



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720736/2015-05
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-013.476 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
DROGA EX LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF N.º 02 DE 2023. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 103.

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião. Havendo constatação de que a exoneração total do pagamento de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é inferior ao atual limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 não se conhece do recurso de ofício.

Súmula CARF n.º 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

MULTA DE OFÍCIO.

É devida a multa em lançamento de ofício 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.

MULTA QUALIFICADA.CABIMENTO.

Cabível a qualificação da multa de ofício proporcional quando as importâncias apuradas pela fiscalização se apresentavam, antes do início do procedimento fiscal, ocultas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.CABIMENTO.

É devida a responsabilização tributária jungida à autuação em relação a valores ocultos.

Aplica-se a CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP a ementa da COFINS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, conhecer em parte dos recursos voluntários para apreciar a matéria de mérito e, na parte conhecida, negar provimento a ambos os recursos.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração para cobrança do PIS e da COFINS do ano de 2011, acrescido de juros, multa agravada de 150% e multa regulamentar de R\$ 6.000,00 em razão da omissão de declaração e de pagamento dos tributos. Foram incluídos no polo passivo da presente demanda, o contribuinte DROGA EX e os devedores solidários Alexandre Della Coletta e Marcos Della Colleta.

Em sede de defesa, os devedores principal e solidários trouxeram os seguintes tópicos para serem analisados: (i) Do erro de preenchimento das declarações; (ii) Do Lançamento de ofício da Ilegalidade da Cobrança da Multa Isolada de 150%; (iii) Da representação fiscal para fins penais dos Administradores; (iv) da Inexistência de Responsabilidade Tributária.

Por sua vez, a DRJ deu parcial provimento às impugnações para: a) não conhecer da pretensão de perícia e suplementação de provas; b) manter o Auto de Infração de Multa Regulamentar, no montante de R\$ 6.000,00 (seis mil reais), assim como as sujeições passivas solidárias em relação à mesma multa; c) manter as sujeições passivas solidárias dos Autos de Infração de PIS e COFINS em relação a valores ocultados; d) considerar indevidas as sujeições passivas solidárias no que tange às contribuições Lançadas de PIS e COFINS, suportadas em valores declarados em DICON, conforme quadro demonstrativo imediatamente acima; e) dar parcial provimento às impugnações para reduzir a multa proporcional aplicada de 150% para 75% com relação às contribuições Lançadas de PIS e COFINS suportadas em valores declarados em DICON, conforme demonstrativos adiante; f) no mais, manter os Lançamentos de PIS e COFINS conforme os mesmos demonstrativos adiante:

	PIS			MULTA		
	EXIGIDO	MANTIDO	EXONERADO	EXIGIDO	MANTIDO	EXONERADO
jan/11	18.388,75	18.388,75	0,00	27.583,13	17.474,99	10.108,14
fev/11	13.395,70	13.395,70	0,00	20.093,55	10.046,78	10.046,77
mar/11	13.412,77	13.412,77	0,00	20.119,16	10.059,58	10.059,58
abr/11	12.803,03	12.803,03	0,00	19.204,55	9.602,28	9.602,27
mai/11	14.227,03	14.227,03	0,00	21.340,55	10.670,28	10.670,27
jun/11	16.756,38	16.756,38	0,00	25.134,57	13.290,03	11.844,54
jul/11	19.793,80	19.793,80	0,00	29.690,70	17.609,89	12.080,81
ago/11	19.803,61	19.803,61	0,00	29.705,42	17.564,15	12.141,27
set/11	21.418,41	21.418,41	0,00	32.127,62	18.758,84	13.368,78
out/11	20.724,18	20.724,18	0,00	31.086,27	18.664,26	12.422,01
nov/11	20.284,65	20.284,65	0,00	30.426,98	18.666,41	11.760,57
dez/11	13.957,52	13.957,52	0,00	20.936,28	10.468,14	10.468,14
Total	204.965,83	204.965,83	0,00	307.448,78	172.875,63	134.573,15

Demais acréscimos legais (juros) de acordo com a legislação de regência.

	COFINS			MULTA		
	EXIGIDO	MANTIDO	EXONERADO	EXIGIDO	MANTIDO	EXONERADO
jan/11	84.699,70	84.699,70	0,00	127.049,55	80.490,83	46.558,72
fev/11	61.140,95	61.140,95	0,00	91.711,43	45.855,72	45.855,71
mar/11	61.833,92	61.833,92	0,00	92.750,88	46.375,44	46.375,44
abr/11	58.971,49	58.971,49	0,00	88.457,24	44.228,62	44.228,62
mai/11	66.140,57	66.140,57	0,00	99.210,86	49.605,43	49.605,43
jun/11	77.233,07	77.233,07	0,00	115.849,61	61.253,77	54.595,84
jul/11	91.221,54	91.221,54	0,00	136.832,31	81.149,77	55.682,54
ago/11	91.273,94	91.273,94	0,00	136.910,91	80.944,50	55.966,41
set/11	98.654,50	98.654,50	0,00	147.981,75	86.435,69	61.546,06
out/11	95.524,09	95.524,09	0,00	143.286,14	86.019,11	57.267,03
nov/11	93.657,68	93.657,68	0,00	140.486,52	86.169,99	54.316,53
dez/11	64.289,21	64.289,21	0,00	96.433,82	48.216,91	48.216,91
Total	944.640,66	944.640,66	0,00	1.416.961,02	796.745,78	620.215,24

Demais acréscimos legais (juros) de acordo com a legislação de regência.

Da decisão proferida pela DRJ, houve interposição de Recurso de Ofício e Voluntários, onde os Recorrentes reproduziram suas razões de defesa. Adicionalmente, a devedora principal trouxe novo argumento em relação aos juros de mora calculados com base da Taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

Os recursos de ofício e voluntários são tempestivos posto que apresentado dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias. Passa-se a análise separadamente de cada recurso.

I – Do Recurso de Ofício

Nos termos da Portaria MF nº 2/2023 (não vigente à época da decisão recorrida), restou estabelecido limite de R\$ 15.000.000,00 para interposição de recurso de ofícios pelas Turmas da DRJ.

A verificação do limite de alçada, estabelecido em Portaria da Administração Tributária, para fins de conhecimento do recurso de ofício pelo CARF, é efetivada, em juízo de admissibilidade, quando da apreciação na segunda instância, aplicando-se o limite vigente na ocasião, nos termos da 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”.*

Havendo constatação de que a exoneração total do pagamento de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é inferior ao atual limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 – vide tabela colacionada no relatório deste voto - não se conhece do recurso de ofício.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

II – Dos Recursos Voluntários

Antes de adentrar ao mérito das questões arguidas pelos Recorrentes, insta reconhecer que há matérias trazidas nos recursos voluntários que não merecem conhecimento, seja porque não foram arguidas em sede de defesa, seja porque não se prestaram a atacar os motivos determinantes da decisão recorrida.

Para o primeiro caso (preclusão da matéria), verifica-se que a insurgência quanto a ao juro de mora calculados com base da Taxa Selic, arguido pela devedora principal, foi questionada somente em sede recursal, clamando, assim, pela aplicação do instituto da preclusão prevista no artigo 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.”

Para o segundo caso (não questionamento efetivo contra a “ratio decidendi”), constatasse que a decisão recorrida se declarou incompetente para julgar as questões levantadas pelos Recorrentes atinentes a representação fiscal para fins penais. Os Recorrentes, por sua vez, reproduziram suas razões de defesa, atacando o procedimento instaurado e discutido a inexistência de dolo na conduta, quando na verdade, deveria atacar os fundamentos da decisão recorrida que não conheceu das matérias arguidas na defesa por ser incompetente.

Por essas razões, não se conhece das matérias anteriormente citadas.

