



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720029/2018-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.046 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2022  
**Recorrente** CRISTALE GRANITOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2016

**DOLO. CONSCIÊNCIA DA AÇÃO TÍPICA. QUALIFICADORA. SOLIDARIEDADE. POSSIBILIDADE.**

Em havendo nos autos prova da consciência da ação típica, de rigor a qualificação da multa e o vínculo de solidariedade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## **Relatório**

1.1. Trata-se de auto de infração por insuficiência de recolhimento da COFINS apurada entre novembro de 2014 e dezembro de 2016.

1.2. Para tanto, narra o auto de infração que a **Recorrente** buscou compensar os débitos de COFINS do período acima com títulos da dívida pública transacionados por Alpha One Administração e Gestão de Ativos Ltda (que, segundo o Tesouro Nacional, não possui

qualquer crédito contra a União). Intimada pela fiscalização a corrigir o incorreto procedimento, a **Recorrente** ficou-se inerte, mantendo a Compensação em conta gráfica.

1.2.1. Tendo em vista que a **Recorrente** não apresentou o saldo “*compensado*” em DCTF e buscou operar a compensação por meio de pedido ao Tesouro Nacional e não por meio de DCOMP a fiscalização qualificou a multa aplicada. Ademais, prosseguiu a fiscalização, o procedimento adotado pela **Recorrente** com anuência de seus sócios constitui crime contra a ordem tributária, fato que leva à responsabilização destes últimos nos termos do artigo 135 inciso III do CTN.

1.3.1. Em impugnação os **Recorrentes** narram que:

1.3.1.1. Após certificar-se do embasamento legal, contratou a empresa APPEX subscrevendo, instrumento particular de cessão de créditos e procurações para que referida empresa tomasse todas as cautelas para a compensação de créditos tributários;

1.3.1.2. Mensalmente, a empresa APPEX exigia que a **Recorrente** encaminhasse guias de recolhimento dos tributos que ela (**Recorrente**) deseja compensar e, posteriormente, a APPEX devolvia à **Recorrente** comprovantes de protocolo de pagamentos junto ao STN;

1.3.1.3. Não teve ciência da notificação enviada pela Receita Federal acerca da inidoneidade dos créditos, posto que, esta (notificação) foi recebida por representantes da APPEX;

1.3.1.4. Em 18 de dezembro de 2017 e em 22 de fevereiro de 2018 o sócio da **Recorrente (Recorrente Francisco)** recebeu intimação da Receita Federal e solicitou à empresa ALPHA ONE (sucessora da APPEX) a produção de resposta à intimação.

1.3.2. Com base no acima descrito, os **Recorrentes** argumentam:

1.3.2.1. São vítimas de uma fraude e não coautores;

1.3.2.2. Não tinha motivos para desconfiar da lisura da operação;

1.3.2.3. Não foi demonstrado o intuito dos **Recorrentes** de diferir o pagamento dos tributos mediante fraude;

1.3.2.4. “*A inaplicabilidade da multa qualificada se verifica, também, quando relevado que o contribuinte não deixou de declarar suas obrigações na contabilidade (SPED ECD e demais arquivos), fato este atestado pela fiscalização*”;

1.3.2.5. O não pagamento dos tributos é insuficiente para qualificar a multa;

1.3.2.6. “*A única responsabilidade imputável é aquela prevista no artigo 137, III, “b” do CTN, de modo a responsabilizar as empresas promotoras da fraude (Appex e Alpha One) já que referidas empresas, na condição de mandatárias,*

*praticaram atos dolosos contra a empresa impugnante” que é incompatível com a responsabilidade descrita no artigo 135 do CTN;*

1.4. A DRJ Ribeirão Preto manteve integralmente a autuação, porquanto:

1.4.1. *“As infrações praticadas pela impugnante restaram devidamente relatadas e comprovadas pela autoridade fiscal, não havendo justificativa que demonstre a necessidade da produção de novas provas”;*

1.4.2. *“O sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado e que não firmou nenhum convênio com a STN, não sendo possível, pois, que tenha utilizado o Siafi para o pagamento de receitas federais, bem como não trouxe aos autos nenhum comprovante de pagamento dos tributos exigidos por meio do SPB”;*

1.4.3. *“A autoridade lançadora registrou no Termo de Verificação Fiscal que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Ofício n.º 150/2016, já havia informado à Alpha One e à APPEX acerca da impossibilidade de acolhimento do pedido de resgate de títulos e liberação de recursos para a quitação de débitos tributários de terceiros, por falta de amparo legal”*

1.4.4. *“A empresa mesmo sabendo - ou devendo saber como sujeito passivo dos tributos devidos - da ilicitude do procedimento de "cessão de créditos" em 2015 (data da comunicação da RFB), não tomou nenhuma providência para corrigir tal situação, e ao se omitir assumiu o risco do resultado, ficando caracterizado, portanto o dolo, e conseqüentemente, a qualificação da multa aplicada”;*

1.4.5. *“É fato incontestado que a empresa não declarou em DCTF o real valor devido de todos os tributos apurados, sendo essa - DCTF - o instrumento de confissão dos débitos fiscais, o que denota a intenção do contribuinte em ocultar o conhecimento, por parte do Fisco, dos valores devidos e respectiva cobrança”;*

1.4.6. *“Os atos para execução do artifício adotado foram de conhecimento (ou deveriam ser) dos sócios administradores, atos estes que operacionalizaram a sonegação dos tributos e, conseqüentemente, a infração à lei”;*

1.4.6.1. *“Ademais, ao assinar tais contratos e ao praticar tais atos, os sócios administradores assumiram o risco de não verem plenamente satisfeitas as obrigações da empresa para com o Fisco Federal”.*

1.5. Ainda inconformada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça em que reitera com pequenas alterações (p.ex, a localização do endereço de IP que tomou ciência das informações da Receita Federal) o quanto descrito em Impugnação.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2. Os **Recorrentes** não tecem qualquer comentário acerca do débito tributário e da incidência da multa de ofício (e, por isto, declaro **PRECLUSA** a matéria), debatem sobre a **QUALIFICADORA DA MULTA** e sobre a **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**. Alegam, então, falta de consciência da fraude; sabiam que a empresa APPEX adotaria procedimentos via SIAFI para quitação de débitos tributários, porém, não tinham ciência de que, efetivamente, os tributos não seriam pagos.

2.1. A fiscalização, a seu turno, aponta elementos que indicam ciência dos **Recorrentes** acerca da insubsistência dos pagamentos, a saber: 1) notificação prévia da STN para a APPEX (operadora do esquema) informando acerca da impossibilidade do pagamento, 2) notificação prévia da **Recorrente** via E-CAC informando acerca da ilicitude da operação de pagamento, 3) não declaração em DCTF dos tributos indevidamente compensados, 4) a inexistência de convênio da APPEX com o STN e 5) a não apresentação de “*nenhum comprovante de pagamento dos tributos exigidos por meio do SPB*”.

2.2. Em resposta sobre os dados da realidade acima, os **Recorrentes** afirmam que 1) analisaram a lisura da operação nos termos apresentados pela APPEX, 2) a notificação da RFB foi recebida por representante da APPEX devidamente habilitado no E-CAC, 3) não lançou os tributos devidos em DCTF a pedido da APPEX, porém, descreveu-os nos demais lançamentos contábeis e fiscais.

2.3. Como se nota, a discussão em curso giza sobre o dolo. A bem da verdade, existem diversas teorias sobre o dolo (tantas quantas doutrinas de Direito Penal) que abarcam espectro amplíssimo: desde teorias normativas (finalistas ou funcionais-finais) que beiram um dolo mecânico (atrelado exclusivamente com a capacidade humana de agir e prever o resultado das condutas) até teorias psicológicas (mais preocupadas com a capacidade de pensar do ser humano), sendo que a adoção de qualquer dos extremos resultaria em soluções absolutamente díspares para o caso concreto: enquanto em uma solução Welzeliana bastaria para a presença do dolo a capacidade de direcionar a ação para o resultado final (o que exclui em boa medida considerações sobre o resultado típico), em uma solução clássica a consciência interna do resultado típico seria o centro das atenções.

2.3.1. Por este motivo – e também vez que é, em média, a solução mais aceita pela doutrina, como constata ROXIN – adota-se uma solução intermediária dentro do marco prefigurado pelo sistema neoclássico e finalista, sintetizada aqui (sem prejuízo de tantas outras), nas lições de ZAFFARONI. Para o ilustre professor portenho, o dolo é composto por vontade e efetiva consciência da ação típica. A questão relevante para a existência do dolo (na esteira da consciência da ação típica) é saber “*qué conocimientos son necesarios para que el sujeto se proponga el fin de realizar una acción dirigida a la respectiva lesión típica. Cuando el agente no sepa – por desconocimiento de alguno de esos elementos necesarios – que es lo que hace, o quiera hacer algo diferente, no habrá dolo*”.

2.4. Portanto, para solucionar o caso em voga necessário debater antes qual a ação típica e, para isto, qual o *tipo* em debate. Os tipos são os descritos nos artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64 e artigo 2º da Lei 8.137/90, respectivamente:

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.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

2.4.1. Sem prejuízo da diferença de matrículas, as normas acima expressam hipóteses muito próximas: “prestar declaração que saiba inexata para reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento”. A ação que se enquadra na norma é apresentar declaração de compensação de tributos por meio de pedido à STN sabedores da impossibilidade da compensação.

2.5. Boa parte da ação típica é confessadamente de conhecimento dos **Recorrentes**, afinal assinaram contrato que descreve com minúcias o pedido ao STN, quais créditos seriam utilizados, como o pedido seria feito, como as declarações contábeis e fiscais deveriam ser adequadas e etc.

2.5.1. O conhecimento acerca da impossibilidade da compensação também exsurge da leitura dos autos. A proposta subscrita pela **Recorrente** destaca que o pedido de compensação seria (e foi) feito com fundamento na Portaria SRF 913/02. O artigo 2º da Portaria SRF 913/02 é claro ao limitar a utilização do SIAFI aos Órgãos e Entidades da Administração Pública e a pessoas jurídicas de direito privado conveniadas e não há documento (nem falso) nos autos a demonstrar que APPEX e ALPHA ONE são conveniadas ao SIAFI.

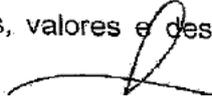
2.5.2. Mais do que o antedito. A proposta deixa claro que o pagamento seria feito por meio de títulos da dívida pública emitidos no exterior nos termos da Lei 10.179/2001. Porém, como bem lembra ofício da STN, “a lei 10.179/2001, no seu art. 6, prevê que [apenas] os títulos referidos no art. 2º da mesma lei (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais” – e não títulos da dívida pública emitida no exterior, portanto.

2.5.3. Em assim sendo, tinham os **Recorrentes** ciência da impossibilidade da compensação – ciência que ganha contornos ainda mais marcantes ao observarmos que uma e justamente os tributos *compensados* via SIAFI não eram declarados em DCTF.

2.6. Não se está aqui a confundir consciência da ilicitude da ação com consciência da ação típica; até mesmo porque, o erro de proibição (consciência da ilicitude) em nada macula o dolo, afinal *Ignorantia juris non excusat*. O que se está a fazer é perscrutar sobre a ciência da impossibilidade de compensação – ciência esta demonstrada, inclusive, por cláusula em contrato subscrito pela **Recorrente** e (ao menos) um de seus sócios:

d) Este instrumento supre todos e quaisquer entendimentos tácitos ou expressos entre as partes, constituindo um único e próprio documento entre as partes como tais aceitam e reconhecem, não podendo alegar desconhecimento sobre seus atos tanto a CEDENTE/CONTRATADA quanto a CESSIONÁRIA/CONTRATANTE.

e) A CEDENTE/CONTRATADA e a CESSIONÁRIA/CONTRATANTE, incluindo funcionários, diretores e demais pessoas vinculadas a cada uma das partes, deverão manter sigilo de todas as informações, valores e descontos referentes ao presente contrato.



3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto