



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.722748/2017-76
ACÓRDÃO	1302-007.737 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIRURGICA BIOMEDICA - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Alegação de ausência de juntada das notas fiscais e de falta de demonstração da base de cálculo afastada. Fiscalização apresentou planilhas detalhadas com os dados extraídos de documentos produzidos pela própria Contribuinte, bem como relacionou os PGDAS analisados. Contribuinte devidamente intimada a prestar esclarecimentos, permanecendo inerte. Inexistência de prejuízo ao contraditório e à ampla defesa. Inteligência do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO. PGDAS-D. INFORMAÇÕES FALSAS. SEGREGAÇÃO INDEVIDA DE RECEITAS. DOLO COMPROVADO.

Caracteriza fraude e sonegação a inserção deliberada de informações falsas em declarações fiscais, a segregação arbitrária de receitas em desacordo com a legislação e a omissão consciente de valores, com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária. Configurado o dolo, é cabível a multa de ofício qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Aplicação do princípio da retroatividade benigna para redução do percentual da penalidade para 100%, nos termos do artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional e do artigo 14 da Lei nº 14.689/2023.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRETENSÃO DE REDIRECIONAMENTO DA MULTA A TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 123 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A mera contratação de contador ou de terceiro para a execução de rotinas fiscais não tem o condão de afastar ou transferir a responsabilidade tributária da pessoa jurídica perante a Fazenda Pública. Convenções particulares não são oponíveis ao Fisco para modificar a definição legal do sujeito passivo. Ausente comprovação de conduta dolosa do profissional nos termos do artigo 135, II, do Código Tributário Nacional, descabe sua responsabilização.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir o percentual de qualificação da multa ao patamar de 100% (cem por cento). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-007.736, de 28 de janeiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 11634.720459/2017-40, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou-a procedente em parte, para afastar a responsabilidade tributária daqueles arrolados nesta condição pela fiscalização,

mantendo o lançamento nos exatos termos em que formulado, inclusive com a exigência de multa de ofício qualificada e juros de mora calculados com emprego da taxa Selic.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2013

Ementa: PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A constatação de conduta dolosa do sujeito passivo autoriza a cominação da multa de ofício em sua forma qualificada.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos normativos regularmente insertos no ordenamento jurídico.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os débitos fiscais recolhidos em atraso estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO.

Embora a responsabilidade solidária seja matéria a ser resolvida no âmbito e no ato da execução fiscal, pode a autoridade autante relacionar aqueles que julgar responsáveis já no auto de infração, de sorte a dar amplo espectro aos direitos dos a priori responsabilizados ao contraditório e à ampla defesa.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. ALCANCE. SOLIDARIEDADE.

O artigo 135, inciso III, do CTN trata de responsabilidade solidária entre a empresa e os administradores que praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. A responsabilidade com base neste dispositivo exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou, ao menos, tolerado a prática de ato abusivo e/ou ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Deve, por conseguinte, ser afastada tal imputação quando não inequivocamente demonstrada.

A Contribuinte e as responsáveis foram cientificados do resultado do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 12-099255 e, na sequência, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual ratificou integralmente as alegações já deduzidas em sede de Impugnação, reiterando os fundamentos de fato e de direito anteriormente expostos, solicitando ao final:

“Diante do exposto, requer sem conhecido e provido o presente recurso voluntário, reformando-se o Acórdão nº 12-099255, da 15ª Turma da DRJ/RJO, para o fim de anular o auto de infração, ou, sucessivamente, afastar a qualificação da multa de ofício e excluir a aplicação da taxa SELIC.”

Conforme consta do respectivo Despacho de Encaminhamento, os autos foram remetidos a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ -

¹ **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

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **16.08.2018** (e-fl. 4.317), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **13.09.2018** (e-fl. 4.321), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

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

Análise da Alegação Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Sustenta a Recorrente que não teria tido acesso aos documentos que instruíram o lançamento, em específico as notas fiscais, razão pela qual o Auto de Infração seria nulo. Alega, ainda, que a Autoridade Fiscal não teria demonstrado de forma pormenorizada a base de cálculo dos tributos exigidos, nos seguintes termos:

“A autuação fiscal é inteiramente baseada em notas fiscais que teriam sido emitidas pela recorrente. Tais documentos consubstanciam, via de consequência, elemento de prova indispensável à comprovação do ilícito, devendo, obrigatoriamente, instruir o auto de infração, o que não foi observado no presente caso.

Sem cópia das notas fiscais, a recorrente fica com a sua defesa prejudicada, além de o dever fazendário de fundamentar e motivar a autuação fiscal não ter sido cumprido.

Mais do que isso, e em sentido ainda pior, a fiscalização não pormenorizou a base de cálculo utilizada para constituir os créditos tributários”.

Registre-se, contudo, que tais alegações foram expressamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido, que assim consignou:

“Em ambos os casos, **as alegações de defesa não resistem à mera vista dos autos. A autoridade autuante trouxe planilhas ricas em dados sobre as notas fiscais que considerou para a lavratura do auto de infração.** Aliás, foi patente o zelo da fiscalização, ao separar e entitular os quadros conforme fosse o caso de documentos fiscais afetos à tributação monofásica e demais particularidades afetas

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.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ao caso concreto. **Não bastasse, a autoridade fiscal também relacionou os PGDAS que considerou em sua análise.** E o mais importante: tratam-se, **todos os elementos acima, de documentos da lavra da própria fiscalizada, sendo certo, por conseguinte, que a mera menção a eles nos autos já seria o bastante para que a interessada pudesse sobre eles se manifestar.**

Não obstante, oportunizando máxima voz ao sujeito passivo, às fls. 02/03, o autuante intimou a interessada a prestar informações sobre o que constava dos elementos de prova acima citados. Ela, contudo, deixou tal oportunidade passar em branco, apresentando respostas que não enfrentavam as questões formuladas e, desta feita, impôs à fiscalização o exercício do seu poder-dever de efetuar os levantamentos necessários à correta apuração do tributo.

A partir de então, a autoridade autuante compulsou os dados existentes, determinando as bases de cálculo e quantificando os tributos devidos na forma em que, com clareza hialina, expôs no relatório fiscal e nos autos de infração.

No mais, **as alentadas e robustas impugnações demonstraram a ausência de qualquer prejuízo à defesa**, mas, antes, o perfeito entendimento dos fatos imputados à interessada e demais impugnantes. Sendo assim, **não há falar em razões para nulidade do lançamento carreado nestes autos**, seja pelos alegados, porém inexistentes, vícios de procedimento, seja por quaisquer aspectos da acusação fiscal. Adicione-se que o Decreto nº 70.235/72 somente considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do seu artigo 59, incisos I e II. Assim, tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento e nenhum embaraço à defesa sendo vislumbrado, **não se cogita causas de nulidade do auto de infração.**

Isto posto, em nada merece reproche a condução da ação fiscal, **tendo sido possível às impugnantes conhecer todo o racional do lançamento** que, importa reafirmar, fora formulado fortemente **calcado em documentos gerados pela própria interessada**". (g.n.)

Como se observa, a decisão recorrida consignou de forma expressa que a Autoridade Fiscal apresentou **planilhas detalhadas** contendo os dados das notas fiscais consideradas na lavratura do Auto de Infração, inclusive com a **segregação dos documentos sujeitos à tributação monofásica**, o que permitia à Recorrente, se assim entendesse, confrontar tais informações e apontar eventual equívoco do lançamento.

Ademais, o "Relatório Fiscal" (e-fls. 4.131/4.164) evidencia reiteradas oportunidades concedidas à Recorrente para esclarecimento e comprovação de suas alegações, as quais restaram infrutíferas, conforme demonstram os seguintes excertos:

"Sobre a tributação monofásica do PIS e Cofins, **o contribuinte não apresentou a relação das mercadorias**, listadas individualmente com o respectivo embasamento

legal, que comprovasse a tributação monofásica, **conforme intimado no Termo de Início**". (g.n.)

"Na justificativa apresentada dizia que seguia em anexo os produtos comercializados pela empresa segregados na forma da apuração do imposto, no entanto, apresentou somente a Solução de Divergência RFB nº 17 de 09/09/2013 e Lei Complementar 123/2006. **O contribuinte não apresentou a relação de mercadorias**". (g.n.)

"**O contribuinte não entregou a relação das mercadorias listadas individualmente** com o respectivo embasamento legal, **conforme intimado no Termo de Início**. O contribuinte entregou simplesmente o Relatório de Conferência dos Detalhamentos do Sintegra – Registro tipo 54". (g.n.)

"Analisando a legislação da substituição tributária do ICMS no Paraná, praticamente todos os produtos com tributação monofásica do PIS e da Cofins também são substituição tributária. **Tendo em vista que o contribuinte não apresentou uma relação detalhada dos produtos com ICMS substituição tributária**, a fiscalização segregou a receita com base na NCM, da mesma forma da monofásico". (g.n.)

"**Intimado a apresentar** alguma decisão judicial que o eximisse de recolher o INSS, **o contribuinte não apresentou**". (g.n.)

"Tendo em vista que **o contribuinte não comprovou** possuir qualquer imunidade, os valores da CPP/INSS serão lançados através de auto de infração". (g.n.)

Nesse contexto, não há como acolher a pretensão da Recorrente de ver reconhecida a nulidade do Auto de Infração com fundamento em sua própria inércia. O ônus de comprovar que os valores lançados não constituem receita tributável, ou que já foram oferecidos à tributação, é da Contribuinte, e não da Administração Tributária.

Registre-se, ainda, que todas as informações necessárias à plena compreensão das razões **fáticas e jurídicas** que embasaram as exigências tributárias encontram-se devidamente explicitadas tanto no "Relatório Fiscal" quanto no próprio Auto de Infração, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Assim, não obstante o esforço argumentativo expendido pela Recorrente, não se identifica no Auto de Infração qualquer vício apto a ensejar a nulidade pretendida.

Por essas razões, entendo pela rejeição da referida preliminar de nulidade.

Análise das Alegações Acerca da Multa Qualificada

Em relação às alegações relativas à aplicação da multa, a Recorrente limita-se a reiterar os mesmos argumentos já deduzidos em sede de Impugnação, sustentando a inexistência de dolo, fraude ou sonegação, sob o fundamento de que as informações prestadas no PGDAS-D decorreriam de interpretação da legislação tributária, e não de qualquer intenção de reduzir indevidamente a carga tributária.

Inicialmente, cumpre registrar que o **descumprimento da legislação tributária enseja a aplicação da sanção correspondente independentemente da intenção do agente**, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

As sanções tributárias exercem dupla função: **preventiva**, ao inibir condutas que visem à supressão ou redução indevida de tributos (prevenção geral), e **repressiva**, ao punir o infrator e evitar a reincidência (prevenção especial). Em última análise, cumprem função **pedagógica**, estimulando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

A doutrina é firme ao assentar que a multa deve ser **graduada conforme a gravidade da infração**, não podendo ser utilizada como mero instrumento arrecadatório, mas sim como mecanismo de proteção ao interesse público da arrecadação tributária:

“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**”³. (g.n.)

No tocante à multa qualificada, o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que o percentual da multa de ofício será duplicado quando configuradas as

³ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tratam, respectivamente, da **sonegação**, da **fraude** e do **conluio**. 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).

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 conluio⁴. 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:

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.

⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

O elemento comum às três figuras jurídicas é o dolo, entendido como a atuação consciente e voluntária do agente, com conhecimento da ilicitude da conduta e intenção de produzir o resultado vedado pelo ordenamento jurídico.

Conforme explica Gisele Bossa⁵, 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.

Nesse sentido, a aplicação da multa qualificada exige que o dolo esteja comprovado de maneira robusta, afastando qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, sendo indispensável demonstrar que a conduta do sujeito passivo somente se explica à luz de uma finalidade ilícita.

No caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu configuradas as hipóteses de fraude e sonegação, conforme detalhado no “Relatório Fiscal” e nos Autos de Infração, destacando-se: **(i) a inserção deliberada de informação falsa de imunidade no PGDAS-D**, relativamente à CPP/INSS; **(ii) a segregação arbitrária das receitas**, com base em percentuais fixos, em desacordo com a NCM das mercadorias; e **(iii) a redução artificial das receitas declaradas**, mediante a indicação de valores inferiores aos constantes das notas fiscais eletrônicas. Confira-se:

“9 – DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA

Os tributos e contribuições lançados, regra geral, são passíveis de multa de ofício de 75% (setenta e cinco pontos percentuais), conforme artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. No entanto, no presente caso **houve a qualificação da multa em razão da evidente intenção de fraude e sonegação** conforme descrito a seguir.

O primeiro meio utilizado pelo contribuinte para reduzir o valor dos tributos a recolher foi ter inserido no PGDAS-D uma informação falsa (imunidade) sobre a CPP/INSS das receitas monofásicas que acarretou o cálculo de R\$ 0,00 (zero reais) para tal contribuição.

Os dados que o contribuinte informa no PGDAS-D servem para a geração da guia de recolhimento unificado de tributos e contribuições.

Neste caso **o contribuinte declarou que seria imune do INSS/ CPP quando na verdade não era. Ora, o contribuinte deliberadamente, inseriu uma informação falsa com a intenção de “zerar” os valores da CPP/INSS devidas como se fosse imune.** Não é um mero erro de preenchimento, é a inserção de uma informação totalmente falsa.

⁵ 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.

Quando do preenchimento do PGDAS-D o contribuinte deliberadamente insere a informação de imunidade. Vide no item seguinte a descrição do preenchimento da PGDAS-D.

O **segundo meio utilizado pelo contribuinte foi ter segregado a receita com tributação normal e tributação monofásica/substituição tributária** (sem pagamento de tributos) **com base em um percentual estabelecido por ele** (5 ou 10% da receita bruta) **e não com base na NCM das notas fiscais** conforme determinado pela legislação, conforme demonstrado a seguir.

No caso do Simples Nacional, quando há receitas de vendas de produtos monofásicos e/ou substituição tributária, o contribuinte não recolhe o PIS, nem a Cofins, nem o ICMS. Neste caso o contribuinte recolhe somente o IRPJ, CSLL e INSS/ CPP.

No entanto a legislação determina que para fazer esta segregação de receita, o contribuinte deve utilizar a NCM dos produtos, conforme as notas fiscais emitidas.

Ocorre que o contribuinte não informou no PGDAS a segregação da receita com base nas NCM dos produtos comercializados e sim com base em um percentual fixado por ele mesmo.

O contribuinte fixou o percentual de 5% ou 10% da Receita Bruta total como se fosse receita não monofásica com tributação normal (pagamento de todos os tributos). O restante das receitas, correspondente a 90 ou 95% da Receita Bruta total, o contribuinte informa que seria monofásico e substituição tributária, recolhendo neste caso somente o IRPJ e CSLL.

[...]

Ora, claramente é possível verificar que o contribuinte declara e paga os tributos somente sobre 5 ou 10% de suas receitas (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS/ CPP e ICMS). O contribuinte não considera a classificação da NCM dos produtos e sim estabelece um percentual de receita que será tributada. E isso ocorre em todos os meses de 2013 e 2014.

Em levantamento feito pela fiscalização com base na NCM das notas fiscais eletrônicas, verifica-se que não há uma relação percentual das receitas monofásicas e não monofásicas nos anos de 2013 e 2014.

[...]

Sendo assim, **comprova-se a ação dolosa e intencional do contribuinte, que manipulou a segregação das receitas para recolher tributos em valores inferiores aos devidos.**

E a terceira maneira utilizada pelo contribuinte para diminuir a base de cálculo foi diminuindo as receitas no momento do preenchimento da PGDAS-D.

Em alguns meses o contribuinte informou no PGDAS-D, valores menores que os valores das vendas constantes nas notas fiscais eletrônicas.

[...]

Ora, percebe-se que **dolosamente a base de cálculo é manipulada para valores inferiores, valores redondos, que não possuem relação com as notas fiscais emitidas**. O contribuinte utilizou de subterfúgios para pagar tributos a menor.

Além disso, a **diminuição dos valores em 2013 serviu para que o contribuinte se mantivesse no Simples Nacional**. Ora, o contribuinte sabia que em 2014 deveria ter se auto excluído do Simples Nacional e não o fez.

Diante disso tudo, **não restam dúvidas do evidente intuito de sonegação e fraude por ação dolosa que tentou impedir e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, excluindo e modificando as informações de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento**.

Não podemos falar que o contribuinte simples fez uma PGDAS-D de forma inexata, as atitudes do contribuinte denotam o evidente intuito de fraude.

Tais comportamentos permitem a qualificação da multa para 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsto no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, por se enquadrar nas situações previstas no artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502/64". (g.n.)

Diante desse cenário, não há como acolher a insurgência da defesa quanto à aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que o conjunto probatório dos autos evidencia a adoção consciente, reiterada e sistemática de condutas voltadas à redução indevida da carga tributária, legitimando a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Com efeito, restou demonstrado que a Recorrente informou indevidamente imunidade à CPP/INSS, o que resultou no cálculo artificial de valores nulos para a contribuição, conduta que extrapola o campo do erro material ou da simples divergência interpretativa e revela o fornecimento consciente de informação sabidamente falsa ao sistema de apuração.

Ademais, restou comprovado que a Recorrente **segregou suas receitas de forma arbitrária**, utilizando percentuais fixos (5% ou 10% da receita bruta) para definir a parcela sujeita à tributação normal, em **flagrante desconformidade com a legislação aplicável**, que exige a segregação com base na **Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)** constante das notas fiscais emitidas. O procedimento adotado permitiu que a maior parte da receita fosse indevidamente enquadrada como sujeita à tributação monofásica ou à substituição tributária, com recolhimento restrito a IRPJ e CSLL, em detrimento dos demais tributos devidos.

Soma-se a isso o fato de que, em diversos períodos, a Recorrente **reduziu artificialmente os valores das receitas informadas no PGDAS-D**, declarando montantes inferiores àqueles efetivamente auferidos e registrados nas notas fiscais eletrônicas, frequentemente em valores "redondos", destituídos de qualquer lastro documental. Tal prática reforça o caráter intencional e sistemático da conduta, afastando a tese de simples declaração inexata.

Registre-se, ainda, que a diminuição indevida das receitas declaradas no exercício de 2013 permitiu à Recorrente **permanecer irregularmente no regime do Simples Nacional**, embora já tivesse ultrapassado o limite legal de receita bruta, circunstância que evidencia, mais uma vez, o pleno conhecimento das consequências jurídicas de seus atos.

Nesse contexto, o conjunto das condutas apuradas (inserção de informações falsas, segregação arbitrária de receitas e omissão deliberada de valores) caracteriza, de forma inequívoca, ação dolosa destinada a impedir ou retardar o conhecimento, pela Autoridade Fiscal, da ocorrência dos fatos geradores, com o objetivo de reduzir o montante dos tributos devidos, enquadrando-se perfeitamente nas hipóteses dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Assim, não se trata de mera divergência interpretativa ou de erro no cumprimento de obrigação acessória, mas de **conduta reiterada, planejada e consciente**, apta a justificar a **qualificação da multa para 150%**, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

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)⁶, 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.

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

Análise das Alegações para Responsabilização de Terceiro

No ponto, pugna a Recorrente pela desoneração da multa de ofício que lhe foi imposta, sustentando que as infrações decorreriam de atos praticados exclusivamente pelo contador, o qual não teria agido no exercício regular de mandato nem em cumprimento de ordem expressa da gestão da empresa, sem que a administradora tivesse conhecimento das irregularidades.

Argumenta, ainda, que tal circunstância teria sido reconhecida com a exclusão da sócia do polo passivo do Auto de Infração, razão pela qual a penalidade deveria ser afastada em relação à pessoa jurídica e redirecionada ao contador indicado na Representação Fiscal para Fins Penais.

⁶ **Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II – quando expressamente interpretativa, excluído o disposto no artigo 107, ou quando:

[...]

c) deixe de tratá-lo como infração.

Sem razão, contudo, a Recorrente.

Com efeito, o artigo 123 do Código Tributário Nacional é expresso ao vedar a oponibilidade de convenções particulares à Fazenda Pública com o objetivo de modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, dispondo que:

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

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça** é firme no sentido de que a regra prevista no artigo 123 do Código Tributário Nacional visa impedir que ajustes privados entre particulares alterem a responsabilidade tributária perante o Fisco. Nesse sentido, destacam-se os julgamentos proferidos em sede de repetitivos no **REsp nº 1.119.558/SC**, **REsp nº 947.206/RJ** e **REsp nº 1.736.428/RS**, dos quais se extrai, em síntese, que cláusulas contratuais ou ajustes particulares não possuem eficácia para afastar ou transferir a sujeição passiva tributária legalmente definida, cujo teor transcreve-se parcialmente:

“Nem mesmo o contrato de locação, no qual é atribuída ao locatário a responsabilidade pela quitação dos tributos inerentes ao imóvel, tem o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, consoante dispõe o art. 123 do CTN. (...). Assim, a cláusula constante do contrato de locação que imputa ao locatário a responsabilidade pelo pagamento do IPTU não tem o condão de se opor ao Poder Público. 2. O Tribunal a quo está em consonância com o entendimento do STJ no sentido de que por força do art. 123 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Sobre o tema, transcrevo trecho da decisão recorrida, a qual analisou muito bem a questão:

“A obrigação tributária vincula a interessada à Fazenda, sendo certo que a mera contratação de terceiro para a sua operacionalização é fato que, por si só, não enseja a responsabilidade deste terceiro.

Ademais, esta instância julgadora não se presta ao agravamento da exigência fiscal. De sorte que, se a autoridade atuante não entendeu pela pertinência da conduta do contador diante da infração atuada contra a pessoa jurídica, não cabe a este juízo promover tal ampliação dos limites da relação jurídica no caso concreto.

Houvesse, contudo, elementos nos autos que identificassem dolo do contador como agente da infração, estaria autorizada, em tese, a fiscalização, a solidariamente responsabilizá-lo pelo crédito tributário lançado de ofício, dès que a conduta dolosa se manifestasse por atos praticados com excesso de poderes ou

infração a normas a que estivesse sujeito o profissional. É o que se extrai do artigo 135, inciso II, do CTN, c/c o parágrafo único do artigo 1.177 do CC:

[...]

Entretanto, não tendo sido apontado na peça acusatória destes autos qualquer evidência de conduta dolosa do contador da interessada, descabe falar em responsabilidade sua enquanto mandatário do sujeito passivo. É preciso atentar, contudo, que a ausência de tal evidência não significa que a pessoa jurídica autuada não possa cometer infração tributária de forma dolosa, mas apenas que não identificado o dolo de determinado agente dos quadros dessa pessoa jurídica, descabe imputar a ele a responsabilidade pelo crédito tributário decorrente do ilícito fiscal”.

Assim, não se verificam fundamentos jurídicos para a reforma da decisão recorrida, a qual deve ser mantida integralmente neste ponto.

Análise das Alegações acerca da Inaplicabilidade da Taxa SELIC

Por fim, a Recorrente sustenta que a aplicação da taxa SELIC como juros tributários é inconstitucional, pois a verificação de sua regularidade depende de dados detidos exclusivamente pelo Banco Central, os quais não são disponibilizados ao público em razão de suposto sigilo bancário.

Afirma que a ausência de acesso aos elementos que compõem a SELIC inviabiliza a conferência do cálculo dos juros, violando os princípios da motivação e da publicidade dos atos administrativos (art. 37 da CF/88). Alega, ainda, ofensa aos princípios da inafastabilidade da tutela jurisdicional e do devido processo legal (art. 5º, XXXV e LIV, da CF/88), uma vez que a falta de transparência impediria a Contribuinte de discutir judicialmente a regularidade da cobrança.

Pois bem. Como sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional ⁷. Por outro lado, o artigo 139 do Código Tributário Nacional ⁸ dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e apresenta mesma natureza.

Ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional ⁹ estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja

⁷ **§ 1º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁸ **Art. 139.** O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁹ **Art. 161.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do Auto de Infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o sujeito passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

A propósito, a matéria encontra-se sumulada por este Conselho nos termos da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por essas razões, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e quando incidentes sobre a multa de ofício são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Não procede, portanto, a alegação de que a taxa SELIC viola os princípios da publicidade e da motivação dos atos administrativos. Trata-se de índice oficial amplamente divulgado, com acesso público e irrestrito, publicado diariamente pelo Banco Central do Brasil (BACEN) e disponibilizado de forma clara e transparente no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive com a apresentação de séries históricas e orientações práticas para o cálculo de juros incidentes sobre créditos tributários. Ademais, a SELIC constitui a taxa básica da economia nacional, sendo utilizada como parâmetro em diversas relações jurídicas, tanto no âmbito público quanto no privado, o que afasta qualquer

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

alegação de ausência de publicidade ou de deficiência de motivação administrativa.

A publicidade exigida pelo artigo 37 da Constituição não se confunde com a divulgação de todos os dados individualizados das operações financeiras que integram o sistema de liquidação e custódia. O que deve ser público é o resultado da taxa, suficiente para controle, cálculo e impugnação judicial.

A motivação do ato administrativo, por sua vez, decorre diretamente da lei que elegeu a SELIC como índice de juros moratórios, não havendo qualquer margem de discricionariedade que exija motivação específica caso a caso.

Com efeito, entendo por não acolher as alegações referentes à inaplicabilidade da taxa SELIC.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito em dar-lhe **parcial provimento**, apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento), mantendo-se a decisão recorrida com relação aos demais itens.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir o percentual de qualificação da multa ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente Redator