Em relação a matéria de mérito, analisando minuciosamente a decisão recorrida e as razões recursais (que reproduziu “*ipsis litteris*” suas razões de defesa), entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto. Assim, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

Das penalidades pecuniárias

Superadas tais questões, passa-se adiante na análise do caso em pauta lembrando que os Impugnantes, contestando as penalidades aplicadas, pretendem a anulação das autuações.

Descabendo a anulação dos feitos, como demonstrado, devida é a aplicação de penalidades pecuniárias, inclusive multa regulamentar pela apresentação de DCTF com incorreções ou omissões.

Não há que se imaginar agressão ao princípio do não-confisco.

O princípio do não-confisco é diretriz dirigida ao legislador, que dele deve se utilizar para a adequada feitura das normas legais, não ao aplicador das leis.

Depois, não cabe à esfera administrativa apreciar argumentos diretos ou indiretos, abertos ou sugeridos, contra as normas tributárias atinentes às multas

aplicadas, por supostos vícios de inconstitucionalidade/ilegalidade ou suposta afronta a princípios.

O afastamento de penalidades ou sua redução a patamares não previstos na legislação de regência, se concedido, ocorreria à margem dessa legislação, o que não é possível na órbita do Fisco, uma vez que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada à lei.

Nessa linha de impossibilidade da esfera administrativa apreciar alegações contra norma posta, leciona o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, publicado no Diário Oficial da União em 21/10/1970, o qual traz citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, nos termos que seguem:

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão.”

Porém, pode-se discutir a aplicação da qualificação da multa no caso concreto.

Da qualificação da Multa

No que toca à qualificação da multa proporcional (duplicação de seu valor ordinário, fazendo saltar o percentual de 75% para 150%), deve restar comprovado o intuito doloso que a justifique, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502:

Lei 9.430

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Lei nº 4.502

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.

Sendo decorrente de ação ou omissão dolosa, a constatação do ilícito, a autorizar a qualificação da multa prevista no art. 44, § 1º, acima, exige a prova da presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados ilegítimos de que cuidam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Convém notar, ainda, que a declaração típica a que se refere o transcrito o art. 44, I, é aquela cuja falta ou inexatidão enseja Lançamento de Ofício (no caso em exame — relacionado a contribuinte pessoa jurídica e a contribuições sujeitas ao chamado lançamento por homologação —, a declaração de confissão de débitos, ou seja, a DCTF).

Nesse ritmo, necessário que se façam algumas considerações acerca da DCTF.

A DCTF é declaração sui generis e distinta de várias outras declarações entregues ao fisco federal, cumprindo o papel de instrumento bastante e suficiente à cobrança (não de instrumento de apuração ou de demonstração de apuração dos tributos), pela qual o contribuinte é obrigado a confessar seus débitos.

Via DCTF o contribuinte é obrigado a confessar que deve.

Pois bem, a ausência de declaração e a declaração a menor em DCTF implicam por si mesmas na punição do art. 44, I, da Lei 9.430, representada pela imposição do percentual de 75%.

Nesse sentido, se a falta de declaração ou a declaração inexata de DCTF redundasse automaticamente em multa de 150%, não haveria razão para a imposição de 75%.

A intenção dolosa, passível da multa qualificada de 150%, não pode residir na simples omissão de valores em DCTF, na medida em que essa omissão já implica punição mediante multa no percentual mínimo de 75%, conforme previsto expressamente no art. 44 referido.

Para a duplicação do percentual de 75% é necessário que a ausência de declaração ou a declaração a menor em DCTF seja acompanhada de uma comprovada intenção dolosa.

No caso presente, há certos valores, identificados pela Fiscalização por meio de contabilidade entregue após o início do procedimento fiscal, quando a Contribuinte já não gozava de espontaneidade conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 06.03.1972:

Decreto nº 70.235

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (...)

§ 1º 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. (...).”

Tais valores ou parcelas, não constantes de DACON, ausentes de contabilidade antecedente à ação fiscal e ignorados na feitura das DCTF, foram ocultados.

Não ocorreu mero engano ou simples falha pontual, uma vez que a falta de apontamento de citadas importâncias foi amplo, abarcando diversos registros (DACON, DCTF e contabilidade antecedente à ação fiscal), assim como vários períodos de apuração.

Todavia, os Lançamentos objeto deste processo não estão, tal como lavrados, relacionados a aproveitamento de notas inidôneas ("notas frias"), falsificação de contratos, interposição fraudulenta de pessoas ("laranjas") e a outros atos desse jaez.

A prática ilícita é de ocultação (sonegação), não de interferência na conformação do fato gerador (fraude).

De outro lado, também há valores lançados com base em informações prestadas em demonstrativos próprios e específicos de PIS e COFINS (DACON) ou que estão em concordância total ou parcial com estes (assim como há valores informados em DIPJ;

todavia, deve ser destacado aqui o DACON, documento especificamente voltado para a demonstração da apuração de PIS/COFINS).

Esses valores foram declarados ao Fisco, não escondidos.

Como já se verifica, a omissão de valores em DCTF, em contabilidade e em eventual documentação similar não pode caracterizar o intuito doloso se a própria Autoridade Lançadora implementa a lavratura dos feitos em concordância com informações prestadas pelo sujeito passivo – não omitidas – ao próprio Fisco Federal por via de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004.

Posta a questão nessa conformidade, os valores ou parcelas de valor com respaldo em DACTON não foram escondidas e, portanto, descabe a qualificação da penalidade pecuniária em relação a elas.

A majoração da penalidade pecuniária para o patamar de 150% não procede no tocante a valores respaldados em DACTON, pois os trabalhos fiscais, nesse ponto, estão harmonizados com informações fornecidas pela própria Contribuinte ao Fisco.

Por tudo, a não declaração de valores em DCTF e em contabilidade antes da ação fiscal, no caso, é inapta a apoiar ou sugerir as intenções dolosas de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, concernentemente a valores obtidos ou respaldados em DACTON.

Conclui-se que deve ser afastada a multa em patamar de 150% concernentemente a valores obtidos ou respaldados em DACTON, sendo cabível esta no percentual de 75%.

Cumpra agora uma observação quando aos DACTON de janeiro, fevereiro e março de 2011. A Autoridade Lançadora noticia a ausência de tais demonstrativos antes do início da ação fiscal. Sendo assim, seriam supostamente imprestáveis para a caracterização da espontaneidade.

Ocorre que as receitas relativas a esses meses informadas em DACTON totalizam R\$ 16.864.256,46 (5.482.932,68 + 5.267.553,65 + 6.113.770,13; notar quadro de fl. 683), valor inferior à receita relativa ao 1º trimestre de 2011 informada espontaneamente em DIPJ (Ficha 06A), a qual alcança R\$ 17.418.600,57 (processo 13896.720734/2015-16, também apresentado nesta sessão de julgamento; notar o voto proferido no acórdão a ele relativo).

Ademais, os valores advindos ou deduzidos de SPED/contabilidade relativamente a janeiro, fevereiro e março de 2011 (5.780.582,58, 5.561.501,76 e 6.403.958,05 respectivamente; notar quadro de fl. 683), acatados pela Fiscalização (notar última coluna do mesmo quadro), são superiores àqueles informados nos DACON de janeiro, fevereiro e março de 2011.

Nessas circunstâncias, os citados valores de receita informados nos DACON guardam consistência, no mínimo até a medida de seus próprios montantes, com aqueles enraizados no SPED/contabilidade e acatados pela Fiscalização.

Em suma, houve declaração espontânea em DIPJ de montante até superior àquele resultante da totalização de valores informados nos DACON e estes citados valores, no caso, devem ser havidos como não ocultados.

Quanto aos valores ou parcelas de valor não respaldadas ou não baseadas em DACON, não escrituradas tempestivamente e não confessadas, devem ser havidas por ocultadas e, portanto, sujeitas à qualificação da multa.

No cenário concreto, em síntese, foi declarado em DACON um total anual de R\$ 81.232.948,40 (R\$ 81.229.201,13 de Receita de Vendas de Bens e Serviços acrescidos de R\$ 3.740,00 e R\$ 7,27 de Demais Receitas; a soma de bases de cálculo apontadas pela Fiscalização como tendo sido informadas em DACON alcança um número próximo: R\$ 81.241.312,87), enquanto a Autoridade Lançadora apurou R\$ 82.768.465,00 como receita da revenda de mercadorias no mercado interno.

Desse modo, a Contribuinte informou como base de cálculo no ano um valor que é cerca de 98% daquele apurado pela Autoridade Lançadora.

E a Base de cálculo de PIS/COFINS obtida ou respaldada em DACON é igual ou superior, em fevereiro, março, abril, maio e dezembro de 2011, àquela apurada pela Fiscalização.

O quadro abaixo detalha em números a questão:

(...)

Paralelamente, observa-se que a Fiscalização não fala em glosa de créditos das exações em pauta.

Nesse cenário, não se sustenta a qualificação da multa em relação aos citados meses de fevereiro, março, abril, maio e dezembro de 2011, assim como em relação aos valores ou parcelas dos demais meses incluídas em DACON.

Em relação aos demais meses, para fins de exoneração parcial da multa (redução ao patamar ordinário de 75%), cumpre dimensionar o impacto da utilização das bases de cálculo informadas em DACON.

Para tanto, deve-se substituir nos cálculos fiscais as base de cálculo apuradas pela Fiscalização pelas bases de cálculo informadas em DACON, conforme demonstrativos adiante.

(...)

Responsabilidade tributária do art. 135 do CTN

Quanto à responsabilidade tributária, é necessário começar notando o preceito legal posto no Código Tributário Nacional - 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.

Acerca da matéria o PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 traz o seguinte sumário:

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;

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;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

Paralelamente, cumpre observar que a Lei 9.430, ao tratar do Lançamento de Ofício em seu art. 44, alça a falta de declaração ao mesmo patamar da falta de pagamento.

A declaração aqui referida, para efeito do caso concreto, é aquela pela qual se confessa a dívida, como é o caso da DCTF (note-se que o dispositivo citado se aplica a tributos em geral, voltados para pessoas físicas e jurídicas, sujeitos a confissão de dívida ou não, sujeitos a Lançamento por homologação ou não, sendo sua aplicação amoldada a cada caso e tributo).

Com efeito, nos termos do seu art. 44, I, a penalidade em Lançamento de Ofício aplica-se "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".

Nesse ritmo, se a mera falta de pagamento não caracteriza ato ilícito para fins de aplicação do art. 135 do CTN (na linha exposta no PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009), na mesma medida a mera falta de declaração (leia-se DCTF) também não caracterizará.

A crer diferentemente, o que se descarta, sempre que houvesse Lançamento de Ofício, nos casos de tributos sujeitos ao chamado Lançamento por Homologação, haveria necessariamente obrigação de imputar responsabilidade a administradores, uma vez que o crédito tributário é constituído via Auto de Infração diante justamente da ausência de confissão de dívida.

Noutras palavras, a responsabilização seria intrínseca ao Lançamento de Ofício.

Eis, portanto, a primeira conclusão que se chega, no que aqui interessa, com respeito ao art. 135 do CTN: não caracteriza ato ilícito a mera falta de declaração.

Referida conclusão, todavia, é uma negação ("não caracteriza").

Para a caracterização do ato ilícito — agora em postura de asserção, não de negação — é necessária uma conduta que vá além do mero inadimplemento (falta de pagamento no prazo de vencimento) e da mera falta de declaração.

Mas qual seria essa ou essas condutas?

O sumário acima referido nos dá algumas pistas, ao citar a sonegação fiscal e a dissolução irregular da sociedade.

Para melhor exame, cumpre observar, uma vez que o caso envolve sonegação, que esta não se confunde com a fraude (como seria o caso, por exemplo, da rasura ou feitura dolosa de um contrato com a intenção de impactar a conformação do fato gerador visando um menor tributo).

Ou seja: fraudar não é o mesmo que sonegar, o que é auto-evidente pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (conquanto se sonegar implica na responsabilização do art. 135, fraudar na mesma medida também implica).

Aliás, a falta de declaração em geral (seja em DCTF, seja em DACTON, seja em DIPJ), no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não têm, por dedução lógica, qualquer impacto no fato gerador, posto lhes ser posterior.

O fato gerador é pré-existente às declarações em geral.

Nesse sentido (nesse sentido, repita-se), não há como imaginar, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que a omissão ou a falta de declaração em geral cause um centavo de tributo a mais ou a menos que o devido.

Tais irregularidades apenas podem obstaculizar o conhecimento do fato gerador (o seu conhecimento é relacionado a hipótese de sonegação, caso provado o intuito doloso), mas nenhum impacto causam à sua ocorrência/conformação (a sua ocorrência/conformação é relacionada a hipótese de fraude, caso provado o intuito doloso).

No caso, a ilicitude foi de ocultação (sonegação), a qual, como demonstrado, inexistiu em relação a valores ou parcelas de valor respaldadas em DACTON, sendo indevida a sujeição passiva jungida às autuações, imputada com fulcro no art. 135, III, do CTN, no tocante a tais importâncias.

Homologação, haveria necessariamente obrigação de imputar responsabilidade a administradores, uma vez que o crédito tributário é constituído via Auto de Infração diante justamente da ausência de confissão de dívida.

Noutras palavras, a responsabilização seria intrínseca ao Lançamento de Ofício.

Eis, portanto, a primeira conclusão que se chega, no que aqui interessa, com respeito ao art. 135 do CTN: não caracteriza ato ilícito a mera falta de declaração.

Referida conclusão, todavia, é uma negação ("não caracteriza").

Para a caracterização do ato ilícito — agora em postura de asserção, não de negação — é necessária uma conduta que vá além do mero inadimplemento (falta de pagamento no prazo de vencimento) e da mera falta de declaração.

Mas qual seria essa ou essas condutas?

O sumário acima referido nos dá algumas pistas, ao citar a sonegação fiscal e a dissolução irregular da sociedade.

Para melhor exame, cumpre observar, uma vez que o caso envolve sonegação, que esta não se confunde com a fraude (como seria o caso, por exemplo, da rasura ou feitura dolosa de um contrato com a intenção de impactar a conformação do fato gerador visando um menor tributo).

Ou seja: fraudar não é o mesmo que sonegar, o que é auto-evidente pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (conquanto se sonegar implica na responsabilização do art. 135, fraudar na mesma medida também implica).

Aliás, a falta de declaração em geral (seja em DCTF, seja em DACTON, seja em DIPJ), no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não têm, por dedução lógica, qualquer impacto no fato gerador, posto lhes ser posterior.

O fato gerador é pré-existente às declarações em geral.

Nesse sentido (nesse sentido, repita-se), não há como imaginar, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que a omissão ou a falta de declaração em geral cause um centavo de tributo a mais ou a menos que o devido.

Tais irregularidades apenas podem obstaculizar o conhecimento do fato gerador (o seu conhecimento é relacionado a hipótese de sonegação, caso provado o intuito doloso), mas nenhum impacto causam à sua ocorrência/conformação (a sua ocorrência/conformação é relacionada a hipótese de fraude, caso provado o intuito doloso).

No caso, a ilicitude foi de ocultação (sonegação), a qual, como demonstrado, inexistiu em relação a valores ou parcelas de valor respaldadas em DACTON, sendo indevida a sujeição passiva jungida às autuações, imputada com fulcro no art. 135, III, do CTN, no tocante a tais importâncias.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício; conhecer em parte dos recursos voluntários e, na parte conhecida, negar-lhes provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo