



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720204/2018-60
ACÓRDÃO	1402-007.744 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DREBES & CIA. LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, deve ser observado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Constatado que o montante exonerado no julgamento em primeira instância é inferior ao limite fixado pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, não se conhece do recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO. ALÇADA EXONERADA NA DECISÃO É A QUE DEVE SER APLICADA TAMBÉM PARA O CONHECIMENTO DE RECURSO QUE TRATA DA EXCLUSÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

O Recurso de Ofício não é automático para os casos de exclusão de responsabilidade tributária, não podendo ser conhecido apenas pelo fato de haver exclusão do polo passivo. É necessário que as disposições do artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72 sejam atendidas. O artigo 34 inciso I não trata da questão específica do responsável solidário, quem o faz é Decreto 7.574/2011 e a Portaria nº 02, de 17/01/2023. A alçada deve ser analisada com relação ao valor desonerado pelo sujeito passivo principal, o que significa dizer que não deve ser analisada a alçada sob a ótica de exclusão da responsabilidade tributária e sim sobre a ótica do valor efetivamente exonerado pela decisão da DRJ. Portanto, não deve ser conhecido o Recurso de Ofício sempre que ocorrer afastamento da responsabilidade tributária, porque depende do montante realmente desonerado na decisão da DRJ.

O termo, contido na parte final do § 2º da Portaria, “ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário” passa a ter sentido somente nos casos em que especificamente a decisão da DRJ desonerar exclusivamente valor devido por um determinado sujeito passivo (acima da

alçada), não se referindo a afastamento de responsabilidade solidária por si só.

ADESÃO AO PARCELAMENTO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA DE OFÍCIO – PARCELAS INCLUÍDAS DURANTE A AÇÃO FISCAL

Tendo a contribuinte deixado de declarar o montante do tributo devido, antes do início do procedimento de fiscalização, é correto o lançamento da multa de ofício com aplicação da multa regulamentar de 75%. No caso, a confissão dos débitos ao programa de parcelamento ocorreu durante a execução dos procedimentos fiscais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por i) maioria de votos: i.i) Não conhecer do recurso de ofício. Divergiram da Relatora original, a ex-Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, que negava provimento, o Conselheiro Marco Rogério Borges, que dava provimento, e os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Ricardo Piza Di Giovanni que votaram pelo não conhecimento. A Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça atuou como Relatora ad hoc do recurso de ofício. Não votou nesta matéria o Conselheiro Rafael Zedral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni. i.ii) Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do auto de infração, o valor do principal e dos juros do crédito tributário lançado, mantendo-se a multa de ofício. Divergiu da Relatora ad hoc o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, que votou por dar provimento, manifestando a intenção de apresentar declaração de voto. ii) Por unanimidade de votos, aplicar os benefícios da Lei 13.496/17 na cobrança da multa mantida. Os Conselheiros Júnia Roberta Gouveia Sampaio (relatora original) e Marco Rogério Borges votaram apenas no julgamento do Recurso de Ofício, iniciado em setembro/2022.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Redatora *Ad Hoc*

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Redator designado

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza Di Giovanni, Alexandre labrudi Catunda (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Sandro de Vargas Serpa.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em razão da dedução de despesas contabilizadas em duplicidade e custos contabilizados cujas operações não foram comprovadas.

De acordo com o relatório fiscal, da análise da contabilidade da empresa relativa aos anos-calendário de 2012 e 2013 e da verificação de documentos e sistemas na sede administrativa da empresa, a fiscalização constatou que inúmeros lançamentos contábeis, efetuados a débito das contas de resultado, apresentavam erros crassos. Basicamente, tais erros se concentraram em contabilizar a nota fiscal/fatura emitida pelo prestador de serviço como despesa (das mais variadas), e também considerar como despesa seu(s) pagamento(s). Assim, os lançamentos a débito das contas de resultado foram em duplicidade.

A fiscalização também constatou que a contribuinte contabilizou como Custos - conta "compras prazo", operações com inúmeros fornecedores que não foram comprovadas.

Diante das irregularidades acima descritas a fiscalização demonstra no quadro abaixo reproduzido os valores das adições ao lucro líquido, bem como os custos e despesas que teriam reduzido, indevidamente, o lucro líquido nos trimestres do ano-calendário de 2013.

Infrações ano-calendário 2013		Item	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
Não adição ao Lucro Líquido - despesas Auto de Infração		1			16.273.213,51	
TOTAL DAS ADIÇÕES					16.273.213,51	
DESPESAS NÃO COMPROVADAS						
Despesas bancárias	2.1	87.284,00				
Despesas diversas - PIS e COFINS a recolher, ex. anterior	2.2	1.108.962,10				
Despesas diversas - Pg duplicata 009107	2.3	200.000,00				
Despesas Propaganda e Publicidade – Bcasch	2.4					495.000,00
Despesas Propaganda e Publicidade – Mosaico	2.5					495.000,00
Despesas Diversas - Miccon Modas Ltda	2.6					99.602,40
Serviços Diversos de PJ - Codime Com. Dist. Merc. S.A.	2.7		479.321,35		870.613,75	327.744,87
Serviços diversos de PJ - Multibrás S.A. Eletrodomésticos	2.8		109.843,90			
Serviços diversos PJ - Alles Espumas e Estofados Ltda	2.9		12.225,95			
Despesas contabilizadas em duplicidade (Anexos 22 a 25)	2.10	975.040,76	391.136,35		383.530,86	22.746,89
TOTAL DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS		2.371.286,86	992.527,55		1.254.144,61	1.440.094,16
CUSTOS NÃO COMPROVADOS						
Fornecedor Multibrás S.A. Eletrodomésticos	3.1	247.693,34				
Fornecedor Ind. de Pias Ghelplus Ltda	3.2	65.989,39				
Fornecedor Ectrolux do Brasil S.A.	3.3	300.393,81				
Fornecedor Lenovo Tecnologia Brasil Ltda	3.4	340.000,00				
Fornecedor Mueller Eletrodomésticos Ltda	3.5			8.576,72		
Fornecedor Semp Toshiba Informática Ltda	3.6	320.489,84				
TOTAL DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS		1.274.566,38	8.576,72			

Além dos tributos devidos foi imputada responsabilidade solidária ao sócio Otélmo Albino Drebes, com fundamento nos artigos 124 e 135 do CTN. E aplicada as seguintes multas:

- Para as irregularidades descritas nos itens 1, 2.1, 2.2 e 2.3, a fiscalização aplicou a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.
- para as irregularidades descritas nos itens 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 e 3.6, aplicou a multa de ofício de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Diante do exposto, foram feitos os seguintes lançamentos relativos ao ano-calendário de 2013:

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2013 (valores em reais):

	IRPJ	CSLL	TOTAL
Tributo	5.897.258,33	2.125.296,82	8.022.555,15
Multa	5.532.863,81	1.995.256,69	7.528.120,50
Juros	2.876.286,20	1.036.568,52	3.912.854,72
TOTAL	14.306.408,34	5.157.122,03	19.463.530,37

Obs:

- Apuração trimestral
- Multas de 75% e 150%;
- Juros de mora calculados até 01/2018;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

Cientificada (fls. 1061) a contribuinte e o Sr Otélmo Albino Drebes apresentaram as impugnações de fls. 1070/1089, nas quais alegam, resumidamente, o seguinte:

- A contribuinte, previamente à lavratura dos Autos de Infração ora impugnados, incluiu os débitos de IRPJ e CSLL decorrentes das irregularidades assinaladas no Relatório Fiscal no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017. Com efeito, em 14/11/2017, a contribuinte

formalizou a adesão ao PERT para o parcelamento dos débitos e dos acréscimos legais incidentes no caso (juros e multa de mora) e vem pagando regularmente as suas prestações, consoante atestam o recibo de adesão e os comprovantes de arrecadação anexos (doc. 02). O lançamento destes mesmos débitos, por sua vez, se deu apenas em 31/01/2018 (mesma data da notificação da contribuinte a respeito do seu conteúdo).

- b) Disso decorre a nulidade dos Autos de Infração, pois a Autoridade Fiscal não poderia proceder ao lançamento de débitos já parcelados pela contribuinte. Nesse sentido, a adesão ao PERT implica: (i) a confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos pelo sujeito passivo, conforme disposto no artigo 1º, §4º, inciso I, da Lei nº 13.496/2017, cujo efeito é a constituição do crédito tributário; e (ii) a subsequente suspensão da exigibilidade deste mesmo crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso VI, do CTN.
- c) Quanto à multa de ofício lançada, tem-se que, como houve o parcelamento dos débitos antes da lavratura dos Autos de Infração, não cabe a incidência, no caso, da multa de ofício, mas apenas da multa moratória (já incluída no PERT pela contribuinte). A multa de ofício apenas tem aplicação quando o crédito tributário é constituído pelo lançamento (artigo 44 da Lei nº 9.430/96). Na situação, a constituição do crédito tributário se deu em momento anterior pela confissão de dívida no PERT, o que impede o lançamento e, consequentemente, a aplicação da multa de ofício.
- d) Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, relativamente aos itens 2.4 a 3.6 do Relatório Fiscal, uma vez que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar o intuito doloso da contribuinte em ludibriar o fisco – elemento essencial para a qualificação da multa de ofício.
- e) Ausência de responsabilidade solidária do sócio administrador da empresa, uma vez que, também nesse ponto a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do seu ônus probatório para devida caracterização da responsabilidade do sócio. Não

há no relatório fiscal qualquer descrição, muito menos prova, da suposta conduta dolosa praticada pelo responsável solidário.

- f) o artigo 124, inciso I, do CTN não se presta para justificar a sujeição passiva solidária do sócio administrador. Isso porque o referido dispositivo legal não diz respeito à hipótese de eleição de terceiro como responsável tributário, conforme decidido em importante julgado sobre o tema no CARF

Em 23 de janeiro de 2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo (SP) deu parcial provimento à impugnação para excluir a responsabilidade do sócio administrador e a multa qualificada de 150%. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Excluída a espontaneidade, tendo a fiscalização constatado a ocorrência de infrações à legislação tributária, deve proceder à lavratura do correspondente Auto de Infração, com as penalidade cabíveis (multa de ofício) e acréscimos legais (juros de mora).

PARCELAMENTO DOS DÉBITOS. PAGAMENTOS.

Deve-se aproveitar eventuais pagamentos - relativos aos débitos objeto do presente processo - efetuados pela contribuinte no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017.

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. APURAÇÃO NÃO CONTESTADA.

Considerando que a contribuinte não contestou a apuração da matéria tributável, deve-se manter a autuação correspondente.

No entanto, não há que se falar em constituição definitiva do crédito tributário, em face de a contribuinte haver pedido em sua impugnação o cancelamento integral do Auto de Infração.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A multa de 150% deve ser reduzida para 75%, por não restar comprovada a existência de situações que justifiquem a sua qualificação.

RESPONSABILIDADE PESSOAL / SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS / ADMINISTRADORES.

Não restando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nem o interesse comum com a contribuinte atuada, exclui-se a responsabilização (tanto a pessoal, quanto a solidária) do Sr. Otelmo Albino Drebes.

CSLL. DECORRÊNCIA

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Cientificada (AR fls. 1182) a contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 1185/1199, no qual reitera as alegações já suscitadas.

Tendo em vista o montante exonerado a DRJ apresentou o competente recurso de ofício em relação a parte exonerada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Júnia Roberta Gouveia Sampaio, no diretório oficial do CARF, reproduzida a seguir.

Voto da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

1) DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme exposto no relatório a DRJ deu parcial provimento a impugnação para excluir a multa de ofício de multa de ofício qualificada nos seguintes termos:

“DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Para as irregularidades descritas nos itens 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 e 3.6, a fiscalização aplicou a multa de ofício de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Os citados artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 dispõem que (grifos meus):

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

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

“Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Destaque-se que em todas as situações previstas para a qualificação da multa (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64) exige-se que o contribuinte tenha agido com dolo, comprovação cujo ônus cabe a quem alegar (ou seja, à fiscalização).

Os supracitados itens 2.4 a 3.6 da autuação estão a seguir relacionados:

Item	Infrações ano-calendário 2013
2.4	Despesas Propaganda e Publicidade – Bcasch
2.5	Despesas Propaganda e Publicidade – Mosaico
2.6	Despesas Diversas - Miccon Modas Ltda
2.7	Serviços Diversos de PJ - Codime Com. Dist. Merc. S.A.
2.8	Serviços diversos de PJ - Multibrás S.A. Eletrodomésticos
2.9	Serviços diversos PJ - Alles Espumas e Estofados Ltda
2.10	Despesas contabilizadas em duplicidade (Anexos 22 a 25)
3.1	Fornecedor Multibrás S.A. Eletrodomésticos
3.2	Fornecedor Ind. de Pias Ghelplus Ltda
3.3	Fornecedor Ectrolux do Brasil S.A.
3.4	Fornecedor Lenovo Tecnologia Brasil Ltda
3.5	Fornecedor Mueller Eletrodomésticos Ltda
3.6	Fornecedor Semp Toshiba Informática Ltda

Em síntese:

- Nos itens 2.4 e 2.5 a fiscalização constatou a existências de 2 notas fiscais, no montante de R\$ 5.000,00 cada, registradas a débito da conta de resultado "Propaganda e Publicidades", como sendo R\$ 500.000,00, cada.

- Os itens 2.6, 2.8, 2.9, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 e 3.6 referem-se a lançamentos de pagamentos em contas de resultado (como despesas), quando o correto seria a débito da conta patrimonial de "Fornecedores".
- Os itens 2.7 e 2.10 referem-se a lançamentos de despesas em duplicidade.
- O item 3.1 refere-se a lançamento sem documento comprobatório em conta de resultado (despesas).

No entendimento da fiscalização, *"os lançamentos contábeis realizados na contabilidade da empresa, ao longo do ano-calendário de 2013, eram [erros] crassos"*, e que *"não se trata de conduta involuntária, acidental ou associável a mero erro material"*, mas de conduta dolosa.

Ocorre que a fiscalização apenas supõe, mas não comprova, que a contribuinte tenha agido com dolo nos citados lançamentos. É consenso no mundo jurídico que não se presume o dolo, que deve cabalmente ser provado.

Aliás, se existe alguma presunção no caso em tela, é a de que a contribuinte não tenha agido com dolo, visto que trata-se de erros crassos (expressão utilizada pela própria fiscalização) tais procedimentos, facilmente detectáveis, como realmente o foram.

Tivesse a contribuinte agido com dolo certamente teria se utilizado de artifícios que dificultariam a verificação pela fiscalização.

Importante observar, no caso, a Súmula nº 14 do 1º CC (antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF), *in verbis*:

"Súmula 1º CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Tal súmula, *mutatis mutandis* (pode-se trocar "omissão de receita ou de rendimentos" por "dedução indevida de despesas/custos", pois ambas reduzem indevidamente o resultado), pode ser aplicada ao caso em tela.

Assim, não restando comprovada pela fiscalização a ocorrência de dolo específico da contribuinte, há que se reduzir o percentual da multa de ofício aplicada sobre as supracitadas infrações (itens 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 e 3.6), de 150% para 75% (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Tributo/trim	Valor do tributo	Multa de ofício		
		Exigida (150%)	Mantida (75%)	Exonerada
IRPJ/ 1º trim	562.057,78	843.086,67	421.543,33	421.543,34
IRPJ/ 2º trim	250.275,98	375.413,97	187.706,98	187.706,99
IRPJ/ 3º trim	307.536,15	461.304,23	230.652,11	230.652,12
IRPJ/ 4º trim	360.023,53	540.035,30	270.017,65	270.017,65
CSLL/ 1º trim	202.464,64	303.696,96	151.848,48	151.848,48
CSLL/ 2º trim	90.099,35	135.149,03	67.574,51	67.574,52
CSLL/ 3º trim	112.873,01	169.309,52	84.654,76	84.654,76
CSLL/ 4º trim	129.608,47	194.412,71	97.206,35	97.206,36
Total		3.022.408,39	1.511.204,17	1.511.204,22

Correta a decisão recorrida. O eventual erro quanto à matéria jurídica não se confunde com a fraude elemento essencial do tipo penal. Nesse sentido, valiosa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus nº 72.584-8:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO- FRAUDE. A fraude pressupõe a vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito. (grifamos)

Esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio

"conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que **houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.** (grifamos)

Quanto à imputação de responsabilidade solidária do sócio administrador, assim se manifestou a decisão recorrida:

"DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Considerando os fatos que levaram à autuação da contribuinte, a fiscalização, visando responsabilizar solidariamente o Sr. Otelmo Albino Drebes, argumenta que *"na condição de sócio e administrador da DREBES & CIA LTDA, muito provavelmente era sabedor destes fatos, pois tinha interesse nesta situação e agiu com violação da lei, mediante as condutas acima descritas, o que implica responsabilidade solidária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), relativamente aos tributos objeto de lançamento no presente Processo"* (grifei).

Os supracitados artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN dispõem que:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...).

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".

Em relação ao artigo 135 do CTN, entendo que a responsabilidade ali determinada é pessoal dos representantes/mandatários, sócios ou administradores da pessoa jurídica (o que excluiria a responsabilidade dessa pessoa jurídica, ou seja, a contribuinte Drebes & Cia. Ltda.), mas decorreria, exclusivamente, de atos praticados por essas pessoas físicas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A intenção desse artigo é responsabilizar os administradores de pessoas jurídicas que agem em interesse próprio, de forma contrária aos interesses da sociedade. O administrador só poderá ser responsabilizado se houver praticado o fato gerador da obrigação tributária de forma que exceda os seus poderes de administração.

Caso contrário, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica, pois, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o administrador.

E a fiscalização não esclarece quais teriam sido os atos praticados pelo Sr. Otelmo com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Dessa forma, não procede a responsabilização do Sr. Otelmo Albino Drebes com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

Quanto ao artigo 124, inciso I, do CTN, há que se observar o seguinte.

É claro que a prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam aos sócios administradores das pessoas jurídicas, mas este interesse é meramente econômico, e não jurídico. E não havendo interesse jurídico, não poderá haver a imputação de responsabilidade solidária.

Não há interesse comum entre a sociedade e o sócio porque eles são pessoas distintas que não praticaram o fato gerador conjuntamente. O sócio / administrador representa a sociedade, mas não é a sociedade.

O interesse comum (jurídico) é um fator que decorre da conduta lícita de ser copartícipe da realização do fato gerador tributário. Caracteriza-se pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo.

O crédito tributário apenas poderá ser exigido dos sócios e demais administradores se estes tiverem praticado atos com excesso de poderes, infrações à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do CTN, inaplicável, no entanto, ao caso em tela, conforme acima exposto.

Dessa forma, também não procede a responsabilização do Sr. Otelmo Albino Drebes com base no artigo 124, inciso I, do CTN.

Por fim, impossível não mencionar que nem a própria fiscalização tem certeza da responsabilidade tributária do Sr. Otelmo Albino Drebes, pois afirma que o referido senhor "***muito provavelmente era sabedor destes fatos***" (destaquei).

Dessa forma, não restando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nem o interesse comum com a contribuinte autuada, há que se excluir a responsabilização (tanto a pessoal, quanto a solidária) do Sr. Otelmo Albino Drebes."

Correta, mais uma vez, a decisão recorrida. Não foi demonstrado e comprovado agiu com excesso de poderes ou infração a lei que justificassem a imputação da responsabilidade solidária.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

2) RECURSO VOLUNTÁRIO.

Em seu recurso voluntário a contribuinte reitera a alegação de nulidade do lançamento, uma vez que em 14/11/2017 fez adesão ao PERT para o parcelamento de tributos não constituídos e em atraso e dos respectivos acréscimos legais (juros e multa de mora), conforme provados pelos documentos juntados às fls. 1091/1097 e 1236/1254. Em 31/08/2018 o fisco realizou o presente lançamento para constituir o mesmo crédito tributário relativos aos mesmos tributos. Tal fato estaria registrado no próprio relatório fiscal (fls. 1011) nos seguintes termos:

"[o contribuinte] solicitou verbalmente à Fiscalização para calcular, ainda que de forma provisória, o montante do débito, já que a empresa queria aderir ao PERT. Então, em 14/nov/2017 a empresa efetuou pagamento da entrada do parcelamento"

Alega também a contribuinte que embora os débitos de IRPJ e CSLL em pauta não estivessem declarados em DCTF no momento da adesão ao parcelamento, a Lei 13.496/17 e a IN RFB 1.711/17 autorizaram expressamente a inclusão no PERT de débitos não constituídos (art. 2º, I, da IN RFB 1.711/17: "*podem ser liquidados na forma do Pert os seguintes débitos, a serem indicados pelo sujeito passivo: I - vencidos até 30 de abril de 2017, **constituídos ou não** [...]*").

A decisão recorrida, por sua vez, negou provimento à alegação com base nos seguintes fundamentos:

"(...)

Ocorre que o início do procedimento fiscal, relativamente ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2013, se deu em 23/05/2017 (antes, portanto, da alegada adesão da contribuinte ao PERT), através do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 46/52).

E o início do procedimento fiscal excluiu a espontaneidade da contribuinte, nos termos do § 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (*"O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas"*). A espontaneidade só seria readquirida se não houvesse, no prazo de 60 dias, *"qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos"* (§ 2º do artigo 7º do Decreto 70.235/72), o que não ocorreu no caso em tela.

Excluída a espontaneidade, tendo a fiscalização constatado a ocorrência de infrações à legislação tributária, deve proceder à lavratura do correspondente Auto de Infração, com as penalidade cabíveis (multa de ofício) e acréscimos legais (juros de mora), nos termos do artigo 926 do RIR/99 (*"Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal"*).

A única exceção, não verificada nos autos, refere-se aos tributos já declarados (antes do início da ação fiscal), que, nos termos do artigo 47 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 9.532/97), a contribuinte *"submetida à ação fiscal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo"*.

No caso em tela, a fiscalização deve proceder à lavratura do correspondente Auto de Infração, com multa de ofício (e não de mora), sendo equivocada a seguinte afirmação da contribuinte (destaques retirados):

"Ocorre que, entre o início do procedimento de fiscalização (quando não é mais possível efetuar a denúncia espontânea) e o lançamento de eventual crédito tributário, é perfeitamente possível que o contribuinte, constatando eventual irregularidade na sua apuração dos tributos, proceda, por iniciativa própria e nas situações em que a lei autorizar, a constituição do crédito tributário. Dessa forma, frente à formalização do débito e a ausência de pagamento no prazo legal, o contribuinte, neste caso, estará simplesmente em mora, sujeitando-se, pois, ao pagamento do tributo, dos juros e da multa de mora - e não da multa de ofício por não se tratar de hipótese de lançamento".

Por fim, quanto aos acórdãos do CARF citados pela impugnante, cumpre observar que essas decisões não vinculam as Delegacias de Julgamento. Improcede, portanto, a alegação de nulidade dos Auto de Infração, sem prejuízo do aproveitamento de eventuais pagamentos - relativos aos débitos objeto do presente processo - efetuados pela contribuinte no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017".

Entendo parcialmente corretas as alegações da Recorrente. Isso porque ainda que a contribuinte tenha formalizado seu pedido de adesão ao PERT, sendo tal providência posterior ao início do procedimento fiscal, não pode ser cancelado o lançamento em relação à multa de ofício.

A adesão aos programas de parcelamento importa em confissão irretratável da dívida fiscal. Porém há que ser providenciada em tempo hábil a referida confissão, ou seja, antes do início do procedimento fiscal.

No caso dos autos, a empresa tomou a iniciativa de ingressar no PERT após o início da ação fiscal, motivo pelo qual não é cabível exclusão da multa de ofício aplicada pela autoridade autuante, conforme já reconhecido por este tribunal no julgamento do Acórdão nº 101-96.645, cuja ementa é a seguinte:

ADESÃO AO PROGRAMA REFIS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA DE OFÍCIO – PARCELAS INCLUÍDAS DURANTE A AÇÃO FISCAL – Tendo a contribuinte deixado de declarar o montante do tributo devido antes do início do procedimento de fiscalização, é correto o lançamento de ofício com aplicação da multa regulamentar de 75%. No caso, a confissão dos débitos ao programa de parcelamento ocorreu durante a execução dos procedimentos fiscais.

Nesse mesmo sentido, mencione-se o Acórdão nº 3302.003.744 mencionado pelo Recorrente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/06/2003

ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL (PAES). CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL. CANCELAMENTO DA PARCELA DOS DÉBITOS INCLUÍDOS NO AUTO DE INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se na data da conclusão da autuação, a totalidade ou parte dos débitos da Cofins dos meses de janeiro de 2000 a janeiro de 2003 encontravam-se incluídos no Programa de Parcelamento Especial (Paes) e, portanto, confessados, em caráter irrevogável e irretratável, logo, era dispensável o lançamento dos respectivos valores, cuja cobrança, nos presente autos, deve ser cancelada.

Embora a ementa da mencionada decisão não mencione a manutenção da multa de ofício a sua parte dispositiva não deixa dúvida quanto ao tema. Confira-se:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e o pedido de perícia e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para determinar o cancelamento da cobrança do crédito tributário da Cofins dos meses de janeiro de 2000 a janeiro de 2003 incluídos no Paes, resguardado o direito à exigência de multa de ofício reduzida em relação aos créditos parcelados depois do início do procedimento fiscal. (grifamos)

Contudo, mesmo mantida, a multa em questão, devem ser aplicados os benefícios da Lei 13.496/17 na cobrança da multa mantida.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso para excluir o montante do principal, juros e multa de mora, mantendo o lançamento quanto à exigência da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, redator designado

De fato, de acordo com as regras atuais, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido no aspecto de valor de alçada, bem como não deve ser conhecido no aspecto exoneração de responsável tributário.

A DRJ recorreu de Ofício em 23 de janeiro de 2019, fundamentada no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97, pela Portaria MF nº 63/2017 e pelo § 3º do artigo 70 do Decreto nº 7.574/2011 (incluído pelo Decreto nº 8.853/2016), conforme trecho extraído da DRJ abaixo transcrito:

Em que pese o crédito tributário exonerado (R\$ 1.511.204,22, relativo à redução da multa de ofício, de 150% para 75%) não ultrapassar o limite de alçada desta Delegacia, faz-se necessária a apresentação de recurso de ofício em face da exclusão da responsabilidade tributária do Sr. Otelmo Albino Drebes, nos termos do § 3º do artigo 70 do Decreto nº 7.574/2011 (incluído pelo Decreto nº 8.853/2016), in verbis:

(...)

Destaque-se que, em relação ao Sr. Otelmo Albino Drebes, o montante total excluído (tributos e multa de ofício) é de R\$ 15.550.675,65, superior ao limite alçada desta Delegacia.

No entanto, o valor do Recurso de Ofício não preenche o critério de alçada do momento atual do julgamento sob a vigência da PORTARIA ME nº 02, de 17/01/2023 e nos limites que determina a Lei (artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72).

Oportuno destacar que o valor de alçada é composto pelo tributo principal e pela multa, não estando incluídos os juros, conforme artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

“Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

*I - **exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes)** a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.”

O artigo 70, do Decreto 7574/2011 também dispõe sobre a matéria:

“Subseção IV

Do Recurso de Ofício

*Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, **sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda**, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).*

§ 1º O recurso será interposto mediante formalização na própria decisão.

§ 2º Sendo o caso de interposição de recurso de ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

*§ 3º **O disposto no caput aplica-se sempre que**, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, **a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário**. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)*

Art. 71. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição, ressarcimento, reembolso e compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 10.522, de 2002, art. 27).

Art. 72. Enquanto não decidido o recurso de ofício, a decisão a ele correspondente não se torna definitiva (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 42, parágrafo único).

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

§ 1º Apresentada a impugnação em unidade diversa, esta a remeterá à unidade indicada no caput.

§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

O recurso foi interposto quando em vigor a Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, a qual determinava em seu art. 1º que “O Presidente da turma de julgamento das DRJ deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).”

Contudo, sobreveio novo limite para a interposição de recurso de ofício, conforme PORTARIA ME nº 02, de 17/01/2023, *in verbis*:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) **recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º **Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.**

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: (i) quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e (ii) quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Tratando-se de norma processual, a verificação do limite de alçada, para efeitos de conhecimento do recurso de ofício pelo Colegiado *ad quem*, é levada a efeito com base nas normas jurídicas vigentes na data do julgamento desse recurso. Nem poderia ser diferente sob pena de se avolumar os tribunais administrativos com processos em que a própria recorrente não mais tem interesse na lide. Nestes termos dispõe a Súmula Carf nº 103:

"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". Verifica-se, assim, incabível a apreciação do recurso cujo valor objeto não atinge o limite da legislação.

Com relação especificamente ao responsável solidário deve-se reconhecer que o Recurso de Ofício não é automático, não podendo ser conhecido apenas pelo fato de haver

exclusão do polo passivo. É necessário que as disposições do artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72 sejam atendidas, quais sejam, a exoneração de valor acima da alçada na decisão da DRJ.

O artigo 34 inciso I não trata da questão específica do responsável solidário, quem o faz é Decreto e a Portaria, sendo que esta utiliza os seguintes termos (no § 2º do artigo 1º): “Aplica-se o **disposto no caput** quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Portanto, o requisito a ser verificado é o que dispõe expressamente **o caput** com referência a alçada e esse menciona: “... recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)”.

Ou seja, o **caput** determina que ocorra o Recurso de Ofício QUANDO **o sujeito passivo** for exonerado do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00.

No presente caso o sujeito passivo não foi desonerado em R\$ 15.000.000,00 e sim em R\$ 1.511.204,22. Consequentemente, a alçada deve ser analisada com relação ao valor desonerado pelo sujeito passivo, o que significa dizer que não deve ser analisada a alçada sob a ótica de exclusão da responsabilidade tributária e sim sobre a ótica **do valor** efetivamente exonerado.

De fato, o § 2º da Portaria dispõe que “aplica-se o **disposto no caput** quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”.

Conforme mencionado, o disposto no **caput** significa a exoneração atribuída ao sujeito passivo e não exatamente a exclusão, por si só da lide de um sujeito passivo.

Desta maneira, o primeiro requisito a ser observado para validar o Recurso de Ofício é o valor exonerado e não quem foi desonerado. Se esse valor for maior do que o valor de alçada deve ocorrer o Recurso de Ofício. Na sequência, uma vez atingido o critério de alçada, deve-se verificar a existência de exclusão de sujeito passivo.

Essa aplicação de premissa de alçada do processo principal é determinante, sob pena de qualquer exclusão do sujeito passivo solidário, em qualquer processo, em qualquer valor, ser automaticamente passível de recurso de ofício. Não é isso que determina a lei. A lei aponta como critério o valor de alçada exonerado e não o afastamento da responsabilidade solidária.

Na interpretação da DRJ o sujeito passivo foi desonerado em valor maior do que R\$ 15.000.000,00 porque o valor do processo é maior do que R\$ 15 milhões e por isso deveria ocorrer o recurso de ofício. No entanto, a desoneração efetiva foi de R\$ 1.511.204,22 e não foi de R\$ 15 milhões, tendo ocorrido simplesmente o afastamento de responsabilidade tributária. A responsabilidade tributária foi excluída, mas nada foi desonerado do sujeito passivo solidário

especificamente além do R\$ 1.511.204,22, o que ocorreu foi o afastamento da responsabilidade tributária.

Portanto, não deve ser conhecido o Recurso de Ofício sempre que ocorrer afastamento da responsabilidade tributária, porque depende do montante realmente desonerado na decisão da DRJ. No caso foi de R\$ 1.511.204,22. Logo, o primeiro critério não foi cumprido, não havendo que se falar em Recurso de Ofício somente porque foi excluído o sujeito passivo solidário.

Essa interpretação respeita a Portaria do Ilustre Ministro da Fazenda porque lhe atribui o sentido de seguir as determinações do inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ou seja, da lei, a qual lhe deu poderes para tratar do valor de alçada e, como todo respeito, não tratar de revisão de ofício da exclusão de responsabilidade tributária.

Logo, a revisão de ofício da exclusão de responsabilidade tributária também deve atender ao valor de alçada exonerado no processo e não somente a exclusão da responsabilidade. A exclusão da responsabilidade não significa automaticamente a desoneração igual ao valor do processo. Se faz necessário que a decisão da DRJ exonere o valor específico do responsável tributário e no caso isso não ocorreu, o que ocorreu foi o AFASTAMENTO da responsabilidade tributária. Referido afastamento reflete qual alçada? A mesma alçada que foi afastada do processo do sujeito passivo principal. É isso que foi efetivamente desonerado e esse valor foi menor do que o valor de alçada.

O termo, contido na parte final do § 2º da Portaria, *“ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”* passa a ter sentido somente nos casos em que especificamente a decisão da DRJ desonerar exclusivamente valor devido por um determinado sujeito passivo (acima da alçada), não se referindo a afastamento de responsabilidade solidária por si só.

Na prática somente valores acima de R\$ 15.000.000,00 expressamente exonerados, seja do sujeito passivo principal seja do responsável solidário, poderão ser admitidos como objeto de recurso de ofício.

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER o Recurso de Ofício pela perda do objeto, uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Alega a Recorrente que o Auto de Infração seria nulo porque os débitos de IRPJ e CSLL objeto do presente lançamento já estavam abrangidos pelo parcelamento e mais, já estavam constituídos quando ocorreu o lançamento de ofício.

Ou seja, NÃO havia crédito tributário a ser lançado.

Isso porque em 14/11/2017, antes, portanto, da lavratura dos Autos de Infração, a contribuinte já teria incluído os referidos débitos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017.

O grande ponto em debate seria o fato de que a Recorrente estava em pleno procedimento de fiscalização e que esse fato, no entendimento da fiscalização, afastaria a espontaneidade da confissão do contribuinte e com isso a multa de ofício deveria ser exigida.

Ocorre que, *data venia*, que a Lei nº 13.496/2017 nada menciona sobre a necessidade de ser configurada a espontaneidade. Nada menciona a lei sobre este aspecto, não sendo legítimo permitir que o interpreta o faça. A lei não remeteu às regras do artigo 138 do CTN.

Ao contrário, a Lei nº 13.496/2017 abriu a possibilidade débitos constituídos ou não serem abrangidos pela benesse da redução de multas e juros. Ou seja, situações com ou sem auto de infração.

Ressalta-se, a Lei nº 13.496/2017 não exigiu espontaneidade para adesão aos seus critérios, conforme pode verificar do texto da Lei abaixo transcrita:

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004 .

*§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em **discussão administrativa ou judicial**, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.*

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável. (Vide Medida Provisória nº 804, de 2017)

§ 4º A adesão ao Pert implica:

I - a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados para compor o Pert, nos termos dos arts. 389 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) ;

II - a aceitação plena e irretratável pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Lei;

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Pert e dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União;

IV - a vedação da inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior, ressalvado o reparcélamento de que trata o art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 ; e

V - o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

§ 5º Fica resguardado o direito do contribuinte à quitação, nas mesmas condições de sua adesão original, dos débitos apontados para o parcelamento, em caso de atraso na consolidação dos débitos indicados pelo contribuinte ou não disponibilização de débitos no sistema para inclusão no programa.

§ 6º Não serão objeto de parcelamento no Pert débitos fundados em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou de ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ou ainda referentes a tributos cuja cobrança foi declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça ou reconhecida como inconstitucional ou ilegal por ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A Lei permitiu a entrada no parcelamento de contribuinte em diversas situações, expressando que o Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação da Lei.

Ora, se a adesão ao PERT permitia crédito tributário em debate não há motivo para não permitir a adesão de crédito tributário em fase de fiscalização. Se a adesão ao PERT foi validada, significa que o crédito tributário já fora constituído por meio da confissão do sujeito passivo.

Por outro lado, o auto de infração não poderia sequer ser lavrado porque não existia mais crédito tributário a ser constituído em face da adesão à Lei nº 13.496/2017. Trata-se de um lançamento oco, sem conteúdo, porque o conteúdo (crédito tributário), já não existia mais sob a modalidade a ser lançada e sim sob a modalidade “lançamento parcelado” nos termos da Lei nº 13.496/2017.

Ora, a adesão ao PERT implica a confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos pelo sujeito passivo, conforme disposto no art. 1º, § 4º, I, da Lei 13.496/17, cujo efeito é a constituição do crédito tributário.

Portanto, não poderia ser constituído um crédito tributário se esse crédito tributário já estava constituído pela confissão do contribuinte.

A questão da espontaneidade, no máximo, poderia ser considerada na seara de adesão ou não ao parcelamento especial. Ou seja, se a espontaneidade fosse objeto de debate deveria ser debatida no âmbito de validação da adesão. Uma vez que está plenamente válida a adesão nada há que ser lançado, sendo que a própria DRJ reconheceu a validade da adesão ao PERT no presente caso, expressando que a Recorrente tem o direito de aproveitar o PERT em relação à parte dos débitos objeto do presente processo que foi incluída no citado programa de recuperação fiscal (isto é, o principal, os juros e parcela da multa lançada).

E mais, a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 5080670-98.2018.4.04.7100/RS, impetrado pela Recorrente, reconheceu que “não há dúvida, portanto, de que o sujeito passivo pode indicar débitos ainda não constituídos no Programa Especial de

Regularização Tributária” (fls. 1.256/1.259). Referida decisão, que não foi objeto de recurso por parte da Fazenda Nacional, transitou em julgado em 26/02/2020.

Desta maneira, antes do lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal, os débitos em tela já estavam constituídos em decorrência de ato praticado pela própria Recorrente e com a sua exigibilidade suspensa, o que torna nulo os Autos de Infração por AUSÊNCIA DE OBJETO.

De fato, a confissão irrevogável e irretratável de débitos não constituídos para fins de parcelamento produz o efeito de constituir o crédito tributário ainda não lançado. Na situação do PERT, consoante visto acima, o art. 1º, § 4º, I, da Lei 13.496/17 prevê que a adesão acarreta a confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados pelo sujeito passivo para compor o parcelamento.

Assim, a confissão irrevogável e irretratável de débitos não constituídos na adesão ao parcelamento produz o efeito de constituir o crédito tributário.

O STJ tem jurisprudência consolidada no sentido de que *“a confissão, para fins de parcelamento, equivale à constituição do crédito tributário, sendo desnecessário lançamento pelo Fisco”* (AgRg no Ag 1.028.235/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 19/03/2009).

Nesse cenário, especificamente com relação à multa de ofício lançada entendendo que deveria ser considerado que não cabe a incidência de multa, visto que a multa de ofício apenas tem aplicação quando o crédito tributário é constituído pelo lançamento da autoridade fiscal. No caso, a constituição do crédito tributário se deu em momento anterior pela confissão de dívida no PERT.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni