetuados pelo contribuinte para, em tese, declarar e extinguir seus créditos tributário no período.

O contribuinte decidiu por extinguir seus débitos tributários com compensação de suposto “*Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos (...)*”. Esse método fraudulento de suposta extinção de crédito tributário foi muito utilizado nos últimos anos, sendo objeto de elaboração pelas Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Ministério Público da União de cartilha¹ direcionada ao público externo. Diferente do argumento da recorrente de que esta cartilha seria para o público interno do serviço público federal, esta traz na sua apresentação a seguinte diretriz:

A tentativa de fraude tem por base ações judiciais de execução de títulos da dívida pública, movidas contra a União, que visam à cobrança de valores relativos ao resgate de supostos créditos oriundos de títulos da dívida pública brasileira, interna e externa, inclusive títulos emitidos no início do século passado.

O objetivo desta cartilha é alertar aos contribuintes sobre o perigo de serem vítimas de armadilhas envolvendo fraudes tributárias, com especial interesse nos tributos administrados pela Receita Federal. (grifamos)

E a recorrente não pode argumentar seu desconhecimento sobre o conteúdo da mencionada cartilha. O Termo de Verificação Fiscal assim informa:

A Receita Federal do Brasil já tinha se manifestado contrária ao procedimento do contribuinte, no processo administrativo nº 10.882.723675/2012-48, com ciência

¹ Consulta realizada no sítio em 29/05/2024: <https://www.gov.br/agu/pt-br/assuntos-1/Publicacoes/cartilhas/PrevencaoFraudeTributariacomTitulosPublicosAntigos.pdf>

ao sujeito passivo sobre orientações contidas na cartilha sobre fraudes com Títulos Públicos, através de intimação, em 12/09/2012.

Ou seja, anos antes do Fisco Federal iniciar o procedimento fiscal, a empresa foi informada das fraudes com supostos títulos públicos. Mas se manteve firme no intuito de utilizar os supostos créditos.

Trago e adoto, neste ponto, parte do voto da DRJ, por bem explicitar:

(...) Aduz ainda que referido procedimento de quitação dos débitos estaria amparado no artigo 1º e parágrafo único da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 913, de 25 de julho de 2002.

Pois bem, a Portaria SRF nº 913, de 2002, dispõe, em seu, art. 1º, parágrafo único, que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) está apta a prestar serviços de arrecadação de que trata a Portaria SRF nº 2.609, de 20 de setembro de 2001, nos casos de pagamento de receitas federais com:

I – recursos integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi);

II – transferência de recursos para a Conta Única do Tesouro Nacional por meio do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB).

Contudo, o art. 2º da Portaria SRF nº 913, de 2002, ressalva que a utilização do Siafi para o pagamento de receitas federais destina-se aos órgãos ou entidades da Administração Pública Federal integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional e às pessoas jurídicas de direito privado que façam uso do Siafi nos termos de convênio firmado com a STN.

E, pelo que consta dos autos, a impugnante, que é pessoa jurídica de direito privado, não firmou nenhum convênio com a STN, não sendo possível, pois, que tenha utilizado o Siafi para pagamento de receitas federais; assim como não trouxe aos autos nenhum comprovante de pagamento do imposto por meio do SPB, documento previsto no art. 6º da Portaria SRF nº 913, de 2002:

Art. 6º O comprovante de pagamento do imposto por meio do SPB estará disponível para impressão no endereço da STN na Internet, <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>, a partir do dia seguinte ao da sua realização.

Com efeito, foram apresentados meros requerimentos dirigidos à STN, nos quais um terceiro, para fins de quitação dos débitos da impugnante, autoriza o resgate de supostos créditos por ela adquiridos, os quais foram acostados ao processo administrativo nº 13811.726457/2012-97, cuja peça inicial, diga-se de passagem, é um “pedido de abertura de procedimento administrativo” formalizado pela Apex Consultoria Tributária Ltda e do qual se reproduz o seguinte trecho:

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

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

Quanto à Lei nº 10.179, de 2001, citada nos requerimentos supra, cumpre observar que seu art. 6º prevê que os títulos referidos no art. 2º (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais, desde que vencidos. Ocorre que **todos os títulos emitidos na forma dessa lei foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido.**

Ademais, os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179, de 2001, são todos escriturais (com registro eletrônico, e não em cartúla) e são todos emitidos no Brasil. Portanto, na prática, **não há nenhuma hipótese de pagamento ou compensação de tributos com títulos públicos.** A exceção se dá exclusivamente em relação ao pagamento de 50% do Imposto Territorial Rural com Títulos da Dívida Agrária, hipótese esta expressamente prevista no art.105 da Lei nº 4.504, de 1964.

Note-se, ainda, que títulos antigos emitidos em papel e em moeda estrangeira não podem ser convertidos nos títulos referidos no art. 2º da Lei nº 10.179, de 2001 (LTN, LFT ou NTN), portanto não se prestam para pagamento ou compensação de tributos federais. Títulos impressos em moeda estrangeira são negociados fora do Brasil; só podem ser resgatados no exterior, por meio do agente pagador credenciado e na moeda da emissão.

E para concretizar a suposta confissão de dívida e compensação de seus débitos fiscais, a empresa teria utilizado petições no processo 13811.726457/2012-97. Primeiro que esse é um modo impróprio e sem base normativa de confissão de dívidas, não sendo cabível este argumento. Segundo que este processo foi aberto em nome de terceiro (APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA – CNPJ 15.511.847/0001-08). Ou seja, entende o contribuinte que está confessando seus débitos de modo impróprio, em processo em nome de terceiros. E por fim, e não menos surpreendente, a empresa titular do processo anexa cópia de petição direcionada à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nas fls. 19.046 e 19.047 (um processo com quase 20 mil páginas!) com o seguinte conteúdo:

Considerando que,

- em que pese todos os documentos e Pareceres juntados nos COMPROT's desta requerente, esta Secretaria entende por ora que os títulos deste peticionante não são válidos para resgate;

- que não foi aberto o devido processo administrativo para julgamento em Instâncias Superiores, apesar de ter sido requerido, conforme preceitua a Lei que rege o Direito Administrativo;

- que existe processo judicial sobre todos os pleitos requeridos nesta Secretaria, impetrados por esta peticionante;

Vem informar que, enquanto não forem julgadas em todas as Instâncias Judiciais as ações distribuídas que envolvem os pleitos desta requerente, **todos os trabalhos deste peticionante estão SUSPENSOS até ulterior manifestação deste para com esta Secretaria**, coma forma de se evitar decisões conflitantes.

Conclui-se, pois, que o titular do processo (e dos supostos créditos) desistiu de todas as petições junto à STN de resgate destes créditos. Restando, por evidente, prejudicadas todas supostas compensações realizadas com débitos tributários de terceiros, o que envolve o próprio recorrente aqui interessado.

Aliás, antes mesmo do início do procedimento fiscal, o próprio contribuinte pleiteou judicialmente créditos cujas origens seriam supostos títulos públicos, semelhantes aos que tentou administrativamente. Em Sentença nº 526/2013 – TIPO A do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 19ª Vara (fls. 314 a 320), assim exarou o poder judiciário:

(...)

A utilização de documento público falso, com o intuito de alterar a verdade, é conduta que vai além da litigância de má-fé, para se inserir no campo do ilícito penal (Código Penal, arts. 304 e 347), o que está sendo investigado pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal. Impõe-se, de todo modo, a condenação dos exequentes por litigância de má-fé.

DISPOSITIVO

Pelo exposto e transcrito, e em observância ao artigo 219, § 5º, do Código de Processo Civil, declaro prescrita a pretensão de exigibilidade dos títulos de dívida pública descritos pelos exequentes (apólices ao portador n. 075925, emitida pela Prefeitura do Distrito Federal, e 10747, emitida pelo Municipality of Pará (Belém) de 1919 – Títulos da Dívida Externa Brasileira). Declaro ainda a carência de interesse de agir e a impossibilidade jurídica do pedido. Julgo extinto o processo na forma do CPC, art. 269, inc. IV, c/c o 598.

Condeno os exequentes, por litigância de má-fé, em multa correspondente a 1% (um por cento) do valor atribuído à causa, monetariamente corrigido desde o ajuizamento da ação. A multa será rateada pelos exequentes segundo a cota parte (percentual) que cada um detém sobre o(s) título(s) exequendo(s) – CPC, art. 18, caput e § 1º.

Os exequentes ainda arcarão com o pagamento das custas processuais.

Não resta dúvida, então, que houve um claro intuito de fraudar o fisco com utilização de créditos sabidamente inexistentes. Além do mais, o modo utilizado para

supostamente confessar seus débitos foram impróprios, de forma proposital, para não possibilitar que o Fisco pudesse fazer a cobrança dos créditos tributários a partir de auditoria interna. Esse método utilizado não é lançamento por homologação, como argumenta a recorrente, por não haver previsão legal para tal. A recorrente poderia ter utilizado a DCTF para confessar seus débitos. Mas não o fez, não restando alternativa à Autoridade Fiscal a não ser lavrar os autos de infração objetos deste processo.

Diferentemente do arguido pela recorrente, o lançamento tributário segue o prescrito no Decreto 70.235/72, garantido a ampla defesa e o contraditório quando possibilita seus recursos administrativos. E esse julgado nada mais é que o resultado do exercício destes direitos.

O contribuinte traz, ainda, argumento de que não há previsão legal para aplicação de multa que não seja a prevista no art. 7º da Lei n.º 10.426/02 (falta de entrega de DCTF).

Também não assiste razão ao contribuinte. A multa aplicada está prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 (vigente à época):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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.

A multa de 150% foi aplicada com base § 1º acima citado, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como se viu, em 12/09/2012, o Fisco Federal cientificou a empresa das orientações contidas na cartilha “Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos”, esclarecendo-a de que poderia se sujeitar às penalidades da lei tributária e penal. A fiscalização somente foi iniciada quase 3 anos após, com ciência do termo de início em 02/04/2015. Mesmo ciente de que estava irregular e tendo a oportunidade de corrigir seu procedimento, não o fez.

Com todo o contexto de fraude evidente, é claramente cabível a qualificação da multa da forma realizada.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

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.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista

ACÓRDÃO 1002-003.595 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10882.723592/2016-82

DOCUMENTO VALIDADO