



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.721035/2016-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.032 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2019  
**Recorrente** RMF INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 10/03/2016

**AUDITOR FISCAL. MULTA. DECLARAÇÃO FALSA. COMPETÊNCIA.**

O(A) Auditor(a) Fiscal da Receita Federal é competente para lavrar autos de infração de multas por falsa declaração ainda que os tributos principais estejam em fase de cobrança judicial.

**AGRAVAMENTO. MULTA. DOLO.**

Demonstrado atraso no conhecimento da ocorrência das circunstância materiais da forma de extinção do fato gerador (compensação) pela autoridade fazendária e redução do montante do tributo devido por ação livre consciente e reiterada (por cento e noventa vezes) da contribuinte, deve a multa ser agravada.

**MULTA. PATAMAR DE 225%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 2.**

O CARF não é competente para pronunciar-se acerca de violação do princípio Constitucional do não confisco.

**ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÃO À LEI.**

Ao apresentar cento e noventa declarações de compensação com créditos inexistentes para reduzir o valor dos tributos a pagar em espécie o administrador da Recorrente, em tese, fraudou a fiscalização tributária “*inserindo elementos inexatos, (...) em documento ou livro exigido pela lei fiscal*” (art. 1º inciso II da Lei 8.137/90), isto é, o administrador infringiu a Lei respondendo pela multa em questão, nos termos do artigo 135 inciso III do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração para aplicação de multa por falsa declaração em DCOMP, agravada pelo não atendimento à fiscalização e sujeição passiva solidária no valor total de R\$ 17.654.203,19 (dezessete milhões, seiscentos e cinquenta e quatro mil e duzentos e três reais e dezenove centavos).

1.2. Para tanto, alega a fiscalização que a **Recorrente** utilizou um mesmo crédito de R\$ 1.124.052,66 como base de 190 pedido de compensação que totalizam R\$ 7.889.926,68 em débitos tributários. Ademais, afirma que o crédito da **Recorrente** é inexistente, eis que “*já haviam sido indicados pela contribuinte para extinguir débitos por ela declarados com tributos com as mesmas características em DCTF*” sendo que, em alguns pedidos de compensação a **Recorrente** foi intimada da incorreção de seu pedido porém “*a interessada optou por não retificar os pedidos de compensação*” e apresentou recursos a esta Corte apenas alegando nulidades, isto é, sem apresentar prova de seu direito creditório.

1.2.1. Assim, a fiscalização conclui que “*é legítima a imputação de dolo (no mínimo, do tipo eventual) na conduta quando, de forma REITERADA, [a Recorrente] tenta modificar as características do fato gerador de modo a reduzir o montante a pagar – mediante a entrega de DCOMPs cujos créditos são inexistentes*”.

1.2.2. Por fim, a fiscalização arrola como sujeito passivo solidário o senhor Rogério Moraes Batista, (forte no artigo 135 inciso III do CTN) único administrador da **Recorrente** e a pessoa que forneceu a procuração eletrônica para outras pessoas protocolarem os pedidos de compensação.

1.3. Apenas a **Recorrente RMF** apresentou Impugnação em que argumenta:

1.3.1. Os tributos devidos encontram-se em cobrança judicial, logo a Receita Federal é incompetente para exigir a multa;

1.3.2. *“Em nenhum momento a Recorrente almejou a simples suspensão dos débitos, apenas usufruiu da legislação que permite a compensação de créditos tributários, já que entende ser detentora dos créditos alegados”;*

1.3.2.1. Se utilizou de entendimento da fiscalização que permite o pedido de compensação enquanto pendente de julgamento pedido de restituição;

1.3.3. A multa no patamar de 225% é confiscatória;

1.3.3.1. *“A empresa deixou de atender intimação fiscal para prestar esclarecimentos, ocorre que por descuido as intimações fiscais não foram tratadas com o devido zelo, tendo em vista que os responsáveis acharam desnecessário respondê-las, uma vez que os débitos declarados nas Dcomps estão em cobrança, não fazendo qualquer sentido prosseguir na esfera administrativa, ainda mais quando estas compensações foram consideradas não declaradas **por decisão judicial**”.*

1.3.3.2. Não restou demonstrada a falsidade da declaração;

1.3.4. *“A atitude do Sr. Rogério não possui nenhum caráter ilícito, já que as compensações foram transmitidas conforme legislação e entendimento da Secretaria da Receita Federal, não restando configurada a tipificação do art. 135, do CTN”;*

1.3.4.1. *“Além disso, as compensações não foram homologadas e sequer houve uma fundamentação para a negativa, já que esta foi proferida de forma eletrônica, justificando assim a apresentação das manifestações de inconformidade, tendo em vista que toda decisão administrativa precisa ser motivada e fundamentada, conforme Lei n.º 9.784/99”.*

1.4. A DRJ de Ribeirão Preto manteve a autuação integralmente fundamentando sua decisão no seguinte:

1.4.1. *“Sendo a atividade do auditor-fiscal uma atividade vinculada, [ante os fatos narrados pela fiscalização] não só os auditores tinham competência para lavrar o auto de infração, como tinham o dever funcional de fazê-lo;*

1.4.2. A atuação da **Recorrente** no presente caso foi *“dolosa, porque não se concebe como alguém que administra uma sociedade não tenha um bom controle de tudo o que a sua empresa tem a receber e a pagar, aí incluídos os débitos tributários definitivos e os créditos líquidos e certos (e.g., pagamentos porventura feitos a maior)”;*

1.4.3. *“A intenção de lesar acaba por ser facilmente desvelada pela reiteração e pelos altos valores indevidamente informados nessas declarações e nunca retificados”;*

1.4.3.1. *“Ao compensar débitos com créditos inexistentes, os controles da empresa (seja escrituração contábil, seja livro caixa) acusarão um excedente financeiro no final que, a depender do volume, será impossível de passar*

*despercebido aos olhos do administrador, de que se tratou de uma redução indevida de obrigações tributárias”;*

1.4.4. *“Em relação à majoração da multa isolada de 150% para 225%, em virtude de não atendimento das intimações, a própria recorrente reconheceu no item II.c da impugnação, à fl. 3799, que não atendeu as intimações, razão pela qual foi correta a majoração da multa”;*

1.4.5. *“Acolher a alegação dos impugnantes [caráter confiscatório da multa] implicaria em declarar a inconstitucionalidade de Lei, o que é vedado em sede administrativa”;*

1.4.6. *“No presente caso, ficou caracterizada a conduta dolosa do agente [Rogério Moraes Baptista] em virtude da reiteração da conduta e do volume relativo aos valores envolvidos”.*

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando as teses descritas em sede de Impugnação.

## **Voto**

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** alega **INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL** vez que os débitos tributários objeto de compensação estão em cobrança judicial. Em contraponto, a DRJ afirma que ante os fatos narrados é dever da autoridade fiscal lançar a multa de ofício agravada, *ex vi* artigo 142 Parágrafo Único do CTN.

2.1.1. Efetivamente, no presente processo não se exigem tributos e sim multa decorrente de apresentação de declaração de compensação com falsidade. Embora decorrente um tema de outro e ligados a um mesmo aspecto histórico, as hipóteses de incidência (e consequentemente, os fatos geradores) são distintas. Lá discute-se se houve ou não lucro, receita, faturamento, saída de produto industrializado etc. Aqui o tema é a tentativa de extinguir os débitos tributários por meio de compensação com falsas declarações. Portanto, o fato de existirem cobranças já em sede judicial não demonstra incompetência do fisco federal; pelo contrário, apenas reforça o dever de, no mínimo, investigar possíveis irregularidades.

2.2. A **Recorrente** alega ter cumprido fielmente os ditames legais em seu pedido – inclusive, com respaldo em Solução de Consulta da Receita Federal – logo, não há **DOLO** a tornar possível a incidência da multa em análise.

2.2.1. A DRJ afasta a alegação de inexistência de dolo nos termos já descritos em relatório, nomeadamente:

1.4.2. A atuação da **Recorrente** no presente caso foi “dolosa, porque não se concebe como alguém que administra uma sociedade não tenha um bom controle de tudo o que a sua empresa tem a receber e a pagar, aí incluídos os débitos tributários definitivos e os créditos líquidos e certos (e.g., pagamentos porventura feitos a maior)”;

1.4.3. “A intenção de lesar acaba por ser facilmente desvelada pela reiteração e pelos altos valores indevidamente informados nessas declarações e nunca retificados”;

1.4.3.1. “Ao compensar débitos com créditos inexistentes, os controles da empresa (seja escrituração contábil, seja livro caixa) acusarão um excedente financeiro no final que, a depender do volume, será impossível de passar despercebido aos olhos do administrador, de que se tratou de uma redução indevida de obrigações tributárias”;

2.2.2. Ao fixar a base para o agravamento de 100% da multa de ofício, afirma o Fisco que há em tese, crime contra a ordem tributária, em especial por restarem configuradas no caso concreto ações descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/74. Ademais, há novo agravamento em 50% por ter a **Recorrente** deixado de atender o fisco quando intimada.

2.2.3. Com a devida vênia, quer parecer que o artigo 73 da Lei 4.502/74 foi indicado por mero equívoco da fiscalização pois em momento algum se aventa conluio com terceiros. Pois bem, os tipos plasmados nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/74 têm como elementos em comum a execução típica (ação ou omissão dolosa) e a finalidade da ação (tendente a impedir ou retardar); divergem apenas quanto aos resultados típicos: i) sonegar (no que importa à resolução do presente caso) envolve retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, e ii) fraudar é modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido.

2.2.4. Os resultados típicos foram repisados algumas vezes no curso da fiscalização, *i.e.*, houve atraso no conhecimento da ocorrência das circunstâncias materiais da forma de extinção do fato gerador (compensação) pela autoridade fazendária e redução do montante do tributo devido. Ambos os casos tipificaram-se por uma ocorrência no mundo fenomênico: cento e noventa declarações de compensação com créditos inexistentes para débitos sete vezes maiores.

2.2.5. Sobre o dolo, é certo que a doutrina clássica de direito penal (em especial na Alemanha) afasta a possibilidade de reconhecer ação dolosa de pessoa jurídica, por faltar a esta o elemento anímico. Assim, ROXIN leciona que “*tampoco son acciones conforme al Derecho penal alemán los actos de personas jurídicas, pues, dado que les falta una sustancia psíquico-espiritual, no pueden manifestarse a sí mismas*” (DP PG, fls. 258).

2.2.5.1. Em contraponto, JAKOBS (Tratado, fls. 220/1) aponta que a teoria do direito penal se afastou da teoria causal da ação para fixar a responsabilidade. É dizer, a doutrina clássica do direito penal - ao menos desde FEURBACH (e também ROXIN, fls. 308) - afasta o elemento psíquico-espiritual na análise do dolo da pessoa física, e o inclui quando trata de pessoa jurídica! Dolo, na clássica lição de WELZEL (DP PG, fls. 74/5) é a consciência do que se quer e a decisão de realiza-lo. Inclusive, o mestre de Bonn destaca que “*El dolo, como mera decisión de un hecho es penalmente irrelevante, ya que el derecho penal no puede afectar el mero ánimo de obrar. Solamente cuando conduce al hecho real y lo domina, es penalmente relevante*”, ou seja, o dolo se manifesta na ação e nela deve ser perscrutado.

2.2.5.2. Acerca das ações e omissões imputadas à **Recorrente** bem discorreu a DRJ. A reiteração da conduta infracional (190 declarações), ainda que informado o equívoco por diversas vezes quer por este colegiado quer pelas DRJs e a inobservância dos controles contábeis da própria **Recorrente** – que certamente acusaram o erro – demonstram o conhecimento e vontade de praticar a ação. As consequências necessárias e inevitáveis da ação da **Recorrente** foram a redução artificial do montante a pagar dos débitos tributários e o retardamento do conhecimento da ocorrência deste montante, logo, há dolo direto imputável a ela e o agravamento é de rigor.

2.3. O caráter confiscatório da **MULTA EM PATAMAR DE 225%** é tema constitucional ao qual este Conselho está impedido de pronunciar-se, nos termos da Súmula CARF 2. Ademais, “a própria recorrente reconheceu no item II.c da impugnação, à fl. 3799, que não atendeu as intimações, razão pela qual foi correta a majoração da multa”, logo, inexistente qualquer outro tema de defesa, de rigor a manutenção da multa.

2.4. A fiscalização fundamenta a **RESPONSABILIDADE DO SÓCIO** no artigo 135 inciso III do CTN c.c. artigo 1º e artigo 2º da Lei 8.137/90 bem como artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64. Isto porque, o único administrador da **Recorrente** concedeu procuração a três pessoas em períodos diferentes para lançaram as DCOMP com informações falsas no sistema.

2.4.1. Como matéria de defesa a **Recorrente** tece os argumentos descritos no item 1.3.4 acima, a saber:

*1.3.4. “A atitude do Sr. Rogério não possui nenhum caráter ilícito, já que as compensações foram transmitidas conforme legislação e entendimento da Secretaria da Receita Federal, não restando configurada a tipificação do art. 135, do CTN”;*

*1.3.4.1. “Além disso, as compensações não foram homologadas e sequer houve uma fundamentação para a negativa, já que esta foi proferida de forma eletrônica, justificando assim a apresentação das manifestações de inconformidade, tendo em vista que toda decisão administrativa precisa ser motivada e fundamentada, conforme Lei nº 9.784/99”.*

2.4.2. Na escorreita lição de SCHOUERI (ao discorrer acerca da posição majoritária sobre o tema) para incidência da responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN faz-se necessária a presença de três aspectos: 1) ato praticado com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, 2) o fato jurídico tributário e, 3) uma relação de causalidade entre ambos.

2.4.3. Destarte, para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário “que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal” (PAULSEN). É neste mesmo sentido, inclusive, a Jurisprudência Vinculante do Tribunal da Cidadania e do Egrégio Sodalício:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO  
DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.  
(...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que 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 (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (STJ - REsp 1101728 / SP – Temas 96 e 97)

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.** A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

2.4.4. É evidente que, quando há ação direta do administrador no ato ilícito, do mesmo conjunto de fatos exsurge o fato gerador tributário e o fato gerador da responsabilidade tributária. E é justamente o caso dos autos. Em momento algum a **Recorrente** imputa a ação dolosa a terceiros (ainda que desconhecidos), limita-se a infirmar o dolo da ação. Ora, como dito no item anterior, a conduta comissiva é dolosa, em tese. Houve consciência na execução da ação e vontade de atingir os objetivos ilícitos que, *mutatis mutandis*, são os mesmos descritos nos artigos 71 e 72 da Lei 9.430/96 (reduzir tributos).

2.4.4.1. Pormenorizadamente, ao apresentar cento e noventa declarações de compensação com créditos inexistentes para reduzir o valor dos tributos a pagar em espécie a **Recorrente**, em tese, fraudou a fiscalização tributária “*inserindo elementos inexatos, (...) em documento ou livro exigido pela lei fiscal*” (art. 1º inciso II da Lei 8.137/90).

2.4.4.2. Com o antedito, com a máxima vênia, afasta-se a incidência do artigo 2º da Lei 8.137/90, até porque, tal delito é formal (V. RHC 114513/SP), subsidiário ao descrito no artigo que lhe antecede. O artigo 2º da Lei 8.137/90 se contenta com o mero intuito de lesar os cofres públicos (EDcl nos EDcl no AgRg no AREsp 1277044/ES), já o artigo 1º é delito material que exige o efetivo prejuízo e no caso este (prejuízo) restou cabalmente demonstrado.

3. Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e a ele nego provimento nos termos acima descritos.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto