



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10935.722176/2018-66
ACÓRDÃO	1004-000.350 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRIUNFANTE COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

MATÉRIA DE DEFESA APRESENTADA APENAS EM SEDE RECURSAL. INOVAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Matéria não desenvolvida na impugnação. Configuração de inovação recursal. Violação ao artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ao princípio da devolutibilidade. Preclusão consumativa. Recurso não conhecido no ponto da inovação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO APENAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO.

Por incorrerem apenas depois de vencido o prazo para impugnação, os juros sobre multa de ofício podem ser questionados apenas em recurso voluntário.

NOVOS ARGUMENTOS DE DEFESA ACERCA DE MATÉRIA IMPUGNADA DEDUZIDOS APENAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado esta o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra

determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal. Precedente da 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-00.514).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA PAGAMENTO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS.

A Lei nº 10.179, de 2001, estabelece rol taxativo dos títulos da dívida pública com poder liberatório para pagamento de tributos federais, limitando-se às Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN). Títulos históricos emitidos sob a égide do Decreto-lei nº 6.019, de 1943, não possuem previsão legal para quitação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Além disso, o § 12, inciso II, alínea "c" do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, classifica como "compensação não declarada" qualquer tentativa de extinção de débitos tributários mediante utilização de títulos da dívida pública.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido em relação ao lançamento principal aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fundamentos fáticos ou jurídicos que justifiquem tratamento diverso.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III DO CTN.

Para sujeição ao disposto no art. 135, inciso III, do CTN, é desnecessária a identificação de conduta específica e prova de participação consciente dos administradores da pessoa jurídica, bastando a comprovação de que eles detêm poderes de administração da pessoa jurídica. No caso, respondem pessoalmente pelo crédito tributário os administradores que detinham poderes para contratar serviços com vistas à liquidação de obrigações tributárias com títulos acerca dos quais havia ampla divulgação no sentido da impossibilidade de sua utilização em compensação.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA PRATICADA POR MANDATÁRIOS. CABIMENTO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

A comprovação de conduta dolosa mediante sonegação fiscal justifica a aplicação de multa qualificada. Contudo, a alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que reduziu o percentual da multa de 150% para 100%, deve ser aplicada retroativamente em benefício do contribuinte, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108.

A incidência de juros de mora sobre quaisquer administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao conhecimento, por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, excluindo as matérias *“preliminar de nulidade do lançamento por vício na regra-matriz de incidência tributária, com alegação de ausência dos critérios quantitativos de base de cálculo e alíquota e fundamentação legal inadequada”* e *“ilegalidade da aplicação da taxa SELIC”*, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por conhecer do recurso em menor extensão, excluindo-se também as matérias *“tese de que a empresa foi vítima de golpe”* e *“não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*; (ii) quanto ao mérito: a) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%; votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e b) por voto de qualidade, negar provimento quanto à imputação de responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor (conhecimento e responsabilidade tributária) e os fundamentos do voto vencedor quanto à multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela empresa contribuinte e pelos responsáveis solidários em face do v. acórdão de fls. 487/504, que, por unanimidade de votos, negou provimento às preliminares de nulidade e, no mérito, julgou improcedentes as impugnações de fls. 349/377 e 447/468.

2.Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Este acórdão tem por objeto julgar as impugnações apresentadas pela contribuinte e pelas pessoas físicas declaradas pela fiscalização como responsáveis tributários(ver fls. 349/377 e 447/468) contra os lançamentos de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, consubstanciados nos autos de infração de fls. 267/306, devidamente cientificados à contribuinte e aos responsáveis tributários (Edi Roque Pegoraro, Eloi Jairo Bomm e Dietmar Bomm). A descrição dos fatos está complementada no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 307/327, que é parte integrante dos autos de infração.

O montante do crédito tributário lançado a título de IRPJ e reflexos é de R\$ 2.096.092,61 (ver fl. 328), já incluídos os acréscimos legais, calculados até abril de 2018.

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10935-722.176/2018-66	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 668.485,93
10935-722.176/2018-66	Auto de Infração	CSLL	R\$ 257.916,66
10935-722.176/2018-66	Auto de Infração	COFINS	R\$ 962.972,30
10935-722.176/2018-66	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 206.717,72
Total do Crédito Tributário			R\$ 2.096.092,61

As infrações apontadas nos Autos de Infração, que abarcam fatos geradores havidos no ano de 2006, são as seguintes:

- IRPJ (fls. 271): ausência de declaração ou declaração inexacta.
- CSLL (fls. 281): falta/insuficiência de recolhimento da CSLL.
- PIS (fls. 712): insuficiência de recolhimento da contribuição para o Pis/Pasep.
- COFINS (fls. 291): insuficiência de recolhimento da COFINS.

No TVF (fls. 307/327), a autoridade lançadora apresenta detalhes a respeito do procedimento fiscal, conforme descrito a seguir.

Da autuação

Os fatos pertinentes à autuação encontram-se minudentemente descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 307/327. Na parte inicial do relatório, a fiscalização descreve que a auditoria-fiscal teve início em 04/12/2017, com a ciência à contribuinte do Termo de Início de Fiscalização de fls. 87/92. Conforme evidenciado junto aos tópicos 1 a 5 desse mesmo termo, a autoridade fazendária listou os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS informados na ECF (Escrituração Contábil Fiscal) do ano de 2016 e questionou a respeito da inexistência de confissão de dívida desses mesmos débitos por meio de declaração em DCTF ou de pagamento. A título de exemplo, veja-se os dados relativos ao IRPJ, descritos junto ao tópico 1 do referido termo:

N630-Apuração do IRPJ com base no Lucro Real – ECF do ano-calendário de 2016				
DESCRIÇÃO		3º Trimestre	4º Trimestre	
Base de cálculo do IRPJ		495.920,55	595.805,55	
Imposto sobre o Lucro Real à alíquota de 15%		74.388,08	89.370,83	
Imposto sobre o Lucro Real – Adicional		43.592,06	53.580,56	
Deduções (Operações de Caráter Cultural e Artístico)		2.975,52	3.136,58	
Deduções (Imposto de Renda Retido na Fonte)		81,09	64,01	
Imposto de Renda a Pagar		114.923,53	139.750,80	

Valores do IRPJ não confessados e não pagos no ano-calendário de 2016					
Tributo	Ano	Apuração	Descrição	3º Trimestre	4º Trimestre
IRPJ	2016	Trimestral	1 - Valor a pagar ECF	114.923,53	139.750,80
IRPJ	2016	Trimestral	2 - Débito em DCTF	0,00	0,00

Em atendimento à intimação fiscal, a contribuinte informou, em apertada síntese, ser cessionário de crédito financeiro em desfavor da União Federal (vinculado a processo administrativo existente junto à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que tem por escopo o resgate de Título da Dívida Pública Externa, como se vê à fl. 378) e que os débitos questionados pela fiscalização teriam sido extintos por meio de procedimento de compensação, amparado pelo art. 1º e parágrafo único, da Portaria SRF nº 913/2002 (ver documento de fl. 124). Conforme documento juntado pela contribuinte à fl. 124, figura como cedente do crédito a pessoa jurídica Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli (ALPHA ONE). Alegou a fiscalizada que a omissão dessas informações quando do preenchimento das DCTFs correspondentes deveu-se à inexistência de campo específico no formulário para descrição de ocorrências da espécie.

A auditoria-fiscal teve prosseguimento com o termo de intimação de fl. 146 e reposta de fl. 149, conforme reportado no TVF.

A fiscalização descreve, junto aos tópicos 3 e 4 do relatório fiscal, que o procedimento adotado pela contribuinte revela-se notoriamente irregular. Primeiramente, em face da impossibilidade de quitação de qualquer título federal mediante créditos oriundos de resgate de títulos da dívida pública¹. Em segundo lugar, pelo fato de que os créditos financeiros supostamente adquiridos junto à ALPHA ONE são "inexistentes junto à STN", conforme, inclusive, manifestação formalmente exarada pela Secretaria do Tesouro Nacional à pessoa jurídica ALPHA ONE, por meio do Ofício nº 552/2014/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, de 01/12/2014 (ver tópico 4 do relatório fiscal).

A autoridade fazendária evidencia, em particular, o teor do ofício encaminhado pela STN à RFB em 18/02/2017 (nº 1/2017/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, fl. 243), em que o órgão fazendário é alertado a respeito das sistemáticas tentativas de fraude tributária com títulos públicos engendradas por fraudadores, em que esses argumentam – a exemplo do que se vê nos presentes autos – a quitação de débitos tributários de terceiros com créditos financeiros falsos, supostamente derivados de títulos públicos, mediante mecanismo de compensação previsto na Portaria SRF nº 913/2002.

Em face desse cenário, a fiscalização associou o conjunto de atos praticados pela contribuinte a fraude e sonegação, evidenciando que o dolo dos agentes (contribuinte e responsáveis solidários) encontra-se particularmente caracterizado pela ausência de informação em DCTF das supostas compensações alegadas. Como consequência, a exigência dos débitos não confessados foi realizada com aplicação de multa qualificada,

além de ter sido formalizada, em processo autônomo (que segue em anexo aos presentes autos), representação fiscal para fins penais. A fiscalização levou a efeito a responsabilização pessoal dos administradores Edi Roque Pegoraro, Eloy Jairo Bomm e Dietmar Bomm com base no art. 135, III, do CTN, mediante lavratura dos termos de fls. 330/338.

Da impugnação

As impugnações apresentadas pela contribuinte e pelos diretores/responsáveis solidários encontram-se juntadas às fls. 349/377 e 477/468. A argumentação adotada pelos interessados encontra-se sintetizada nos tópicos a seguir.

Da preliminar de suspensão da exigibilidade

Preliminarmente, é requerida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Dos débitos lançados de ofício

Alegam os interessados que os débitos que foram objeto da presente autuação haviam sido regularmente compensados em período pretérito ao do início do procedimento fiscal com créditos financeiros havidos por meio de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, formalizado junto à STN². Mencionam disposições contidas nas Leis de nº 12.595/2012 e nº 10.179/2001 e, particularmente, na Portaria SRF nº 913, de 2002, que regula a utilização do SIAFI por pessoas jurídicas não integrantes da administração pública. Ante a regular extinção dos débitos, suscitam o cancelamento dos autos de infração.

Da declaração dos débitos

Os impugnantes repisam que a 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 [processo COMPROT de nº 011.01684.002365.2014.000.000]". Nesse diapasão, defendem que houve a regular confissão dos débitos, ainda que "através de veículo diverso do oferecido pela RFB – DCTF", conforme documentação juntada aos autos do processo administrativo de nº 13811.726153/2014-91.

Ponderam que todos os débitos foram declarados em sua integridade, conforme informado na ECD, na ECF e no processo de nº 13811.726153/2014-91, e que a contribuinte seguiu todos os trâmites do lançamento por homologação. Assim sendo, a mera ausência de declaração em DCTFs não poderia ter dado ensejo à formalização de lançamento de ofício.

Subsidiariamente, argumentam que não há legislação que autorize a lavratura de auto de infração com o emprego de multa com valores que fogem aos parâmetros estabelecidos no art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002. Ademais, o contribuinte que deixar de apresentar a DCTF ou que a apresentar com incorreções ou omissões deve ser intimado a apresentar a declaração original ou a prestar esclarecimentos, o que não ocorreu no caso concreto, o que também justifica o cancelamento da autuação.

Da inexistência de prática criminosa

Os interessados insurgem-se contra a conclusão fiscal de que ocorreu sonegação no caso concreto, sob o argumento de que houve a regular declaração na EDC e na ECF de informações a respeito da apuração dos tributos devidos, bem como de sua extinção por meio de compensação com o crédito financeiro de que a contribuinte era titular.

Aduzem que a fiscalização não efetuou lançamento de ofício, "tendo o Órgão Fazendário apenas declarado apenas como impossível a compensação – compensação indevida".

Da multa qualificada

Argumentam que a fraude tributária pressupõe que o comportamento fraudulento do agente tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador, o que não teria ocorrido no presente caso.

Repisam o fato de que a confissão do crédito tributário na ECD e na ECF, além do pagamento na modalidade já descrita, tornam ilegal o emprego da multa no patamar de 150%. Entendem cabível, quando muito, a aplicação de multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

Aludindo o documento juntado pela fiscalização às fls. 207/236, sustentam que "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".

Da responsabilidade solidária

Defendem que não existe na conduta dos sócios e do não sócio qualquer das hipóteses autorizativas para aplicação do art. 135 do CTN. Ou seja, não teria havido qualquer ato com excesso de poderes ou contra a lei por parte dos administradores, e tampouco fez prova disso a fiscalização. Ademais, "a conduta dolosa de quem se pretende responsabilizar deverá ser apurada em prévio processo, em que deverá ser assegurado ao agente o contraditório e o exercício da ampla defesa (...)".

Reclamam, pois, que seja declarada nula a responsabilização dos sócios.

¹ As considerações da fiscalização sobre esse tema encontram-se descritas no tópico 3 do relatório fiscal. A autoridade fazendária esclarece que a legislação atinente a emissão de títulos da dívida pública encontra-se atualmente consolidada na Lei nº 10.179/2001 e no Decreto-Lei nº 6.019/1943, inexistindo situação prática, derivada desses dois dispositivos legais, em que seja possível a utilização de títulos para o pagamento de tributos.

² Processos administrativos identificados pelo Comprot de nº 011.01684.002365-2014.000.000, no qual se requereu o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Nº Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012.

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2016

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado aos sujeitos passivos o exercício do contraditório e da ampla defesa.

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.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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, devendo responder solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Impõe-se o emprego da multa qualificada quando se caracteriza a sonegação fiscal, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformados, a empresa atuada e os responsáveis solidários ELOY JAIRO BOMM, EDI ROQUE PEGORARO e DIETMAR BOMM manearam os Recursos Voluntários de fls. 523/566 e 932/986, respectivamente, via do qual reeditam, reforçam e inovam os argumentos das respectivas impugnações, com base nos seguintes tópicos:

Argumentos comuns (empresa e responsáveis):

- **Preliminar:**
 - Nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação legal.
- **Mérito:**
 - Quitação dos débitos com Títulos da Dívida Pública Externa
 - Vítima de esquema fraudulento.
 - Insubsistência da multa qualificada
 - Não incidência de juros sobre a multa de ofício
 - Ilegalidade da correção pela taxa Selic

Responsáveis solidários:

- **Preliminar:**
 - Nulidade da responsabilização por fundamentação genérica
- **Mérito:**
 - Ausência dos requisitos para responsabilização

5.Às fls. 1339/1341, a empresa recorrente deduziu petição em que requer, caso seja mantida a multa qualificada, seja reduzida para o percentual de 100%, de acordo com as novas regras trazidas pela Lei nº. 14.689, de 2023.

6.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

CONHECIMENTO

7.Os Recursos Voluntários são tempestivos e atende aos requisitos legais de admissibilidade, com as exceções que serão tratadas a seguir.

8.Com efeito, verifica-se que ambos os Recursos Voluntários expandiram significativamente as matérias de defesa, introduzindo diversas alegações que não foram objeto das impugnações de fls.349/377 e 447/468, a saber:

- **Preliminar de nulidade do lançamento por vício na regra-matriz de incidência tributária:** A Recorrente suscitou uma preliminar técnica detalhada, ausente na defesa inicial, focada na nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa e inobservância dos princípios constitucionais da legalidade e da ampla defesa:
 - **Ausência dos critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota):** Argumenta que o auto de infração é nulo por ausência de fundamentação legal clara quanto ao fato gerador, à base de cálculo e à alíquota (critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária).
 - **Fundamentação legal inadequada:** Alega que a autoridade fiscal se limitou a citar dispositivos legais referentes à forma de apuração e pagamento (ex: art. 5º para IRPJ), e não àqueles que definem o fato gerador (ex: arts. 1º e 2º da Lei 9.249, de 1995, para IRPJ).
- **Mudança e detalhamento da tese de mérito (vítima de golpe):** Enquanto a impugnação defendia a *legalidade* do procedimento de quitação com títulos, o Recurso Voluntário adota a tese de que a empresa foi **vítima de um esquema criminoso**, o que é crucial para afastar o dolo:
 - **Qualificação como vítima de golpe/esquema criminoso:** A principal tese do recurso é que a TRIUNFANTE foi vítima de um GOLPE perpetrado pelas empresas ALPHA ONE ADM. DE ATIVOS LTDA e Alphabusiness Participações e Representações – SPE LTDA, que vendiam créditos "podres" ou inexistentes.
 - **Menção à Operação "Fake Money":** Cita explicitamente a "Operação Fake Money" como o esquema criminoso que vitimou a Recorrente, um fato amplamente divulgado na mídia.
 - **Identificação dos operadores do esquema:** Nomeia e relaciona os sócios e advogados envolvidos no esquema fraudulento, detalhando como as empresas holdings foram criadas para ocultação de patrimônio.
 - **Comprovação de prejuízo e boa-fé:** Alega que sofreu prejuízos que superam R\$ 50 milhões e foi ludibriada, reforçando a boa-fé objetiva para afastar a multa.
 - **Representações fiscais para fins penais:** Menciona que a empresa sofreu representações fiscais para fins penais em decorrência da atuação artilosa do grupo ALPHA ONE, servindo este fato como prova adicional de que foi vítima e não autora da fraude.
 - **Citação de ações judiciais contra a ALPHA ONE:** Lista diversas ações judiciais movidas por terceiros contra a ALPHA ONE ADM. DE ATIVOS LTDA, reforçando a natureza fraudulenta da empresa.

- **Argumentos contra os encargos acessórios:** O Recurso inaugurou teses subsidiárias específicas para questionar a base de cálculo e a legalidade dos juros e correção monetária aplicados pelo Fisco, que não foram levantadas na Impugnação:
 - **Não incidência de juros sobre a multa de ofício:** Argumenta que não há previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Sustenta que multa e tributo possuem naturezas jurídicas distintas (sendo a multa sanção de ato ilícito, e não tributo, conforme Art. 3º do CTN). Interpreta o Art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, alegando que a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições" não abrange a multa, e o silêncio do legislador é eloquente.
 - **Ilegalidade da aplicação da taxa SELIC:** Questiona a legalidade da aplicação da taxa SELIC como índice de correção monetária. Alega que sua utilização afronta o princípio da legalidade (CF, art. 5º, II e art. 150, I) devido à ausência de lei que defina seus critérios de cálculo. Defende que a SELIC possui natureza remuneratória (ligada à negociação de títulos públicos), o que a desqualifica para ser aplicada como juros moratórios sobre obrigação tributária.

9. Como é cediço, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

10. Outrossim, rememore-se que, nos termos do artigo 278 do CPC, “A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão”.

11. Alerta-se que as matérias de ordem pública, no âmbito processual, caracterizam-se por transcenderem os interesses meramente privados das partes envolvidas no litígio, abarcando questões que envolvem o interesse da coletividade e a adequada prestação jurisdicional. Conforme sedimentado na doutrina, são de ordem pública as normas destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição como função pública, voltadas primordialmente à regularidade do processo e à observância dos pressupostos de constituição e desenvolvimento válido da relação processual.

12. O sistema jurídico processual estabelece distinção fundamental entre as questões que tocam aos pressupostos processuais e condições da ação, estas sim revestidas da natureza de ordem pública, e as controvérsias de direito material que, embora possam envolver normas cogentes, não se enquadram necessariamente como matérias de ordem pública sob a perspectiva processual.

13.Especificamente, as alegações apresentadas pelos Recorrentes, concernentes à nulidade do auto de infração por ausência dos critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota) e fundamentação legal inadequada configuram inequívoca questão de direito material tributário, não se revestindo da natureza de matéria de ordem pública processual.

14.No mais, a controvérsia centra-se na interpretação e aplicação de dispositivos legais específicos. Trata-se de discussão sobre a adequada subsunção dos fatos à norma tributária incidente, tema que se situa no plano do mérito da exigência fiscal e não nos pressupostos de validade da ação fiscal promovida.

15.Nesse contexto, em se constatando que os Recorrentes alegaram matéria não impugnada em primeira instância, **não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

MÉRITO

16.Como se depreende do TVF de fls. 307/327, trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2015 e 2016, lavrados em decorrência de fraude tributária consistente na tentativa de quitação de tributos federais mediante a utilização de supostos créditos financeiros oriundos de títulos da dívida pública externa, adquiridos da empresa Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli.

17.Os títulos utilizados pela empresa como suposta base para os créditos financeiros eram títulos da dívida pública externa brasileira regulamentados pelo Decreto-Lei nº 6.019, de 23 de novembro de 1943: ***“State of Bahia - 5% 1904”*** e ***“Prefeitura do Distrito Federal 5%, 1904”***, ambos emitidos no início do século XX, denominados em libras esterlinas.

18.Estes títulos foram emitidos no exterior para investidores não domiciliados no Brasil, sendo regidos pela lei londrina. Segundo informações da Secretaria do Tesouro Nacional, tais títulos foram chamados para resgate em 1998 e 2002, respectivamente, encontrando-se prescritos desde 2008.

19.A fiscalização esclareceu que os títulos em questão são completamente distintos daqueles mencionados na Lei nº 10.179, de 2001 (LTN, LFT e NTN), que seriam os únicos que, quando vencidos, teriam poder liberatório para pagamento de tributos federais. Todavia, mesmo estes últimos não servem para tal finalidade na prática, pois todos são resgatados nos respectivos vencimentos, inexistindo títulos na condição de vencido.

20.Ademais, conforme documentado pela STN, os títulos alegadamente detidos pela Alpha One apresentavam as seguintes características que os tornavam imprestáveis para quitação tributária: eram cartulares (em papel, não escriturais), estavam prescritos há anos, e seu eventual resgate, quando válidos, seria exclusivamente no exterior e na moeda de emissão (libras

esterlinas), pelo valor nominal registrado na face do papel, sem qualquer correção monetária ou cambial.

21.O contribuinte deixou de declarar nas DCTFs e de recolher aos cofres da União os débitos de CSLL do 4º trimestre de 2015, IRPJ e CSLL dos 3º e 4º trimestres de 2016, além de COFINS e PIS dos meses de setembro a dezembro de 2016, sob a alegação de que tais tributos teriam sido extintos por meio de créditos cedidos pela Alpha One, com base em pedidos protocolados perante a Secretaria do Tesouro Nacional.

22.A fiscalização constatou que os referidos créditos são inexistentes, vez que os títulos da dívida pública utilizados como fundamento encontram-se prescritos e não possuem poder liberatório para pagamento de tributos federais, conforme reiteradamente informado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que indeferiu todos os pleitos apresentados por falta de amparo legal.

23.Em razão da conduta dolosa do contribuinte, caracterizada pela sonegação e conluio com a empresa cedente dos créditos fraudulentos, nos termos dos arts. 71, I, e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

24.Foram incluídos no polo passivo, na condição de responsáveis solidários com fundamento no art. 135, III, do CTN, os sócios-administradores Edi Roque Pegoraro e Eloy Jairo Bomm, bem como o administrador não sócio Dietmar Bomm, por infração à lei decorrente da prática fraudulenta que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos.

25.Sobre a injuridicidade da compensação dos títulos da dívida externa brasileira em questão, reporto-me aos fundamentos do voto que proferi no Acórdão nº 1004-000.240, a saber:

22.Pois bem, o Decreto-lei nº 6.019, de 23.11.1943, representa marco regulatório específico da dívida externa brasileira, estabelecido a partir de entendimentos diplomáticos com representantes estrangeiros de detentores de títulos públicos brasileiros emitidos no exterior. Fixou normas definitivas para pagamentos e serviços da dívida externa do Brasil, em libras e dólares, resultado de negociações com os representantes do *"The Council of the Corporation of Foreign Bondholders"*, de Londres, e do *"Foreign Bondholders Protective Council, Inc."*, de Nova York. Confira-se:

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o art. 180 da Constituição, e

Considerando os entendimentos levados a efeito com os representantes do *"The Council of the Corporation of Foreign Bondholders"*, de Londres e do *"Foreign Bondholders Protective Council, Inc."* de Nova York, visando a fixação de normas definitivas para pagamentos e serviços da Dívida Externa do Brasil, em libras e dólares,

DECRETA:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1944, o pagamento dos juros e da amortização dos títulos dos empréstimos externos realizados em libras e dólares pelos Governos da União, Estados e Municípios, Instituto de Café do Estado de São Paulo e Banco do Estado de São Paulo, será feito de acordo com um dos Planos A ou B anexos, à opção dos portadores de títulos.

§ 1º O Plano A mantém o valor nominal e original do título, fixando novas e definitivas taxas de juros e quotas de amortização.

§ 2º O Plano B estabelece uma redução do valor nominal original do título, compensado por pagamentos em dinheiro, fixando uma taxa uniforme de juros e quotas de amortização.

§ 3º A opção será feita perante o respectivo agente pagador que, mediante legenda apropriada, consignará no título os termos do plano aceito.

§ 4º É facultado aos portadores de títulos do Empréstimo, em libras, Distrito Federal - 5%, exercerem o direito de opção de que trata o presente decreto-lei, garantindo-se-lhes as vantagens concedidas a empréstimos equivalentes.

(...)

23.A regulamentação estabelecida pelo referido ato normativo possui características intrínsecas que impossibilitam sua utilização para quitação de tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Primeiro, os títulos abrangidos foram concebidos para regularização de dívidas contraídas no exterior, devendo ser resgatados fora do território nacional e na moeda de emissão original (dólares americanos ou libras esterlinas). Segundo, o resgate destes títulos deve ser efetuado mediante apresentação da cártula física aos agentes pagadores autorizados pelo Governo brasileiro no exterior, que detêm competência exclusiva para atestar sua autenticidade e validade.

24.A estrutura operacional destes títulos, portanto, revela incompatibilidade absoluta com o sistema tributário brasileiro contemporâneo, que opera através de mecanismos eletrônicos de arrecadação e controle fiscal, impossibilitando a verificação de autenticidade e liquidez necessárias para extinção de obrigações tributárias.

25.A Lei nº 10.179, de 2001, estabeleceu regime jurídico específico e taxativo para utilização de títulos da dívida pública federal no pagamento de tributos, dispondo em seu art. 6º que *"a partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate"*.

26.Já o artigo 2º enumera de forma exaustiva os títulos da dívida pública com poder liberatório para pagamento de tributos federais, estabelecendo três categorias específicas: Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN)¹. Esta enumeração legal possui caráter taxativo, não admitindo interpretação extensiva ou analógica para incluir outras espécies de títulos públicos.

27.A sistematização legal adotada pela Lei nº 10.179, 2001, revela inequívoca intenção do legislador de restringir o poder liberatório exclusivamente aos títulos da dívida pública mobiliária federal de emissão contemporânea do Tesouro Nacional, não abrangendo títulos históricos emitidos sob regimes jurídicos anteriores, particularmente aqueles vinculados ao Decreto-lei nº 6.019, de 1943.

28.Além disso, o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplina o regime geral de compensação de tributos federais, estabelece vedação expressa à utilização de títulos públicos para compensação de débitos tributários. O § 12, inciso II, alínea "c" do referido dispositivo legal classifica como "compensação não declarada" qualquer tentativa de extinção de débitos tributários mediante utilização de títulos da dívida pública. Confira-se:

Art. 74. *Omissis*

¹ L. 10.179/2001: *"Art. 2º Os títulos de que trata o caput do artigo anterior terão as seguintes denominações: I - Letras do Tesouro Nacional - LTN, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; II - Letras Financeiras do Tesouro - LFT, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos; III - Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas preferencialmente para financiamento de médio e longo prazos. Parágrafo único. Além dos títulos referidos neste artigo, poderão ser emitidos certificados, qualificados no ato da emissão, preferencialmente para operações com finalidades específicas definidas em lei."*

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

c) refira-se a título público;

(...)

29. Esta vedação legal possui fundamento sistêmico no ordenamento tributário brasileiro, que exige para validade da compensação o atendimento cumulativo de requisitos formais e materiais específicos. A compensação tributária constitui forma excepcional de extinção do crédito tributário que demanda autorização legal expressa, declaração específica do contribuinte e verificação administrativa da liquidez e certeza dos créditos invocados.

30. O artigo 170 do Código Tributário Nacional estabelece que *"a lei pode autorizar a autoridade administrativa a permitir que o sujeito passivo, mediante declaração expressa, proceda à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, que tenha contra a Fazenda Pública"*. A aplicação deste dispositivo exige verificação cumulativa de requisitos essenciais: autorização legal específica, declaração expressa do contribuinte, liquidez e certeza dos créditos invocados para compensação.

31. Desse modo, os supostos títulos da dívida externa invocados pelo contribuinte não atendem aos requisitos de liquidez e certeza exigidos pelo ordenamento tributário brasileiro. A liquidez pressupõe determinação precisa do valor do crédito, enquanto a certeza demanda comprovação inequívoca de sua existência e exigibilidade. Os títulos em questão, além de não possuírem reconhecimento pela Secretaria do Tesouro Nacional como créditos válidos e exigíveis, carecem de mecanismos operacionais adequados para verificação de sua autenticidade e quantificação de seu valor no sistema financeiro nacional. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2014

(...)

PAGAMENTO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA EXTERNA. LEI 10.179/2001. IMPOSSIBILIDADE.

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

Outrossim, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplinou a compensação de tributos federais, além de não permitir a compensação de débitos tributários com títulos públicos, também veda o encontro de contas com créditos de terceiros.

(...)

(Acórdão nº 1401-006.867)

26. Portanto, a posição dos órgãos competentes corrobora integralmente as conclusões da fiscalização. A Secretaria do Tesouro Nacional manifestou-se de forma peremptória sobre a inexistência dos supostos créditos financeiros e caracterizou as atividades da empresa Alpha One como práticas fraudulentas destinadas a ludibriar contribuintes. O órgão esclareceu que essa empresa utiliza má-fé ao comercializar ilusões, fazendo os contribuintes acreditarem na possibilidade de quitação de tributos através de títulos prescritos e desprovidos de valor.

27. Não obstante, independentemente da não configuração de prescrição em relação à exigibilidade dos supostos títulos emitidos com base no Decreto-Lei nº 6019, de 1943,

objeto de análise no Parecer PGFN/COF/nº 2367/2000, e da perpetuidade reconhecida pelo Parecer PGFN/COF/nº 618/2002, não há o que se falar em compensação de títulos da dívida externa à margem de expressa previsão legal.

28.No que concerne aos tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) constitui o instrumento jurídico próprio para a formalização da confissão de dívida, conforme dispõe o art. 5º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, com a seguinte redação: *"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"*.

29.A partir do ano-calendário de 1999, com a edição das Instruções Normativas SRF nºs 77 e 126, de 1998, a DCTF passou a ser o documento próprio para que o sujeito passivo informe a existência da obrigação tributária principal, constituindo-se em instrumento de confissão de dívida apto à exigência imediata do crédito nela declarado, inclusive mediante inscrição em dívida ativa, independentemente de lançamento de ofício.

30.É fundamental distinguir as diferentes naturezas jurídicas das obrigações acessórias no contexto tributário. A ECD, a ECF e a EFD possuem finalidades específicas e distintas da DCTF. A Escrituração Contábil Digital, tratada originalmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 2017², tem por objetivo a transmissão em versão digital dos livros contábeis. A Escrituração Contábil Fiscal, por sua vez, então regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013³, destina-se a informar e demonstrar a apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Já a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, refere-se à escrituração da apuração do PIS/Pasep e da COFINS.

31.Nenhuma dessas escriturações, contudo, possui o condão de constituir confissão de dívida apta a dispensar o lançamento de ofício quando ausente a declaração em DCTF, que é o instrumento hábil à constituição do crédito tributário, dispensando o lançamento de ofício pela autoridade fiscal. No caso concreto, a ausência de declaração dos débitos tributários na DCTF impede que se considere constituído o crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação. As informações prestadas em ECD, ECF ou EFD, embora demonstrem os valores apurados, não configuram confissão de dívida nos termos do art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984⁴.

32.Já a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais foi criada no final da década de 1980, inicialmente como mecanismo de informação mensal dos débitos tributários

² Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2003/2021, atualmente em vigor.

³ Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2004/2021, atualmente em vigor.

⁴ DL 2.124/1984: "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. (...)"

apurados pelos contribuintes. Naquele período inicial, o preenchimento ocorria de forma manual, em formulários impressos, refletindo as limitações tecnológicas então existentes. Desde sua concepção, a declaração apresentava natureza jurídica de confissão de dívida, conforme estabelecido pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, possibilitando que os valores declarados e não quitados tempestivamente fossem encaminhados diretamente à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa e subsequente execução fiscal.

33.Ademais, a protocolização do Processo Administrativo Fiscal nº 13811.726153/2014-91 não se presta a suprir a ausência de declaração em DCTF, tampouco a quitar a obrigação tributária, por diversas razões.

34.Primeiramente, referido processo administrativo foi cadastrado em nome de pessoa jurídica diversa, a saber, Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli, não se confundindo com a contribuinte autuada. Os créditos eventualmente passíveis de restituição ou compensação devem ser próprios do sujeito passivo, conforme expressa vedação contida no art. 74, § 12, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430, de 1996⁵.

35.Em segundo lugar, a compensação tributária exige crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional. Conforme amplamente demonstrado nos autos, os supostos créditos decorrentes de títulos da dívida pública externa não possuem amparo legal para utilização na quitação de tributos federais, conforme manifestação expressa da Secretaria do Tesouro Nacional.

36.Outrossim, a própria sistemática de compensação tributária exige a apresentação de Declaração de Compensação gerada pelo programa PER/DCOMP, conforme art. 74, § 1º da indigitada Lei nº 9.430, de 1996⁶, e regulamentação infralegal. A mera protocolização de requerimentos administrativos ou o protocolo de informações em processos não supre o cumprimento dessa obrigação formal.

37.As divergências entre as informações constantes das escriturações fiscais e contábeis e a ausência de declaração na DCTF configuram hipóteses que ensejam o lançamento de ofício, nos exatos termos do art. 841, incisos III e IV, do RIR/99⁷, e do art. 149, inciso V, do Código Tributário Nacional, que dispõe: *"O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade*

⁵ L. 9.430/1996: "Art. 74. Omissis. §12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (...) II - em que o crédito: (...) a) seja de terceiros; (...)"

⁶ L. 9.430/1996: "Art. 74. Omissis. § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (...)"

⁷ D. 3000/1999: "Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42): (...) III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida; IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte; (...)"

administrativa nos seguintes casos: (...) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte".

38. *In casu*, a contribuinte apurou os tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e os escriturou em suas obrigações acessórias (ECD, ECF e EFD), porém deliberadamente deixou de declará-los na DCTF, alegando suposta extinção por compensação com créditos inexistentes e juridicamente inválidos. Tal conduta impede a caracterização do lançamento por homologação e torna imperativo o lançamento de ofício pela autoridade fiscal competente.

39. Portanto, considerando a ausência de declaração dos débitos tributários na DCTF, a inexistência de pagamento válido e a impossibilidade jurídica de utilização dos supostos créditos para compensação tributária, resta plenamente justificado e legalmente amparado o lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal, sendo improcedente a alegação recursal de desnecessidade da constituição formal do crédito tributário.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

40. De acordo com o TVF, a qualificação da penalidade decorreu da conduta consistente na *"transmissão da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, com a supressão do real valor do crédito tributário devido, alicerçada em procedimentos administrativos junto à SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL que autorizaria a quitação dos tributos com os tais 'créditos' adquiridos"*, conforme exposto nos seguintes excertos:

4 — Da fraude na quitação de tributos federais

Tendo em vista os fundamentos expostos acerca da impossibilidade de quitação de qualquer tributo federal mediante créditos oriundos de resgate de títulos da dívida pública, bem como a documentação apresentada pelo contribuinte, consistente em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 100/102), resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 149/150) e nas petições protocoladas na Secretaria do Tesouro Nacional, objetos dos COMPROTs vinculados ao COMPROT nº 011.01684.002365.2014.000.00, cujas cópias constam às fls. 124/143, e a extraída do Processo nº 13811.726153/2014-91, cujo interessado é a ALPHA ONE, que consta às fls. 151/206, fica evidente que, mesmo diante da ilegalidade comunicada através do Ofício nº 552/2014/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, de 01/12/2014 (fls. 237/238), com esclarecimento sobre a impossibilidade de acolhimento do pedido de resgate de títulos da dívida pública e liberação de recursos para quitação de débitos tributários, por falta de amparo legal, e indiferente aos alertas e informações divulgados na Cartilha "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos" (fls. 207/236) e pela Secretaria do Tesouro Nacional em seu site sobre a impossibilidade de os mencionados títulos públicos quitar débitos de natureza tributária (fls. 257/258), o contribuinte utilizou irregularmente os créditos financeiros adquiridos da Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli — CNPJ: 57.787.087/0001-06, inexistentes junto à STN, para quitação dos débitos do IRPJ e CSLL dos 3º Trimestre e 4º Trimestre do ano-calendário de 2016, bem assim dos relativos a COFINS e PIS dos meses de setembro a dezembro de 2016, por fim não os declarando nas respectivas DCTFs, para conhecimento da Receita Federal do Brasil (RFB), medida dolosa mantida pelo mesmo que poderia muito bem proceder às retificações das DCTFs para declarar esses créditos tributários devidos a tempo de qualquer ação fiscalizatória, mas não as fez.

(...)

A fraude se consuma com a transmissão da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, com a supressão do real valor do crédito tributário devido,

alicerçada em procedimentos administrativos junto à SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL que autorizaria a quitação dos tributos com os tais "créditos" adquiridos.

(...)

De forma que, ao entregar suas DCTF sem tributos devidos em desconformidade com os valores apurados, sob alegação de os ter quitado com supostos créditos, sem liquidez e certeza, o contribuinte incorre em fraude tributária.

Desta forma, fica demonstrado a existência de um subterfúgio perpetrado pelo contribuinte para, sem amparo legal, proceder à quitação dos tributos federais acima mencionados mediante fraude, ato doloso lesivo ao interesse público para benefício próprio, obtendo vantagem indevida, com a utilização de créditos financeiros que sabidamente não existem junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e participação da empresa Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli — CNPJ: 57.787.087/0001-06, cedente desses créditos, a quem o fiscalizado outorgou poderes de representação perante a Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional(STN), tanto que a cedente protocolou na STN pleitos de quitação de débitos tributários do contribuinte, com base na Portaria nº 913/2002, mediante 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 2012/2014, e apresentou comunicados para informar à RFB que os tributos do contribuinte já foram quitados junto ao Órgão Arrecadador — Secretaria do Tesouro Nacional(STN), de acordo com a Portaria nº 913/2002, c/c a Lei nº 10.179/2001, artigo 6º, conforme documentação extraída do Processo nº 13811.726153/2014-91 que consta às fls. 151/206.

(...)

7 — Da multa qualificada

Em virtude dos fatos narrados e considerando a atitude dolosa do fiscalizado de reduzir ou suprimir o montante dos tributos devidos, com uso de artifício fraudulento, é aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsto no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, com alterações dadas pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, combinado com o art. 71, inciso I, e art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

41. Ainda que não tenha restado claramente caracterizado o conluio (art. 73), pois não se confirmou que a empresa Autuada tivesse ajustado, de forma dolosa, junto à empresa Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli, qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, restou demonstrado que o contribuinte, por meio da sua procuradora e respectivos representantes, adotou conduta deliberada para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, tipificando sonegação, na forma do artigo 71 do mesmo diploma legal.

42. Ademais, a alegação de que se tratou de esquema criminoso do qual foi vítima não constitui excludente da sua responsabilidade, ficando caracterizada a sua culpa *in elegendo* e *in vigilando*, decorrente da má escolha de seus prepostos e pela falta de controle e fiscalização das atividades por eles exercidas. Neste ponto, rememore-se o comando do artigo 136 do Código Tributário Nacional, que soa:

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.

43.O dolo, enquanto elemento subjetivo do tipo, pode ser demonstrado através de circunstâncias objetivas que revelem a consciência do agente sobre a ilicitude de sua conduta e a vontade deliberada de produzir o resultado lesivo ao erário. A alegação de boa-fé não pode prosperar quando os elementos probatórios indicam manifestamente a adoção de expedientes dolosos. A boa-fé pressupõe conduta compatível com os padrões de honestidade e transparência esperados nas relações jurídico-tributárias. O contribuinte, por si ou por seus representantes, que deliberadamente deixa de declarar tributo devido pelo meio adequado (DCTF), articula-se com terceiros para implementar esquema fraudulento e persiste na conduta mesmo quando alertado pela administração tributária sobre a irregularidade (fls. 237/238), não pode invocar boa-fé para mitigar sua responsabilidade.

44.De mais a mais, a presunção de conhecimento da lei impede que o contribuinte alegue desconhecimento sobre a impossibilidade jurídica de utilizar os supostos créditos para quitação de tributos, especialmente considerando-se que tal impossibilidade foi expressamente comunicada pelos órgãos competentes.

45.Em resumo, os elementos probatórios constantes dos autos demonstram de forma inequívoca a presença dos requisitos legais para aplicação da multa qualificada. A conduta do contribuinte enquadra-se perfeitamente nas hipóteses de sonegação e conluio previstas na legislação tributária, justificando a majoração da penalidade.

46.Quanto ao argumento subsidiário dos recorrentes de que, na hipótese de manutenção do lançamento, a penalidade aplicável seria exclusivamente a multa de 2% ao mês-calendário prevista no art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002, pela falta de entrega ou entrega com incorreções da DCTF, tal tese igualmente não merece prosperar.

47.Faz-se imperioso distinguir a natureza jurídica das penalidades em questão. A multa estabelecida no art. 7º da Lei nº 10.426, de 2002, possui caráter formal e sanciona o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a falta de apresentação da declaração ou sua apresentação com incorreções ou omissões. Trata-se de penalidade incidente sobre o montante dos tributos informados na DCTF, limitada a 20% do valor dos tributos, e visa coibir o inadimplemento da obrigação instrumental de prestar informações ao Fisco.

48.Diversamente, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75% ou 150% (quando qualificada), sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal, decorrente da falta de pagamento ou recolhimento do tributo, da falta de declaração ou da declaração inexata que resulte em redução do tributo devido. Essa penalidade possui natureza substancial e incide sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não recolhidos.

49.No contexto dos autos, a conduta da empresa não se limitou à mera omissão formal de apresentação da DCTF ou à sua entrega com incorreções. Houve, em verdade, a deliberada ausência de confissão dos débitos tributários no instrumento legalmente previsto para esse fim, combinada com a alegação fraudulenta de extinção dos créditos tributários mediante compensação com créditos inexistentes e juridicamente inválidos. Tal conduta configura infração à obrigação tributária principal, autorizando a aplicação da multa de ofício nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

50.Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

51.Evidencia-se que a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

52.Adicionalmente, verifica-se que não se perquiriu, por não constituir fator relevante à época, sobre a ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

53.Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

54.Em síntese, os responsáveis solidários alegam que a responsabilização solidária, com base no art. 135, III do CTN, exige a comprovação de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o que não teria sido demonstrado pela fiscalização, que não provou a atuação dolosa, fraudulenta ou com excesso de poderes.

55.Em resumo, o TVF assim descreve os motivos pelos quais foi imputada a responsabilidade solidária:

9 — Da responsabilidade tributária dos sócios-administradores e administrador não sócio

Cabe precisamente aos administradores regular a condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. Conforme visto, houve, no caso, infração à lei, por cuja observância o administrador deveria zelar. Em consequência disso, eles devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação aos créditos tributários cadastrados no processo administrativo a que se refere o presente Termo.

Como já alinhavado, no caso em referência restou evidenciado que, apesar de todos os alertas, o administrador optou por aderir e continuar a prática fraudulenta nitidamente contrária à legislação, fato que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei os representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

"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."

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio-administrador e/ou administrador não sócio ocorre (m) quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social

que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, **ficou caracterizada infração à lei (art. 135 do CTN), pois os sócios, Srs. Edi Roque Pegoraro (CPF: 489.459.439-00 e RG nº 1.515.852 SSP/SC) e Eloy Jairo Bomm (CPF: 028.401.119-34 e RG nº 837.913-0 SSP/PR) e o não sócio, Sr. Dietmar Bomm (CPF: 608.343.909-49 e RG nº 3.493.301-4 SSP/PR),** qualificados na Décima Nona Alteração Contratual como diretores (fls. 103/122), tinham pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à ALPHA ONE e a posterior quitação de débitos tributários era irregular, tanto que há alertas e informações da STN (fls. 257/258) e na Cartilha "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos" (fls. 207/236), bem como o Ofício da STN (fls. 237/238) informando das irregularidades constatadas, e mesmo assim nada fizeram para evitar lesão ao erário, implicando a eles responsabilidade pessoal, não afastando a sujeição passiva da pessoa jurídica na condição de contribuinte, permanecendo todos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem.

56.Como se vê, a acusação não foi capaz de retratar quaisquer condutas praticadas diretamente pelos então diretores que se inserissem nas hipóteses previstas no mencionado art. 135, III do CTN, consistentes na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O que a acusação demonstrou à exaustão foi que a empresa mandatária (ou seus representantes), na qualidade de procuradores da empresa autuada, praticaram atos fraudulentos e, portanto, ilegais.

57.Entretanto, para a atribuição da responsabilidade com fundamento no art. 135, II do CTN, é preciso demonstrar a efetiva existência de condutas comissivas ou omissivas por parte dos responsabilizados, ônus do qual a fiscalização não se desincumbiu.

58.Ademais, nos termos da Súmula STJ nº 430, *“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”*.

59.Desse modo, merece ser provido o recurso para excluir a responsabilidade atribuída a ELOY JAIRO BOMM, EDI ROQUE PEGORARO e DIETMAR BOMM.

60.Tendo restado vencido em relação ao não conhecimento das matérias *“tese de que a empresa foi vítima de golpe”* e *“não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*, passo a apreciá-las.

TESE DE QUE A EMPRESA FOI “VÍTIMA DE GOLPE”

61.Apesar de não ter conhecido a matéria *“tese de que a empresa foi vítima de golpe”*, sua apreciação se encontra abrangida, ainda que de forma indireta, pela análise meritória já realizada no presente voto, mais precisamente em seu item 42, que soa *“Ademais, a alegação de que se tratou de esquema criminoso do qual foi vítima não constitui excludente da sua responsabilidade, ficando caracterizada a sua culpa in elegendo e in vigilando, decorrente da má escolha de seus prepostos e pela falta de controle e fiscalização das atividades por eles exercidas. Neste ponto, rememore-se o comando do artigo 136 do Código Tributário Nacional”*. Portanto, não merece acolhimento o pleito recursal neste tópico.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

62.A liceidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício já se encontra superada com edição da Súmula CARF nº108, a saber:

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.

63.Por via de consequência, nada a prover no ponto combatido.

CONCLUSÃO

64.Pelo exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, excluindo as matérias *“preliminar de nulidade do lançamento por vício na regra-matriz de incidência tributária, com alegação de ausência dos critérios quantitativos de base de cálculo e alíquota e fundamentação legal inadequada”, “ilegalidade da aplicação da taxa SELIC”, “tese de que a empresa foi vítima de golpe” e “não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*; e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício para 100% e afastar a responsabilidade solidária imputada a ELOY JAIRO BOMM, EDI ROQUE PEGORARO e DIETMAR BOMM.

65.Tendo sido vencido em relação ao não conhecimento das matérias *“tese de que a empresa foi vítima de golpe” e “não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*, nego provimento ao Recurso nestes tópicos.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido, inicialmente, na negativa de conhecimento que propôs para as matérias *“tese de que a empresa foi vítima de golpe” e “não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*. A maioria do Colegiado compreendeu que tais temas poderiam ser conhecidos.

Como bem observa o I. Relator, tais temas não foram desenvolvidos na impugnação, mas apenas em recuso voluntário. Com respeito à *“não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”*, embora se trate, efetivamente, de matéria, tal defesa se contrapõe a acréscimo incorrido depois de escoado o prazo para pagamento ou impugnação da exigência, o que justifica sua omissão em impugnação. Já com respeito à *“tese de que a empresa*

foi vítima de golpe”, não se trata de matéria, mas sim de argumento contrário à inadmissibilidade das compensações promovidas e à existência de “prática criminosa”, suficientemente combatidos em impugnação.

A maioria deste Colegiado tem admitido que novos argumentos sejam trazidos em recurso voluntário, acerca de matéria controvertida em impugnação, como expresso desde a declaração de voto apresentada por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.296⁸:

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despicienda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300⁹ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599¹⁰ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração,

⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

¹⁰ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

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)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível

de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta uma especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como *todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta,

apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64¹¹. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade¹² na liquidação ou

¹¹ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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; (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)

¹² Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72¹³ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.
(destaques do original)

Também aqui, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72 limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Por tais razões, o recurso voluntário deve ser CONHECIDO em relação à “tese de que a empresa foi vítima de golpe” e à “não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”.

O I. Relator também restou vencido quanto aos fundamentos para manter a qualificação da penalidade, apenas reduzindo o percentual da multa a 100%, bem como foi vencido no provimento que dava ao recurso voluntário de Eloy Jairo Bomm, Edi Roque Pegoraro e Dietmar Bomm quanto à responsabilidade tributária que lhes foi imputada. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu com maior amplitude os fundamentos para cabimento da qualificação da penalidade e, em consequência, também validou a responsabilização dos sócios-administradores da Contribuinte.

Recentemente este Colegiado apreciou operações semelhantes, mas que ensejaram a formação de direito creditório falso utilizado em compensações, ocasião em que a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores também foi mantida por voto de qualidade, restando consignado no voto vencedor de lavra desta Conselheira, no Acórdão nº 1004-000.313, que:

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à exclusão da responsabilidade tributária imputada a Jair de Albuquerque Magalhães Junior e a Felipe Valle de Albuquerque Magalhães. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que estavam presentes os requisitos do art. 135, III do CTN.

¹³ 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)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

A falsidade na apresentação das Declarações de Compensação – DCOMP está apontada desde o despacho de sua não-homologação, assim transcrito na acusação fiscal:

10. Como vimos no relatório, o crédito postulado é relativo a saldo negativo de CSLL do 4º trimestre de 2016.

11. O chamado saldo negativo surge no ajuste ao final do trimestre ou ano-calendário de apuração do IRPJ ou CSLL devidos. Normalmente ocorre quando o somatório das antecipações de tributo (estimativa, tributo retido na fonte) excede o tributo devido apurado. Esse excesso de antecipações se denomina “saldo negativo” de IRPJ ou de CSLL, conforme o caso.

12. Em nosso caso, trata-se de apuração trimestral sob a sistemática do lucro real. Segundo a DCOMP com o demonstrativo do crédito, teria havido retenções na fonte de quatorze (14) fontes sob o código DARF 5952 - Retenção (CSLL, COFINS e PIS/PASEP), e retenção de uma única fonte sob o código DARF 5987 (CSLL). Ressalto ainda que a condição para esse aproveitamento do tributo retido na fonte é que a receita - ou rendimento - sobre a qual ocorreu a incidência na fonte tenha sido oferecida à tributação. Vejamos então como a legislação estabelece a forma de aproveitamento do IRPJ ou da CSLL retidos na fonte:

[...]

13. Como já expus no relatório, a ECF do interessado não só não consigna saldo negativo nenhum, bem como não informa ter ocorrido dedução de retenção na fonte que pudesse servir na apuração do tributo devido no período.

14. Do mesmo modo, vimos no relatório que o registro de informações relativas a retenções na fonte de CSLL na ECF (Registro Y570), afora a menção a retenção de CSLL supostamente originada da Caixa Econômica Federal, em valor bem distinto do informado na DCOMP (DCOMP, R\$ 145.985,00; ECF Y570, R\$ 2.075,13), explicita a total dissociação do informado na ECF (instrumento próprio de apuração do IRPJ e da CSLL) com o informado na DCOMP. As fontes não são as mesmas e os valores não são os mesmos.

15. Destaco, por fim, a estranheza do valor do crédito solicitado na DCOMP tendo em vista a receita auferida no trimestre. Fazendo a conta inversa, ou seja, partindo do valor alegado de retenção na fonte no trimestre (R\$ 1.808.120,00) para se chegar ao que seria a receita de serviço auferida, chegaríamos a um valor de receita de R\$ 180.812.000,00 (R\$ 1.808.120,00/1% CSLL)¹⁴, muito superior às receitas efetivamente declaradas pelo contribuinte no trimestre (R\$ 8.271.767,26). Ou bem houve uma enorme omissão de receitas de serviços, ou bem houve apenas a criação fictícia de créditos a compor um saldo negativo falso, e assim buscar adimplir por compensação débitos tributários. A segunda hipótese é mais consentânea com os dados e indícios levantados nesta ação fiscal.

16. De resto, destaco o desinteresse do interessado em comprovar o alegado crédito, uma vez que nem mesmo se dignou a atender às duas intimações que

¹⁴ Código Darf – 5952 - percentual de 4,65%, correspondente à soma das seguintes alíquotas: a) 1% (um por cento), a título de CSLL; b) 3% (três por cento), a título de Cofins; e c) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), a título de PIS/Pasep.

recebeu; as quais, como vimos, objetivaram justamente o esclarecimento dessas graves incongruências. Nesse contexto, entendo que o presente procedimento expôs a falsidade da DCOMP e a tentativa de usá-la como instrumento a consignar crédito tributário em favor do interessado. De fato, este se valeu da declaração falsa apenas como mero ardil para “adimplir” tributos de forma tácita, valendo-se de “crédito” fictício, criado do nada. Assim agiu no afã de que - anteriormente a qualquer percepção da fraude por parte das autoridades fiscais - ocorresse a homologação tácita dos débitos, como prevista no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. Ao menos neste caso, foi em vão tal estratégia.

A autoridade lançadora acrescentou que:

7. Em função da não homologação das compensações, motivada pela inserção de informações falsas nas DCOMPs, e do não atendimento a intimações para prestar esclarecimentos, lança-se a multa exigida isoladamente de 225%, sobre os débitos indevidamente compensados, conforme preveem o no art. 18, caput, § 2º e § 5º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 74, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Como se vê no Despacho Decisório de não-homologação das compensações indevidas, essas informações falsas se manifestaram nos fatos de: inexistir em DIRF a retenção informada nas DCOMPs auditadas; inexistir informações da fonte pagadora corroborando o pagamento ou a retenção alegada; inexistir escrituração contábil e fiscal do contribuinte dando conta desses pagamentos e retenções. Trata-se de grave fraude cometida pelo contribuinte, pois informou retenções falsas para forjar crédito de saldos negativos e aproveitá-los em compensações. Ante a falsidade do crédito informado em DCOMP, tem-se a ocorrência da compensação indevida por falsidade de declaração, agravada pelo não atendimento a intimações, o que justifica a multa ampliada de 225% sobre o débito indevidamente compensado.

E, diante destas circunstâncias, o fiscal autuante entendeu presentes as circunstâncias expressas no art. 135 do CTN, porque:

11. Conforme o art. 135, do Código Tributário Nacional, 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, os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

12. Dessa forma, as pessoas identificadas abaixo praticaram os atos citados, sendo, por isso, responsáveis pelos créditos ora lançados, **uma vez que detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas:**

Identificação

JAIR DE ALBUQUERQUE MAGALHAES JUNIOR (Presidente)

CPF: (...)

FELIPE VALLE DE ALBUQUERQUE MAGALHAES (Diretor)

CPF: (...) (destacou-se)

No contexto de prática de atos de inclusão de *informações falsas* em DCOMP, constituindo *grave fraude cometida pelo contribuinte, pois informou retenções falsas para forjar crédito de saldos negativos e aproveitá-los em compensações*, a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN claramente se impõe àqueles que *detinham poder de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas*, ou seja, que figuraram como *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* e permitem que seja frustrado o pagamento de *créditos correspondentes a obrigações tributárias mediante atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

A autoridade lançadora juntou aos autos os atos societários da Contribuinte (e-fls. 125/180), nos quais se confirma que os acusados figuravam como Diretor Presidente e Diretor Financeiro da pessoa jurídica, integrando a Diretoria que administrava a Companhia, a quem cabia *celebrar quaisquer contratos ou transações, ainda que criem obrigações para a Companhia*. Desnecessário, assim, qualquer outro elemento de prova, porque somente o Presidente (Jair de Albuquerque Magalhães Junior) e o Diretor (Felipe Valle de Albuquerque) poderiam outorgar procuração para que outros agissem em nome da pessoa jurídica, mormente para apresentação de Declarações de Compensação descrevendo a significativa gama de débitos que a pessoa jurídica tinha em aberto, e que desapareceram de seu endividamento perante a Receita Federal imediatamente após a outorga daqueles poderes, entre 2014 e 2017, quando é reiterada a conduta de liquidar o segundo grupo de débitos que se acumulava depois da primeira DCOMP transmitida.

Vale a transcrição dos dois conjuntos de débitos liquidados:

[...]

Trata-se, à evidência, de um conjunto de operações dependente de informações às quais o outorgado não teria acesso senão por concessão dos dirigentes da pessoa jurídica. Inadmissível, assim, a alegação de que o escritório de advocacia contratado *efetuiu, à revelia da IMPUGNANTE, declarações de supostos créditos compensáveis, aos quais a Empresa supostamente faria jus*. Inexiste qualquer boa-fé, objetiva ou subjetiva, por quem confere poderes para liquidação de débitos precisamente identificados sem oferecer, aos outorgados, os correspondentes direitos creditórios para tanto, e aceita que tal liquidação seja promovida sem qualquer questionamento acerca da moeda utilizada.

Daí a suficiência, para caracterização da infração de lei, da imputação àqueles *que detinham poderes de autorizar que as referidas DCOMP, com informações falsas, fossem transmitidas*, os quais tinham conhecimento da realidade patrimonial da pessoa jurídica, tanto passiva, como ativa, vez que o volume de débitos, parte deles inclusive correspondente a IRPJ e CSLL, é claramente incompatível com uma apuração credora, de tão significativa magnitude, de CSLL nos 4º trimestres de 2015 e 2016.

Irrelevante se os outorgantes não tinham capacidade técnica para transmitir as DCOMP em questão. Os débitos de tributos decorrentes de sua atividade, acumulados desde 2014, não poderiam ser de seu desconhecimento, e inclusive motivaram a contratação do referido escritório para as providências necessárias à sua liquidação. Admitir que tal se fizesse sem o oferecimento de moeda equivalente somente permite cogitar que alguma forma anormal de extinção era esperada.

No mais, tem prevalecido neste Colegiado a desnecessidade de prova de participação direta dos administradores na infração para imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN. Neste sentido é o entendimento que tem sido reafirmado pela 1ª Turma da CSRF¹⁵, a partir dos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351¹⁶, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho¹⁷ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a

¹⁵ Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-007.216, proferido em 7 de novembro de 2024.

¹⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

¹⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para

criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

No mesmo sentido é o entendimento expresso pelo Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto e que prevaleceu¹⁸, por exemplo, no Acórdão nº 9101-006.331:

2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS COOBRIGADOS

¹⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Trata-se de analisar o recurso da PGFN contra a decisão recorrida que excluiu do polo passivo da obrigação tributária os senhores Alexandre Della Coletta e Marcos Della Coletta, a qual entendeu não caracterizada a responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas a que alude o art. 135, III, do CTN.

Desde a apresentação da impugnação, as alegações de defesa partem do princípio de que o simples inadimplemento de tributos não pode levar à responsabilização dos representantes legais da pessoa jurídica e de que não haveria prova da conduta praticada pelos aludidos administradores que pudesse responsabilizá-los pelo crédito tributário relativo.

Pois bem, passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.¹⁹

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.²⁰

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.²¹

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo *responsabilidade tributária*, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária

¹⁹ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

²⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

²¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.²²

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.²³

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.²⁴

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária²⁵, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.²⁶

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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:

[...]

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

²³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

²⁵ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

²⁶ NEDER, MARCOS Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

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

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.²⁷

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.²⁸

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.²⁹

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.³⁰

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.³¹

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos

²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

²⁸ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

²⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária.

Entendo lhe assistir razão.

Não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas

dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.³²
[grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;
- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...]³³ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) *O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*

³² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

³³ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
[grifos nossos]

- NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

55. *Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:*

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto exposto do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

56. *Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.* [grifos nossos]

E a jurisprudência também caminha nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO AR TIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).**

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.** 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP).** (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de

julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, venho decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas

próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.³⁴

No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”. Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que mostrasse suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

[...]

Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).

Não se desconhece que esta Corte Superior tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio (RHC 35.687/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 18/09/2014, DJe 07/10/2014).

³⁴ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do aresto é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

Assim, nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 77.050/PE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 01/02/2017).

Nessa linha, os seguintes julgados:

PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ECONOMIA POPULAR. ADULTERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. CARÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS PENAL E ADMINISTRATIVA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP ATENDIDOS. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

4. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar, o quanto possível, a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo réu. Na hipótese em apreço, por certo, a inicial acusatória preenche os requisitos exigidos pelo art. 41 do CPP, porquanto descreve a conduta atribuída ao ora recorrente, permitindo-lhe rechaçar os fundamentos acusatórios.

5. Malgrado seja imprescindível explicitar o liame do fato descrito com a pessoa do denunciado, importa reconhecer a desnecessidade da pormenorização das condutas, até pelas comuns limitações de elementos de informações angariados nos crimes societários, por ocasião do oferecimento da denúncia, sob pena de inviabilizar a persecução penal. A acusação deve correlacionar com o mínimo de concretude os fatos delituosos com a atividade do acusado, não sendo suficiente a condição de sócio da sociedade, sob pena de responsabilização objetiva.

6. Narra a denúncia que o recorrente seria o administrador da empresa varejista e responsável imediato por todos os contratos de compra e venda celebrados, não podendo tal conclusão, lastreada em elementos probatórios amealhados aos autos, ser infirmada em sede de writ.

7. Recurso desprovido. (RHC 34.684/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 07/12/2016). RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEÇA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL CPP. CRIME SOCIETÁRIO. POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA GERAL. INEXISTÊNCIA DE

RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE FLAGRANTE ILEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminoso. **Assim, no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonegado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária.** Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016) [grifos nossos]

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. CONSTRANGIMENTO AFASTADO.

[...]

4. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, descrevendo perfeitamente a conduta típica, cuja autoria é atribuída aos recorrentes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal.

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal.

6. No caso dos autos, de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório.

[...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016). PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. LEI

8.137/90, ART. 1º, II E V. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

II - A exordial acusatória cumpriu todos os requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, sem que a peça incorresse em qualquer violação do que disposto no art. 395 do mesmo diploma legal. Cuida-se, in casu, de denúncia geral, aceita pela jurisprudência pátria. (Precedentes).

III - Nos delitos societários, a peça acusatória (ainda que não possa ser de toda genérica) é válida quando demonstra um liame entre a atuação dos denunciados e a conduta delituosa (mesmo que não individualize as condutas de cada um), a revelar a plausibilidade da imputação deduzida e permitindo o exercício da ampla defesa com todos os recursos a ela inerentes.

IV - Na hipótese em análise, a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores reativos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.

V - Quanto à autoria, o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade. Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.

[...] *(destaques do original)*

Assim, demonstrado que os acusados são administradores da empresa, sua responsabilidade por infração à lei tributária deve ser mantida em relação à penalidade qualificada aplicada em razão da falsidade veiculada nas DCOMP transmitidas por seus outorgados. Em tais circunstâncias, compreende-se ser desnecessário identificar conduta específica e participação consciente dos diretores, bastando a comprovação de que ele detém poderes de administração da pessoa jurídica.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso relativamente à imputação de responsabilidade tributária.

No presente caso, à semelhança do precedente citado, a acusação fiscal se pauta na consciência dos administradores da Contribuinte acerca da repercussão de seus atos, que ensejaram a falta de declaração e recolhimento de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS devidos de setembro a dezembro/2016, em razão da informação de tais valores para fins de liquidação com Títulos da Dívida Pública Externa perante a Secretaria do Tesouro Nacional. Contudo, distintamente do caso anterior, intimado no curso do procedimento fiscal a apresentar o contrato e as tratativas com Alpha One Administradora e Gestão de Ativos Eireli, a Contribuinte, sempre representada por seu sócio Edi Roque Pegoraro, arguiu confidencialidade e afirmou não se tratar de documentos fiscais de apresentação obrigatória. Ainda, questionada quanto ao Ofício expedido pela Secretaria do Tesouro Nacional com esclarecimentos acerca da impossibilidade de utilização de tais títulos para quitação de débitos tributários, a Contribuinte também deixou de apresentá-lo por entender que ele não seria definitivo.

Ocorre que este ofício foi expedido em 2014 e, apesar de a Contribuinte indicar ter conhecimento da sua existência, ainda assim insistiu, ao longo do procedimento fiscal e em sua impugnação, em defender a regularidade de seu proceder para esquivar-se do recolhimento de tributos devidos a partir do 3º trimestre de 2016. Assim, bem pontuou a autoridade lançadora que:

Tendo em vista os fundamentos expostos acerca da impossibilidade de quitação de qualquer tributo federal mediante créditos oriundos de resgate de títulos da dívida pública, bem como a documentação apresentada pelo contribuinte, consistente em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 100/102), resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 149/150) e nas petições protocoladas na Secretaria do Tesouro Nacional, objetos dos COMPROTs vinculados ao COMPROT nº 011.01684.002365.2014.000.00, cujas cópias constam às fls. 124/143, e a extraída do Processo nº 13811.726153/2014-91, cujo interessado é a ALPHA ONE, que consta às fls. 151/206, fica evidente que, mesmo diante da ilegalidade comunicada através do Ofício nº 552/2014/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF. de 01/12/2014 ífls. 237/238). com esclarecimento sobre a impossibilidade de acolhimento do pedido de resgate de títulos da dívida pública e liberação de recursos para quitação de débitos tributários, por falta de amparo legal, e indiferente aos alertas e informações divulgados na Cartilha "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos" (fls. 207/236) e pela Secretaria do Tesouro Nacional em seu site sobre a impossibilidade de os mencionados títulos públicos quitar débitos de natureza tributária (fls. 257/258), o contribuinte utilizou irregularmente os créditos financeiros adquiridos da Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, inexistentes junto à STN, para quitação dos débitos do IRPJ e CSLL dos 3º Trimestre e 4º Trimestre do ano-calendário de 2016, bem assim dos relativos a COFINS e PIS dos meses de setembro a dezembro de 2016, por fim não os declarando nas respectivas DCTFs. para conhecimento da Receita Federal do Brasil (RFB), medida dolosa mantida pelo mesmo que poderia muito bem

proceder às retificações das DCTFs para declarar esses créditos tributários devidos a tempo de qualquer ação fiscalizatória, mas não as fez.

É de conhecimento da Receita Federal que a empresa negociadora dos títulos orienta os contribuintes a não declararem os débitos na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) ou na Declaração do Simples Nacional, uma vez que esses débitos seriam 'quitados' diretamente via Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), e a informarem na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) o suposto pagamento no campo 'compensação'.

Essas orientações não devem ser seguidas, pois o art. 16 da Lei 9.779/99 informa que compete à Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

A entrega da DCTF, da Declaração do Simples ou da GFIP, conforme o caso, é obrigatória e devem ser informados nelas todos os tributos apurados, estejam eles quitados, com exigibilidade suspensa por processo administrativo ou judicial, parcelados, devedores ou compensados.

A fraude se consuma com a transmissão da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, com a supressão do real valor do crédito tributário devido, alicerçada em procedimentos administrativos junto à SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL que autorizaria a quitação dos tributos com os tais "créditos" adquiridos.

A DCTF é obrigação acessória relativa a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, tem previsão legal no artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984, e tem por finalidade comunicar a existência de crédito tributário, se constitui em instrumento de confissão de dívida hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

De forma que, ao entregar suas DCTF sem tributos devidos em desconformidade com os valores apurados, sob alegação de os ter quitado com supostos créditos, **sem liquidez e certeza**, o contribuinte incorre em fraude tributária.

Desta forma, fica demonstrado a existência de um subterfúgio perpetrado pelo contribuinte para, sem amparo legal, proceder à quitação dos tributos federais acima mencionados mediante fraude, ato doloso lesivo ao interesse público para benefício próprio, obtendo vantagem indevida, com a utilização de créditos financeiros que sabidamente não existem junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e participação da empresa Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, cedente desses créditos, a quem o fiscalizado outorgou poderes de representação perante a Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tanto que a cedente protocolou na STN pleitos de quitação de débitos tributários do contribuinte, com base na Portaria nº 913/2002, mediante 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 2012/2014, e apresentou comunicados para informar à RFB que os tributos do contribuinte já foram quitados junto ao Órgão Arrecadador - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de acordo com a Portaria nº 913/2002, c/c a Lei nº 10.179/2001, artigo 6º, conforme documentação extraída do Processo nº 13811.726153/2014-91 que consta às fls. 151/206.

A outorga de poderes de representação perante a Receita Federal do Brasil é corroborada também pela consulta ao sistema Procurações da RFB, ambiente em que foi constatada a existência de procuração eletrônica outorgada pelo fiscalizado a Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, com validade no período de 16/01/2018 a 16/01/2021 (fls. 259), para todos os fins, inclusive confissão de débitos, durante o período de validação da procuração.

[...]

Quis o legislador estabelecer a atitude dolosa como pressuposto dos tipos penais definidos nos arts. 71 e 73 transcritos, os quais, uma vez caracterizados, implicam a majoração da multa de ofício prevista na legislação tributária.

O conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A convicção firmada pela fiscalização quanto à intenção do fiscalizado em se eximir dos tributos devidos por meios defesos em lei caracterizada é alicerçada pela documentação apresentada e conduta reiterada do contribuinte ao utilizar créditos financeiros, na verdade inexistentes junto à STN. oriundos de resgate de títulos da dívida pública e adquiridos da Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, para, sem amparo legal, quitar os tributos federais objeto da presente fiscalização, apesar dos alertas e informações divulgados na Cartilha "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos" (fls. 207/236) e pela Secretaria do Tesouro Nacional em seu site sobre a impossibilidade de os mencionados títulos públicos quitar débitos de natureza tributária (fls. 257/258) e do Ofício da STN (fls. 237/238) acerca das irregularidades verificadas, acompanhada pela não informação dos tributos federais devidos nas respectivas DCTFs, tudo com o intuito de evitar ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco Federal da ocorrência dos fatos geradores, seguindo fielmente o estratagema traçado, agindo em conjunto com a Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, cedente dos créditos e prestadora de serviços fiscais ao contribuinte, sob a aparente legalidade de suas ações que se revelaram nefastas ao erário e astuciosas para fugir do cumprimento do dever de honrar os tributos federais devidos.

As ações do contribuinte inserem-se no contexto de fraude à fiscalização tributária, configurando o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício, aplicável aos fatos geradores objeto do presente auto de infração.

Os fatos descritos se subsumem à prescrição do art. 71,1 da Lei nº 4.502, de 1964, na figura da sonegação, tendo em vista a tentativa, por meio de ação dolosa, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Além disso, os fatos narrados se subsumem à figura do conluio descrita no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, em consequência do ajuste doloso perpetrado entre as pessoas jurídicas do fiscalizado e da ALPHA ONE, visando à consecução da fraude supra descrita.

[...]

Cabe precisamente aos administradores regular a condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. Conforme visto, houve, no caso, infração à lei, por cuja observância o administrador deveria zelar. Em consequência disso, eles devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação aos créditos tributários cadastrados no processo administrativo a que se refere o presente Termo.

Como já alinhavado, no caso em referência restou evidenciado que, apesar de todos os alertas, o administrador optou por aderir e continuar a prática fraudulenta nitidamente contrária à legislação, fato que implicou a falta de recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei os representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

"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."

Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio-administrador e/ou administrador não sócio ocorre (m) quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

As pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio dos atos praticados por pessoas naturais, seus administradores e sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses, e, nesta esteira, **ficou caracterizada infração à lei** (art. 135 do CTN), pois os sócios, Srs. **Edi Roque Pegoraro (CPF: 489.459.439-00 e RG nº 1.515.852 SSP/SC)** e **Eloy Jairo Bomm (CPF: 028.401.119-34 c RG nº 837.913-0 SSP/PR)** e o não sócio, Sr. **Dietmar Bomm (CPF: 608.343.909-49 e RG nº 3.493.301-4 SSP/PR)**, qualificados na Décima Nona Alteração Contratual como diretores (fls. 103/122), tinham pleno conhecimento de que a forma de contratação dos créditos junto à ALPHA ONE e a posterior quitação de débitos tributários era irregular, tanto que há alertas e informações da STN (fls. 257/258) e na Cartilha "Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos" (fls. 207/236), bem como o Ofício da STN (fls. 237/238) informando das irregularidades constatadas, e mesmo assim nada fizeram para evitar lesão ao erário, implicando a eles responsabilidade pessoal, não afastando a sujeição passiva da pessoa jurídica na condição de contribuinte, permanecendo todos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem. *(destaques do original)*

Oportuno, ainda, ter em conta as pertinentes considerações da autoridade julgadora de 1ª instância:

A autoridade lançadora registrou no Termo de Verificação Fiscal que a STN já havia informado à ALPHA ONE, em dezembro de 2014, acerca da impossibilidade de acolhimento do pedido de resgate de títulos e liberação de recursos para a quitação de débitos tributários de terceiros, por falta de amparo legal. Senão, vejamos a transcrição a seguir do Ofício nº 552/2014/CODIV.SUDIP.STN/MF-DF, de fl. 237:

5. Em razão de todo o exposto, estamos indeferindo o pedido referente à sua correspondência sob resposta, por falta de amparo na legislação em vigor, como também estão sendo indeferimos todos os demais pleitos encaminhados por V.Sa. posteriormente e vinculados ao COMPROT 011.01684.002365.2014.000.000, também por falta de amparo legal.

6. Adicionalmente, estamos encaminhando os requerimentos apresentados por V.Sa. para a Receita Federal do Brasil, para providências e cobrança, tendo em vista que os tributos ali mencionados encontram-se vencidos e não pagos.

7. Por fim e para evitar problemas futuros, bem como tentativas frustradas de compensação de tributos federais com créditos supostamente decorrentes de títulos públicos, que não possuam fundamentação legal, recomendamos atenta leitura dos alertas e informações disponibilizados em nosso site, nos seguintes endereços: (...)

No que se refere à menção à Lei nº 10.179, de 2001, citada na impugnação (fls. 1.461), cumpre observar que, em seu art. 6º, ela prevê que os títulos referidos no seu art. 2º (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais, desde que vencidos. Entretanto, todos os títulos emitidos na forma dessa lei foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na

condição de vencido, consoante manifestação da STN por meio do Ofício nº 150/2016/CODIV/SUDIP/STN/MF-DF, de 28/06/2016, cujos excertos foram reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal às fl. 315:

- *todos os títulos públicos que a empresa alega possuir estão prescritos há alguns anos, não havendo, portanto, que se falar em liberação de valores;*
- *adicionalmente, por terem sido emitidos no exterior e regidos pela lei londrina, quando válidos os títulos eram pagáveis apenas no exterior e na moeda de emissão (art. 13 do DL 6.019/43), pelos seus respectivos valores nominais registrados na face do papel, não havendo incidência de qualquer ajuste ou correção sobre os valores de principal e de juros das apólices, por força do mesmo Decreto-Lei;*
- *caso não tivessem prescritos, também não seria legalmente possível a utilização desses títulos para pagamentos de tributos junto à Receita Federal do Brasil posto que o artigo 6º da Lei 10.179 prevê essa possibilidade apenas para os títulos mencionados no art 2º da referida Lei 10.179, quais sejam, LTN, LFTe NTN, desde que vencidos. Contudo, como não existem títulos públicos vencidos, na prática, não há como se utilizar da prerrogativa de se quitar débitos tributários.*

Os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179, de 2001, são todos escriturais (com registro eletrônico, e não em cártula) e 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.

Art. 105. Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos, denominados Títulos da Dívida Agrária, distribuídos em séries autônomas, respeitado o limite máximo de circulação equivalente a 500.000.000 de OTN (quinhentos milhões de Obrigações do Tesouro Nacional).(Redação dada pela Lei nº 7.647, de 19/01/88)

§ 1º Os títulos de que trata este artigo vencerão juros de seis por cento a doze por cento ao ano, terão cláusula de garantia contra eventual desvalorização da moeda, em função dos índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, e poderão ser utilizados:

a) em pagamento de até cinqüenta por cento do Imposto Territorial Rural;

(...)

Os 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) e, portanto, não se prestam para pagamento ou compensação de tributos federais. Títulos impressos em moeda estrangeira são negociados fora do Brasil e somente podem ser resgatados no exterior, por meio do agente pagador credenciado e na moeda da emissão.

A Solução de Consulta Cosit nº 57, de 10/03/2014, cuja ementa segue adiante reproduzida, corrobora o entendimento até aqui exposto:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Somente há possibilidade de pagamento de tributos federais com os títulos públicos que cumpram estritamente os requisitos dos arts. 2º e 6º da Lei nº 10.179/2001. Os títulos públicos classificados como dívidas Agrupadas em Operações Especiais, UO de nº 71.101, são regulamentados pelo Decreto-Lei nº 6.019, de 23 de novembro de 1943, não possuindo relação com a Lei nº 10.179/2001. É ineficaz a consulta que apresente dúvida meramente procedimental e não se refira à interpretação da legislação tributária federal. Consulta parcialmente conhecida.

Dispositivos Legais: Lei 10.179, de 2001, artigos 2º e 6º. Decreto-Lei nº 6.019, de 1943.

Cumpramos registrar que em face das reiteradas fraudes em compensação de créditos relativos a títulos públicos, a RFB disponibilizou no seu sítio eletrônico³⁵ as seguintes orientações aos contribuintes:

Fraude em Compensação de Créditos Relativos a Títulos Públicos

por Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento — publicado 15/01/2015 15h57, última modificação 03/03/2015 16h25

Chamamos a atenção do contribuinte para a tentativa recorrente, nos últimos anos, de fraudes contra a Fazenda Nacional por meio de 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), para uso na suspensão indevida de débitos tributários federais declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais(DCTF), na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) e na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

Em relação à compensação com títulos públicos vencidos, prevista no art. 6º da Lei nº 10.179/2001, o Tesouro Nacional informa que todos os títulos foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo, portanto, títulos vencidos passíveis de compensação.

Além disso, os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179/2001 são todos escriturais (com registro eletrônico nas centrais de custódias autorizadas pelo Banco Central do Brasil (SELIC/BACEN - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, CETIP S/A - Mercados Organizados, e CBLC/ BM&FBOVESPA Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia) e emitidos no Brasil. Assim, títulos antigos emitidos em papel e em moeda estrangeira não podem ser convertidos nos títulos referidos no art. 2º da Lei nº 10.179/2001 (LTN, LFT ou NTN), não se prestando, portanto, para pagamento ou compensação de tributos federais.

Para saber mais sobre este assunto, acesse a Cartilha de Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos.

Foi disponibilizada, ainda, eletronicamente, a Cartilha de Prevenção à Fraude Tributária com Títulos Públicos Antigos, elaborada em conjunto pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria Geral da

³⁵ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-ecompensacao/compensacao/fraude-em-compensacao-de-creditos-relativos-a-titulos-publicos>

Fazenda Nacional e pelo Ministério Público da União, com informações úteis sobre a prática e a vedação legal da utilização de tais títulos para extinção de débitos tributários no âmbito federal.

Ao contrário do que alega a impugnante, essa cartilha não consiste em "base legal para embasar a fiscalização", mas configura, isso sim, elemento de prova adicional a confirmar a ilicitude dos atos praticados pela fiscalizada.

Não se trata, portanto, de uma conduta isolada, adotada sem consciência de suas repercussões e do contexto no qual os atos estavam sendo praticados. Desde 2014 era amplamente noticiado, não só por meio do citado ofício expedido pela Secretaria do Tesouro Nacional, como também pela publicidade das manifestações e atos da Receita Federal do Brasil, a fraude que vinha sendo cometida com títulos da Dívida Pública, e é neste contexto que deve ser analisada a conduta aqui punida, relativa a períodos de 2016, em face de uma contratação que perdurou pelos anos subsequentes, como registrado pela autoridade lançadora, consoante indica *a procuração eletrônica outorgada pelo fiscalizado a Alpha One Administração e Gestão de Ativos Eireli - CNPJ: 57.787.087/0001-06, com validade no período de 16/01/2018 a 16/01/2021 (fls. 259), para todos os fins, inclusive confissão de débitos, durante o período de validação da procuração.*

Somente no recurso voluntário elaborado em 06/12/2018, enfatizando a observância a *orientações e procedimentos realizados exclusivamente pela ALPHA ONE*, a Contribuinte diz ter se descoberto vítima de um golpe *após ser surpreendida com a presente autuação, bem como com as notícias em rede nacional sobre a denominada "Operação Fake Money"*. Ou seja, a interessada pretende negar conhecimento do que já era amplamente divulgado desde 2014, inclusive por meio do ofício da Secretaria do Tesouro Nacional em 2016, cujo conhecimento ela implicitamente afirmou em resposta a intimação fiscal.

Recorde-se que até a interposição do recurso voluntário, a contratação realizada não fora revelada à Fiscalização, e agora, quando apresentada, evidencia a vantagem auferida com o deságio de 38% do valor de face dos títulos oferecidos em cessão (e-fls. 590/852). A Contribuinte também informou, nesta ocasião, que fez um aditivo à contratação para cessão de mais créditos, no valor de R\$ 464.147,69, pelos quais teria pago R\$ 287.771,58, em agosto/2016, bem como outros créditos de R\$ 450.000,00, pagando por eles R\$ 279.000,00. Registra que ALPHA ONE, bem como Alpha Business, que sucedeu aquela nas últimas contratações, apresentou pedidos de quitação dos débitos que *eram indeferidos, de modo que não ocorria compensação alguma dos débitos tributários, sendo que a empresa Triunfante Comércio de Alimentos continuava devedora dos tributos, quando acreditava que estava realizando os pagamentos.*

Em recurso voluntário, afirma que *resta inconteste que em momento algum a Recorrente auferiu quaisquer benefícios decorrentes da aquisição dos títulos inexistentes. Muito pelo contrário, só lhe causaram prejuízos.* Todavia, as notícias jornalísticas de meados de 2018 apenas reafirmam as fraudes publicizadas desde 2014, mas cujas vantagens, ainda assim, foram buscadas pela Contribuinte, por meio de seus dirigentes, que conscientemente aderiram à proposta de liquidação de débitos com descontos significativos, em razão do deságio concedido na

cessão dos créditos. É certo que se não houvesse alguma possibilidade de sucesso, e se não se confiasse que os profissionais contratados *cumpririam com as obrigações estabelecidas em contrato – no caso, fornecer todas as declarações perante o fisco e efetuar a compensação dos créditos*, como apontado em recurso voluntário, a Contribuinte, por intermédio de seus dirigentes, buscaria outras opções para não ter restrições em suas atividades em razão das dívidas tributárias. Todavia, a má-fé nesta conduta não é afastada pela regularidade formal da contratação feita. O intuito de fraude exsurge da busca de estratégias para esquivar-se do cumprimento de obrigações tributárias sabidamente existentes. É evidente que, como alegado no recurso voluntário, a ALPHA ONE *utilizava-se de práticas ardilosas para ludibriar os contribuintes a adquirirem créditos inexistentes*. Ocorre que a contratação em tela não se deu para execução dos ditos complexos *procedimentos para apresentação de declarações* com vistas ao *cumprimento de obrigações acessórias*, mas sim para se alcançar a liquidação de débitos tributários com significativa redução do descaixe financeiro correspondente. E, sob esta ótica, resta evidente que a contratação buscou, como dito em recurso voluntário, *um bom negócio*, mas que, para além de superar *todas as burocracias perante o Fisco*, pretendia, ao final, a extinção de obrigações tributárias com vantagem em relação ao pagamento que seria devido e com consequente prejuízo ao Erário.

A qualificação da penalidade, assim, não decorre apenas da conduta fraudulenta do mandatário constituído, mas também da ação consciente dos administradores da Contribuinte na busca de vantagens financeiras na liquidação de obrigações tributárias conhecidas. É com este prisma que se enxerga a adesão a cláusulas contratuais que pretendem transferir à ALPHA ONE toda a responsabilidade pela execução de serviços que foram contratados para alcance do resultado esperado: trata-se de conduta objetivando a liquidação de débitos tributários mediante a compensação com títulos adquiridos com significativo deságio em relação ao seu valor de face.

Imprópria, assim, a invocação da Súmula CARF nº 14, e da jurisprudência que demanda “comprovação cabal da ocorrência de conduto dolosa do sujeito passivo”. Os atos praticados pela Contribuinte, por intermédio de seus administradores, em um cenário no qual já havia plena divulgação da impropriedade dos serviços oferecidos pela contratada, permite inferir que a única motivação para esse proceder era a busca de um menor desembolso financeiro para liquidação das obrigações tributárias conhecidas. O fato de que *a totalidade de seus tributos foram devidamente declaradas via SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF* somente evidencia que os administradores da Contribuinte tinham pleno conhecimento do montante de sua dívida com a União, e que o serviço oferecido não foi contratado para superar dificuldades no cumprimento das obrigações acessórias, mas sim para reduzir o encargo representado pela obrigação tributária principal. E esse necessário conhecimento da dívida tributária que não havia sido paga, comum a todos os administradores aqui acusados, que os vinculam à presente exigência, por evidenciar a consciência da conduta e das vantagens buscadas com a prática fraudulenta.

É certo que, supondo-se possível uma prova direta do dolo da Contribuinte, por intermédio de seus administradores, ela não foi alcançada no presente caso. Contudo, foi reunido

um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na conduta de contratar terceiros para reduzir o descaixe financeiro para liquidação de obrigações tributárias sabidamente existentes, mediante compensação com títulos acerca dos quais havia ampla divulgação acerca da impossibilidade de sua utilização em compensação.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação do intuito de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

E, presente o intuito fraudulento, confirmada está a ocorrência de sonegação da forma do art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/64, como expresso na acusação fiscal - *tentativa, por meio de ação dolosa, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*. Portanto, não há mera falta de recolhimento, mas sim infração qualificada de lei que autoriza a inclusão dos administradores da pessoa jurídica no polo passivo da obrigação tributária, em responsabilidade pessoal na forma do art. 135, III do CTN. Como exposto na transcrição do voto proferido no precedente antes citado - Acórdão nº 1004-000.313 -, não há necessidade de identificação de conduta específica e participação direta dos administradores. No presente caso, Edi Roque Pegoraro representou a Contribuinte nos contratos que ensejaram a sonegação aqui punida, mas, para além de inexistir defesa em favor da exclusão, por esta razão, dos demais administradores – Eloy Jairo Bomm e Dietmar Bomm –, a acusação fiscal bem demonstra que todos tinham poderes para atuar isoladamente na administração da sociedade, e isto basta para que seja mantida a responsabilidade pelos créditos tributários sabidamente não recolhidos em razão de infração qualificada à lei tributária.

Estes os fundamentos, portanto, para manter parcialmente a qualificação da penalidade, cujo percentual deve ser reduzido a 100% como expresso pelo I. Relator, e a responsabilidade tributária imputada a Edi Roque Pegoraro, Eloy Jairo Bomm e Dietmar Bomm.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa