



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11052.720011/2017-77
ACÓRDÃO	1001-003.957 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAL DO ALUMINIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO. RETIFICADORA POSTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ART. 138 DO CTN.

O art. 138 do CTN afasta a aplicação de multa moratória apenas se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 14.689/2013. REDUÇÃO DA MULTA DE 150% PARA 100%.

Ausente impugnação do contribuinte quanto à aplicação da multa qualificada, ela deve ser mantida e reduzida, de ofício, para o percentual de 100%, em razão das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho. Ausente o Conselheiro José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 04-44.055 (fls. 464 a 472) que julgou improcedente a impugnação (fls. 449 a 455) e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração de IRPJ (fls. 4), lavrado em 27/03/2017, no valor de R\$ 318.965,59, compreendendo fatos geradores ocorridos entre 31/03/2012 e 31/12/2013, e aplicação da multa qualificada de 150%.

Consta no Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fls. 24 a 31) que a contribuinte era optante pelo lucro presumido nos anos-calendários 2012 e 2013 e que a fiscalização se originou por divergências apuradas no batimento entre a DIPJ e a DCTF.

Esclarece, então, que “As DCTF’s originais apresentavam valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS declarados, a serem recolhidos, embora não coincidentes integralmente com os valores lançados nas DIPJ’s (ver planilha abaixo). Em momento posterior, a ora atuada apresentou retificadoras “zeradas”. **Estas retificadoras estavam válidas quando da ciência ao início do Procedimento.** Após a ciência, a ora atuada, através de novas retificadoras, restabeleceu a existência de valores a serem recolhidos, para os tributos citados, no mesmo quantum das DCTF’s originais. (...) Em consulta ao sistema PER/DCOMP, não se encontrou qualquer Declaração que justificasse as retificadoras “zeradas”. As retificadoras realizadas após o início deste Procedimento, demonstram que a ora atuada agiu, em tese, com dolo, como se verá mais adiante”.

Assim, “A ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL está configurada, *in casu*, tendo a própria atuada declarado a sua ocorrência em suas DIPJ’s. Em procedimento fiscal, verificou-se que as notas fiscais, emitidas pela ora atuada, corroboram a existência desses fatos geradores. Note-se, a própria declaração da ora atuada em não contestar os valores declarados nas DCTF’s, retificadas após a ciência do início do Procedimento Fiscal, revela a concordância com os fatos geradores, embora essa concordância seja irrelevante, diante dos fatos existentes, ou seja, a emissão de Notas Fiscais de serviço.

O lançamento para a exigência do IRPJ tem por enquadramento legal o artigo 841, incisos I, III e IV do RIR de 1999.

Quanto à aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal esclarece que “nos termos da lei, aplica-se a multa qualificada quando o contribuinte age com **intuito de fraude**, incorrendo em algumas das condutas descritas na Lei nº 4.502/1964, de maneira a caracterizar ato de sonegação, fraude ou conluio. Na presente análise, a intenção deliberada de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fiscal da ocorrência do

fato gerador da obrigação principal se torna flagrante se considerarmos que, por primeiro o sujeito passivo apresentou as DCTF dos anos-calendário de 2012 e 2013 com os valores aproximados aos apurados nas DIPJ's, e posteriormente, a ora autuada retificou estas DCTF, informando valores zerados, ou seja, a partir de então, em tese, ela não reconhece qualquer obrigação a cumprir em relação ao Erário”.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012,2013

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATO GERADOR TRIMESTRAL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao imposto de renda, sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN; já na hipótese da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial do imposto rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DCTF ZERADA.

A conduta do sujeito passivo de apresentar a DCTF retificadora zerada e ter expressivos valores contabilizados evidencia a intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, dos respectivos fatos geradores e, portanto, o evidente intuito de sonegação que tipifica a multa qualificada.

ESPONTANEIDADE. CONFISSÃO DE DÉBITO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Considera-se espontânea a confissão de débito formalizada por DCTF apresentada antes do primeiro ato de ofício, escrito, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando o interessado não figurou como parte na ação correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 31/10/2018 (fl. 494) e apresentou recurso voluntário em 26/11/2018 (fls. 485 a 489) sustentando, em síntese: i) que as DCTFs estão divergentes da DIPJ por erro material; ii) que apresentou retificadora antes do lançamento; iii) inaplicabilidade e caráter confiscatório da multa de 75%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da DCTF Retificadora apresentada para suprir a divergência com a DIPJ

A recorrente sustenta que as DCTFs estavam divergentes da DIPJ em razão de um erro material e que apresentou retificadora antes da lavratura do auto de infração.

A DRJ, por unanimidade de votos, conheceu da impugnação apresentada pela contribuinte em face do lançamento, rejeitou a preliminar de decadência e, no mérito, votou pela improcedência, mantendo o crédito tributário lançado e rejeitando todos os pedidos formulados.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a relação jurídico-tributário. Caso constate alguma irregularidade, deve proceder à autuação, de forma clara, precisa e fundamentada, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

O Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito do contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º.

Ao lado deste mandamento, entre os princípios que regem o processo administrativo fiscal, encontra-se o da verdade material, que decorre do princípio da legalidade e

impõe a apuração da devida ocorrência do fato gerador, podendo o julgador, inclusive de ofício, realizar diligências para verificar os fatos ocorridos.

Nesse sentido, o Fisco tem o dever de investigar a veracidade dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, ao controlar as operações de quantificação dos créditos e débitos, fica atrelado ao princípio da verdade material que rege o lançamento.

Pois bem.

O art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar da denúncia espontânea, pontua que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. O parágrafo único do dispositivo esclarece que a denúncia só é considerada espontânea se realizada antes do contribuinte sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário, *in verbis*:

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A denúncia espontânea, portanto, é o instituto jurídico que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa¹.

Esclarece a Ministra Regina Helena que a denúncia espontânea visa prevenir conflito que possivelmente seria deflagrado após o início da atividade fiscalizatória, sendo interessante tanto ao contribuinte, quanto ao Fisco. Relaciona-se, exatamente, com os tributos sob regime de lançamento por homologação².

Tratando-se de lançamento por homologação, tem-se que o sujeito passivo deve apurar o tributo e fazer o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário. O contribuinte está livre para, por si, apurar o valor devido e pagá-lo, sabendo que tal pagamento pode e deverá ser analisado pelo fisco a posteriori.

Entendendo o Fisco que o contribuinte apurou o valor correto e realizou o pagamento integral, realiza a sua devida homologação. Por outro, concluindo pela insuficiência do valor apurado e pago, realiza o lançamento de ofício apontando o saldo devedor que entenda devido, em consonância com a regra estipulada no art. 150 do CTN combinada com aquela do art. 142 do mesmo Diploma.

O art. 138 do CTN afasta a aplicação de multa moratória se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário, 2020, p. 384

² COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 3. ed.. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 320.

Não obstante, há uma ressalva à precisão exigida pelo art. 138 do CTN.

De acordo com o art. 47 da Lei nº 9.430/96, caso o contribuinte pague o débito já declarados, em até 20 (vinte) dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, a ele será aplicado os acréscimos legais iguais ao procedimento espontâneo. Vale dizer, a multa de mora é afastada, mantendo-se os juros e correção monetária.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Nos termos mencionados na decisão recorrida, *Relatou a Autoridade Fiscal e constatou este julgador – nos sistemas de processamento eletrônicos de dados apropriados – que, à época do início da ação fiscal, as DCTFs – Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais apresentadas pelo contribuinte, a título de retificação, apontavam os débitos de IRPJ e CSLL – objeto do lançamento – no valor zero. Assim, como o contribuinte não comprovou documentalmente situação diversa, nem parece isso ser possível, não há de se acatar a alegação de que os débitos estão declarados e em cobrança.*

Nesse sentido, verifica-se que não ocorreu pagamento no prazo de 20 dias após a intimação do termo de início do procedimento fiscal e, conforme o enunciado da Súmula nº 33 do CARF: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”.

Assim, agiu com acerto a decisão recorrida ao julgar improcedente a impugnação e manter o lançamento de ofício.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente. Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Do exposto, sem razão a recorrente.

2. Da Multa Aplicada

A recorrente alega a inaplicabilidade e o caráter confiscatório da multa de 75%.

Ocorre que, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, §1º, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Essa penalidade foi mantida pela decisão recorrida, sob o fundamento de que “os fatos narrados nos autos evidenciam o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. Inicialmente, a fiscalizada tendo auferido receitas tributáveis nos anos-calendário 2012 e 2013 apresentou DCTF declarando IRPJ e CSLL incidentes sobre tais receitas. Posteriormente, apresentou DCTFs retificadoras nas quais não constam quaisquer débitos de IRPJ ou CSLL, ou seja, DCTFs retificadoras “zeradas”. Ou seja, apesar de saber que tinha débitos de IRPJ e de CSLL no período, a fiscalizada optou por declarar ao fisco valores inferiores aos efetivamente devidos ou que não tinha quaisquer débitos, “zerando” as DCTFs. E isso evidentemente não pode ser atribuído a mero erro ou esquecimento, restando plenamente caracterizado o dolo de sonegação”.

Das razões do recurso voluntário, observamos que a contribuinte não contraditou a conclusão da decisão recorrida quanto à aplicação da multa qualificada, nem recorreu desse ponto.

Contudo, a alteração introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, impõe a aplicação da retroatividade benigna, conforme o art. 106, II, "c", do CTN. A nova penalidade, sendo mais favorável ao contribuinte, deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos. Assim, a multa qualificada é mantida, porém reduzida de 150% para 100%, em observância à legislação mais benéfica.

Ausente a impugnação do contribuinte quanto à aplicação da multa qualificada, ela deve ser mantida e reduzida, de ofício, para o percentual de 100%, em razão das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e, de ofício, reduzir a multa de ofício de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira