



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720001/2021-04
ACÓRDÃO	1002-004.275 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROTAGRAF INDUSTRIA GRAFICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2018, 18/01/2019, 07/02/2019, 01/03/2019, 26/04/2019, 29/08/2019

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o contribuinte é regularmente intimado por via postal e eletrônica, dispõe de prazo superior a dez meses para apresentação de documentos comprobatórios e, ainda assim, deixa de fazê-lo, sem demonstrar qualquer óbice concreto. A Portaria RFB nº 543/2020 suspendeu determinados prazos processuais até 31 de agosto de 2020, não alcançando, contudo, o prazo para apresentação de esclarecimentos e documentos ao Fisco, que pode ser objeto de prorrogação a pedido do contribuinte.

IRPJ. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Aplica-se a multa isolada de 150%, majorada para 225%, prevista no art. 18, caput, §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, quando comprovada a falsidade das declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo e o não atendimento às intimações fiscais para comprovação do direito creditório.

MULTA ISOLADA. LIMITE DE 100% DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 14 DA LEI Nº 14.689, DE 2023. REDUÇÃO.

Com fundamento no art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, que determina o cancelamento do montante de multa em autuação fiscal que exceda 100% do valor do crédito tributário apurado, impõe-se a redução da multa isolada ao referido limite, cancelando-se o excedente, independentemente da legitimidade do percentual aplicado à luz da legislação de regência.

TEMA 736 DO STF. INAPLICABILIDADE AO CASO. DISTINÇÃO NORMATIVA.

A tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 736 da repercussão geral – que declarou inconstitucional a multa isolada prevista nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para os casos de mera negativa de homologação de compensação tributária – não alcança a multa isolada qualificada prevista no art. 18, caput e §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, que tem como pressuposto específico a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, configurando hipótese normativa inteiramente distinta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de lançamento de ofício para o limite de 100% estabelecido pelo art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023. Vencidos os conselheiros Luís Ângelo Carneiro Baptista e Ricardo Pezzuto Rufino, que negavam provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 25ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08), consubstanciada no Acórdão nº 108-033.865, de 20 de dezembro de 2022, que julgou improcedentes as impugnações apresentadas pela contribuinte e pelos responsáveis solidários Leonardo Andre Zanetelli e Ione Alves dos Santos; não conheceu da impugnação de Alpe

Engenharia Empresarial Eireli por intempestividade; e declarou definitiva, por revelia, a responsabilidade solidária de Francisca Santana Bhering e Ana Maria Dantas Salvador.

O presente processo tem origem em Auto de Infração lavrado em 03/02/2021 (fls. 161/183), por meio do qual foi exigida multa isolada qualificada por compensação indevida, no valor de R\$ 7.154.517,69, correspondente a 225% do valor total dos débitos indevidamente compensados, com fundamento no art. 18, caput e §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. Segundo consta da Descrição dos Fatos (fls. 165/166), o lançamento decorreu do indeferimento do crédito e da não homologação das compensações declaradas no processo nº 19679.720626/2020-43, motivados pela inserção de informações falsas nas declarações de compensação e pelo não atendimento às intimações fiscais.

No processo nº 19679.720626/2020-43, conforme Despacho Decisório DERAT-SP/DIORT/GABIN, de 01 de fevereiro de 2021 (fls. 130/160), ficou constatada a ocorrência de fraude mediante a falsidade das declarações de compensação – PER/Dcomp(s) – por meio das quais a contribuinte pretendeu compensar débitos próprios utilizando-se de créditos fictícios de saldo negativo de IRPJ, referentes ao 1º trimestre de 2015, 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2017 e 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2018.

A falsidade foi evidenciada por dois grupos de inconsistências apuradas no Despacho Decisório (fls. 130/160): (i) inexistência das retenções na fonte declaradas como formadoras do crédito pleiteado, constatada mediante consulta à DIRF das fontes pagadoras identificadas nas declarações; e (ii) inexistência de saldo negativo de IRPJ nos períodos de apuração correspondentes, verificada a partir da própria Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte, que ou não foi transmitida – inviabilizando qualquer apuração de saldo negativo – ou registrava IRPJ a pagar, situação logicamente incompatível com a existência simultânea de saldo negativo de IRPJ no mesmo período. O Auto de Infração imputou responsabilidade tributária solidária às seguintes pessoas físicas e jurídicas: (a) Francisca Santana Bhering (fl. 163); (b) Leonardo Andre Zanetelli (fl. 163); (c) Ana Maria Dantas Salvador (fls. 163/164); (d) Alpe Engenharia Empresarial Eireli (fl. 164); e (e) Ione Alves dos Santos (fl. 164).

A contribuinte tomou ciência do lançamento em 17/02/2021 (fl. 192) e ingressou com impugnação em 17/03/2021 (fl. 195), às fls. 198/231. O responsável solidário Leonardo Andre Zanetelli tomou ciência em 27/05/2022 (fls. 308 e 316) e apresentou impugnação em 30/06/2022 (fl. 331), constante à fl. 332. A responsável solidária Alpe Engenharia Empresarial Eireli tomou ciência em 24/02/2021 (fl. 193) e a responsável solidária Ione Alves dos Santos em 26/05/2022 (fls. 307 e 313), tendo ambas apresentado impugnação conjunta em 27/06/2022 (fl. 325), constante às fls. 326/329. As responsáveis solidárias Francisca Santana Bhering, ciente em 26/05/2022 (fls. 306 e 314), e Ana Maria Dantas Salvador, ciente em 01/06/2022 (fls. 309 e 310), não apresentaram impugnação, tendo sido lavrados os respectivos Termos de Revelia às fls. 335 e 336.

A contribuinte, em sua impugnação (fls. 198/231), sustentou, em síntese: (i) que foi apresentada à empresa de consultoria Alpe Reengenharia Empresarial Eireli, que ofertou direitos creditórios para fins de compensação tributária mediante escritura pública de cessão de créditos, no valor de R\$ 6.000.000,00, lavrando-se a correspondente escritura em 02/03/2018; (ii) que todo o procedimento de transmissão das PER/Dcomp(s) foi realizado por terceiros, mediante procuração eletrônica, sem que a contribuinte tivesse conhecimento das irregularidades; (iii) que o processo de não homologação das compensações ainda se encontrava pendente de apreciação de manifestação de inconformidade, o que suspendia a exigibilidade do lançamento; (iv) cerceamento de defesa em razão das restrições impostas pela pandemia da Covid-19 e impossibilidade de acesso ao processo originário do crédito cedido; (v) a inconstitucionalidade da multa isolada aplicada, invocando o RE nº 796.939/RS (Tema 736 do STF) e a ADI 4905; (vi) o caráter confiscatório da multa de 225%, com ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal; (vii) a ocorrência de bis in idem, pois a multa isolada teria incidido sobre valores que já contemplavam multa de mora e juros; e (viii) que as PER/Dcomp(s) não teriam sido recepcionadas, nos termos do art. 161-A da IN RFB nº 1.717, de 2017.

O responsável solidário Leonardo Andre Zanetelli, em sua impugnação (fl. 332), alegou jamais ter conhecido a empresa, nunca ter prestado serviços a ela e, portanto, não ter entregado qualquer PER/Dcomp em seu nome, requerendo o cancelamento de sua responsabilidade solidária.

A responsável solidária Ione Alves dos Santos e a pessoa jurídica Alpe Engenharia Empresarial Eireli, em impugnação conjunta (fls. 326/329), sustentaram que foram contratadas apenas para aquisição de crédito tributário mediante escritura pública de cessão e que as PER/Dcomp(s) foram elaboradas exclusivamente pelo contador da contribuinte, tendo a Alpe atuado apenas como procuradora eletrônica para conferência e transmissão, de boa-fé. Alegaram ausência de dolo e culpa e requereram sua exclusão do polo passivo.

A 25ª Turma de Julgamento da DRJ08, por unanimidade, concluiu:

Quanto à admissibilidade: (a) conheceu das impugnações da contribuinte, de Leonardo Andre Zanetelli e de Ione Alves dos Santos, por tempestivas; (b) não conheceu da impugnação de Alpe Engenharia Empresarial Eireli, por intempestiva – tendo a ciência ocorrido em 24/02/2021 e a impugnação sido protocolada em 27/06/2022, mais de quinze meses após o encerramento do prazo legal –; e (c) declarou definitiva, por revelia, a responsabilidade tributária solidária de Francisca Santana Bhering e Ana Maria Dantas Salvador.

Quanto ao mérito, a decisão recorrida concluiu que: a falsidade das declarações restou comprovada pela ausência de retenções declaradas nas DIRFs e pela inexistência de saldo negativo de IRPJ na ECF do contribuinte; a suspensão decorrente da manifestação de inconformidade no processo nº 19679.720626/2020-43 alcança apenas a exigibilidade dos débitos compensados, não obstando a constituição e a exigência da multa isolada; a contribuinte dispôs de prazo suficiente para apresentar documentos, não o tendo feito por razões a ela imputáveis,

inexistindo cerceamento de defesa; o RE nº 796.939/RS (Tema 736) trata de hipótese normativa diversa; a autoridade administrativa não pode afastar a aplicação de lei sob argumento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 02; não há bis in idem, pois a multa isolada, a multa de mora e os juros moratórios têm naturezas distintas; as PER/Dcomp(s) foram regularmente recepcionadas e não foram objeto de pedido de cancelamento ou retificação; Leonardo Andre Zanetelli foi identificado como signatário digital das PER/Dcomp(s) transmitidas no período de vigência da procuração eletrônica que lhe foi outorgada; e Ione Alves dos Santos, sócia-administradora da Alpe Reengenharia Empresarial Eireli, responde solidariamente por atos praticados com infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Inconformadas com a decisão de primeira instância, a contribuinte e a responsável solidária Francisca Santana Bhering interuseram Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em junho de 2023. Quanto aos responsáveis solidários Leonardo Andre Zanetelli e Ione Alves dos Santos, não tendo interposto Recurso Voluntário no prazo legal, foram lavrados os respectivos Termos de Perempção, tornando-se definitiva a decisão de primeira instância em relação a eles.

A contribuinte, em seu Recurso Voluntário, suscita os seguintes fundamentos:

Quanto ao Tema 736 do STF: sustenta que o julgamento do Tema 736, ocorrido em 18/03/2023 – portanto supervenientemente à decisão recorrida de 20/12/2022 –, com a fixação da tese de que é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária, e a declaração de inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, na ADI 4905, obrigariam o CARF a cancelar o presente lançamento, nos termos do art. 62, § 1º, inciso I, do RICARF, que autoriza os membros das Turmas de Julgamento a afastar a aplicação de dispositivos já declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do STF. Invoca, a esse propósito, precedentes do CARF nos Acórdãos nº 1302-003.581 e nº 1401-006.483.

Quanto à proporcionalidade e ao não confisco: sustenta que a multa de 225% seria desproporcional e confiscatória, não guardando correlação com a gravidade dos fatos, especialmente diante da comprovada boa-fé do contribuinte. Argumenta, ainda, que a base de cálculo utilizada pelo Fisco – R\$ 3.179.785,64 – contemplaria o débito acrescido de juros e multa de mora, de modo que a multa isolada estaria incidindo sobre esses acréscimos, em violação ao princípio da legalidade e configurando bis in idem. Cita precedentes do STF no sentido de que multas superiores a 100% do valor do tributo adquirem caráter confiscatório.

Quanto à boa-fé do contribuinte: reafirma que a contribuinte agiu de boa-fé ao contratar a empresa Alpe Reengenharia por intermédio de seu então contador, ao lavar escritura pública de cessão de créditos e ao pagar valores substanciais ao cedente. Sustenta que não há qualquer ato ou elemento nos autos que pudesse levar à presunção de má-fé ou dolo por parte do contribuinte de fato, destacando que todos os atos foram praticados por terceiros procuradores; que o contribuinte promoveu boletim de ocorrência para apuração de estelionato; que cancelou

as procurações eletrônicas ao tomar ciência da autuação; e que parcelou parte dos débitos. Alega que a falsidade a que alude o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, pressupõe a utilização de crédito que o contribuinte sabe inexistente e ainda assim compensa deliberadamente, o que não seria o caso dos autos. Invoca o art. 112 do CTN e a necessidade de aferição concreta da boa-fé objetiva do agente para aplicação da penalidade, conforme reconhecido no próprio acórdão do Tema 736.

Quanto à suspensão da exigibilidade: reitera que, não sendo definitiva a decisão de não homologação das compensações – diante da manifestação de inconformidade apresentada e do recurso a ser interposto –, não haveria fato gerador definitivamente constituído para a multa isolada, devendo ser suspensa a exigibilidade até o julgamento definitivo do processo nº 19679.720626/2020-43.

Quanto ao cerceamento de defesa: insiste na ocorrência de cerceamento de defesa, argumentando que não houve qualquer tentativa de intimação pessoal ou diligência presencial na sede da empresa, mesmo diante dos indícios de que o contribuinte estava sendo vítima de estelionatários; que os atos do processo administrativo anterior foram anulados exatamente em razão de cerceamento decorrente de informação equivocada prestada pela própria RFB sobre a suspensão de prazos, de modo que o Fisco não poderia valer-se desses atos para majorar a multa; que o contribuinte não obteve vista do processo administrativo nº 10.166.012942/2002-71, originário do crédito objeto da escritura de cessão, documento essencial à instrução de sua defesa; e que o julgamento simultâneo de várias PER/Dcomp(s) suprimiu o caráter educativo da autuação fiscal.

Quanto à não recepção das PER/Dcomp(s): reitera que as declarações não poderiam ter sido recepcionadas, nos termos do art. 161-A da IN RFB nº 1.717, de 2017, dado que a ECF do contribuinte não confirmava o direito creditório, sendo essa hipótese distinta da não homologação, o que tornaria inaplicável a multa isolada.

Quanto à responsabilidade dos sócios: alega que as representantes legais da contribuinte não praticaram ato pessoal doloso, não podendo ser-lhes imputada responsabilidade solidária com base no art. 135 do CTN, e que a impugnação intempestiva da Alpe Reengenharia não poderia ter sido ignorada enquanto elemento de prova da má-fé dessa empresa.

A recorrente requer: (a) o cancelamento da multa isolada, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida no Tema 736 e na ADI 4905; (b) alternativamente, a redução da multa, reconhecendo-se a desproporção e a ausência de má-fé; (c) ou, subsidiariamente, o reconhecimento de nulidade da decisão por ausência de apreciação individualizada das condutas e por cerceamento de defesa; (d) o cancelamento da multa em razão da não recepção das PER/Dcomp(s), nos termos do art. 161-A da IN RFB nº 1.717, de 2017; (e) a exclusão das pessoas físicas do polo passivo da autuação; e (f) a devolução de prazo em caso de retificação do lançamento.

A responsável solidária Francisca Santana Bhering também interpôs Recurso Voluntário, arguindo, em síntese, a inexistência de sua responsabilidade solidária e requerendo sua exclusão do polo passivo do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I - Admissibilidade

I.a - Do Recurso Voluntário da contribuinte

O Recurso Voluntário interposto pela contribuinte é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

I.b - Do Recurso Voluntário da responsável solidária Francisca Santana Bhering

O Recurso Voluntário interposto por Francisca Santana Bhering não pode ser conhecido.

A responsável solidária Francisca Santana Bhering, regularmente ciente do lançamento em 26/05/2022 (fls. 306 e 314), não apresentou impugnação no prazo legal de trinta dias, tendo sido lavrado o respectivo Termo de Revelia (fls. 335 e 336), com consequente declaração definitiva de sua responsabilidade tributária solidária pela decisão de primeira instância.

A instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal é pressuposto indispensável para o exercício do direito de recorrer voluntariamente. Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, é a impugnação tempestiva que instaura a fase litigiosa do procedimento. Não havendo impugnação, não há fase litigiosa instaurada, e, portanto, não há decisão de mérito em primeira instância que possa ser objeto de Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário é meio de impugnação da decisão proferida em primeira instância após a instauração do litígio. Se a fase litigiosa não foi instaurada – porque a impugnação não foi apresentada tempestivamente –, a responsabilidade tributária solidária tornou-se definitiva por revelia, nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 15, de 12/07/96, e não comporta revisão pela via recursal voluntária.

Admitir o Recurso Voluntário de quem não apresentou impugnação tempestiva equivaleria a subverter a lógica do processo administrativo fiscal, conferindo ao revel uma via impugnatória que a lei reserva a quem instaurou regularmente o contraditório na instância a quo. Não há amparo legal para esse entendimento.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Voluntário interposto por Francisca Santana Bhering, por ausência do pressuposto de instauração da fase litigiosa, permanecendo definitiva a responsabilidade tributária solidária a ela atribuída.

II – Preliminar: da alegação de cerceamento de defesa

Não vislumbro nos autos qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O exame dos autos revela que a contribuinte foi regularmente intimada em pelo menos três oportunidades: em 24/04/2020, com ciência em 28/04/2020; em 18/05/2020; e em 14/08/2020, com recebimento via AR em 23/09/2020. Em razão de pedido formulado pela própria contribuinte em 28/09/2020, foi concedida, em 05/11/2020, prorrogação de prazo pelo período derradeiro e improrrogável de 05 dias. Decorrido esse prazo, a contribuinte nada apresentou.

O argumento de que a multa foi majorada com base em ato anteriormente anulado não prospera. O despacho decisório anterior, de 16/06/2020, foi anulado precisamente para garantir a ampla defesa do contribuinte, em razão de informação equivocada prestada pela RFB sobre a suspensão de prazos. Após a anulação, o contribuinte foi novamente intimado, em 23/09/2020, concedendo-se novo prazo. O não atendimento a essa nova intimação, dentro do prazo regulamentar derradeiro, é suficiente para justificar a majoração da multa ao percentual de 225%, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação de que as intimações foram realizadas exclusivamente por meios eletrônicos, quando o caso demandaria diligência presencial, não assiste razão aos recorrentes. O art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 9.532/1997 e nº 11.196/2005, não estabelece qualquer ordem de preferência entre as modalidades de intimação, sendo todas elas igualmente válidas e eficazes. Não existe, na legislação processual fiscal, obrigação de intimação pessoal ou de realização de diligência presencial como condição de validade das intimações realizadas por outros meios.

Quanto ao Decreto Estadual nº 65.563, de 11/03/2021, este se aplica exclusivamente ao âmbito dos órgãos e entidades do Estado de São Paulo, conforme seu próprio art. 4º, não alcançando o processo administrativo fiscal federal.

A alegação de cerceamento de defesa por falta de acesso ao processo nº 10.166.012942/2002-71 não tem o condão de anular o presente lançamento. O objeto do presente processo é a multa isolada aplicada em razão da falsidade das declarações de compensação. A comprovação ou não da validade do crédito cedido é matéria pertinente ao

processo de não homologação, não ao presente. No âmbito deste processo, a falsidade foi demonstrada objetivamente, pela confrontação das informações declaradas com os registros da DIRF e da ECF do próprio contribuinte, sem que o acesso ao processo originário da cessão fosse necessário para essa conclusão.

III – Mérito:

III.a - Da multa isolada por falsidade da declaração

O presente processo versa sobre a aplicação de multa isolada qualificada, no percentual de 225%, em razão de compensações declaradas e não homologadas em virtude da falsidade das informações prestadas pelo sujeito passivo nas PER/Dcomp(s) correspondentes.

O arcabouço normativo aplicável ao caso está assentado no art. 18, caput e §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. O caput do art. 18 estabelece que o lançamento de ofício limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. O § 2º fixa que a multa será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro – resultando em 150% –, tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. O art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, determina o acréscimo de metade do percentual nos casos de não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, atingindo-se o percentual final de 225%.

São dois os pressupostos para a aplicação da multa na forma qualificada: (i) a não homologação das compensações; e (ii) a comprovação de que as declarações foram apresentadas com falsidade.

Quanto ao primeiro pressuposto, a não homologação das compensações está assentada no Despacho Decisório DERAT-SP/DIORT/GABIN, de 01/02/2021 (fls. 130/160). A manifestação de inconformidade interposta pela contribuinte contra aquela decisão foi julgada improcedente pela mesma Turma de Julgamento na sessão de 20/12/2022.

Quanto ao segundo pressuposto – a falsidade das declarações –, os elementos de prova colhidos no procedimento fiscal são inequívocos e não foram infirmados pela recorrente. O Despacho Decisório demonstrou, para todas as PER/Dcomp(s) objeto do lançamento, duas inconsistências estruturais: a inexistência das retenções na fonte declaradas como formadoras do crédito, verificada mediante consulta à DIRF das fontes pagadoras indicadas nas declarações; e a inexistência de apuração de saldo negativo de IRPJ na ECF do contribuinte nos períodos correspondentes, sendo que em vários trimestres a própria ECF sequer foi transmitida, e os que a transmitiram registravam IRPJ a pagar, situação logicamente incompatível com a declaração de saldo negativo no mesmo período.

A contribuinte não apresentou qualquer elemento probatório apto a afastar essas conclusões. A narrativa expendida no recurso voluntário – de que os créditos provieram de uma

cessão onerosa por escritura pública – longe de refutar a falsidade, apenas a confirma: os créditos declarados nas PER/Dcomp(s) como oriundos de retenções na fonte eram, na realidade, de natureza completamente distinta e, ademais, vedados para fins de compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pois o suposto crédito objeto da cessão foi constituído em razão de tutela antecipada em mandado de segurança que não se refere a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Estando presentes ambos os pressupostos legais – não homologação e falsidade –, bem como o não atendimento às intimações, mostra-se integralmente cabível a aplicação da multa isolada no percentual de 225%, nos termos da legislação de regência.

Não obstante, sobrevém ao presente julgamento norma legal que impõe a redução do montante da multa exigida. O art. 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, com fundamento no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal e em referência às decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o caráter confiscatório de penalidades tributárias, determina o cancelamento do montante de multa em autuação fiscal que exceda a 100% do valor do crédito tributário apurado. O § 1º do mesmo dispositivo determina que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100%, independentemente de provocação do contribuinte.

No presente caso, o valor total dos débitos indevidamente compensados, que constitui a base de cálculo da multa isolada, corresponde a R\$ 3.179.785,64. A multa aplicada, no percentual de 225%, resultou no valor de R\$ 7.154.517,69, o qual supera em mais do dobro a base de cálculo correspondente ao crédito tributário apurado, ultrapassando, portanto, o limite de 100% estabelecido pelo art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Diante disso, impõe-se o cancelamento do montante da multa que excede 100% do valor do crédito tributário apurado, reduzindo-se a exigência para o valor correspondente a 100% da base de cálculo, ou seja, R\$ 3.179.785,64, cancelando-se a diferença de R\$ 3.974.732,05.

III.b - Do Tema 736 do STF e da ADI 4905: inaplicabilidade ao caso

Os recorrentes sustentam que o julgamento do Tema 736, ocorrido em 18/03/2023 – supervenientemente à decisão recorrida de 20/12/2022 –, com a fixação da tese de que é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária, e a declaração de inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, na ADI 4905, obrigariam o CARF a cancelar o presente lançamento, nos termos do art. 62, § 1º, inciso I, do RICARF.

A tese recursal, embora relevante, não merece acolhida no presente caso, e pelas razões a seguir expostas.

O art. 62, § 1º, inciso I, do RICARF, de fato autoriza os membros das Turmas de Julgamento do CARF a afastar a aplicação de dispositivos legais que já tenham sido declarados

inconstitucionais por decisão definitiva plenária do STF. Trata-se de exceção legítima à vedação geral contida no caput do mesmo artigo.

Ocorre que, para a incidência dessa exceção, é indispensável identificar com precisão qual o dispositivo declarado inconstitucional e se ele efetivamente fundamenta o lançamento em exame. No caso dos autos, as decisões do STF no Tema 736 e na ADI 4905 declararam a inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que previam a multa isolada aplicável aos casos de mera negativa de homologação de compensação tributária.

O presente lançamento, contudo, não se funda nos §§ 15 ou 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Funda-se, exclusivamente, no art. 18, caput e §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A diferença não é apenas topográfica. É substancial e decisiva. O art. 74, §§ 15 e 17, da Lei nº 9.430, de 1996, declarado inconstitucional, previa a aplicação de multa isolada nos casos de simples não homologação da compensação, independentemente de qualquer elemento subjetivo ou da prática de ato ilícito. Foi exatamente essa automaticidade – a multa como mera consequência da negativa administrativa, sem considerações acerca do animus do agente –, que o STF reputou inconstitucional, por não ser compatível com o exercício do legítimo direito de petição do contribuinte.

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, por sua vez, prevê hipótese radicalmente distinta: a multa isolada qualificada aplicável quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Aqui, o pressuposto normativo não é a mera negativa administrativa de homologação, mas a constatação de que o contribuinte inseriu informações falsas em sua declaração de compensação, configurando conduta ilícita qualificada com aptidão para gerar sanção tributária.

É precisamente o cenário que o STF, no Tema 736, afastou da declaração de inconstitucionalidade. O próprio acórdão do Tema 736 deixa claro que a conclusão de inconstitucionalidade baseia-se na premissa de que o pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias quando a sanção é automática e sem considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente. A tese fixada é exatamente: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária."

O presente caso é o oposto desse cenário: há ato ilícito concretamente verificado – a falsidade das declarações –, com aptidão para propiciar sanção tributária. A multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não decorre da mera negativa de homologação, mas da comprovação de conduta dolosa de inserção de informações falsas. Não há, portanto, a falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação que o STF reputou inconstitucional no Tema 736.

O próprio acórdão do Tema 736 refere que a aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca a compensação tributária deve ser necessariamente mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Ora, no presente caso, esse juízo concreto e fundamentado foi realizado pela autoridade fiscal e confirmado pela instância a quo: a falsidade das declarações foi demonstrada de forma objetiva, por meio da confrontação dos dados declarados nas PER/Dcomp(s) com as informações constantes das DIRFs e das ECFs do próprio contribuinte.

Não há, portanto, identidade normativa entre os dispositivos declarados inconstitucionais nas decisões do STF e aquele que fundamenta o presente lançamento. Inaplicável, assim, a exceção do art. 62, § 1º, inciso I, do RICARF, que pressupõe exatamente essa coincidência.

Os precedentes do CARF citados pelos recorrentes – Acórdãos nº 1302-003.581 e nº 1401-006.483 – referem-se a casos em que a multa aplicada tinha como fundamento os dispositivos efetivamente declarados inconstitucionais pelo STF (§§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), situação distinta da presente.

III.c – Da alegação de boa-fé do contribuinte

A alegação de que o contribuinte agiu de boa-fé ao contratar a empresa Alpe Reengenharia, ao lavrar escritura pública de cessão de créditos e ao pagar valores ao cedente merece ser apreciada com cuidado, mas não tem o condão de afastar o lançamento.

A boa-fé subjetiva do sujeito passivo, por si só, não elide a responsabilidade tributária decorrente de declarações com informações falsas transmitidas em seu nome. Nos termos do art. 121 do CTN, a contribuinte é a sujeito passivo das obrigações tributárias sob exame, sendo responsável pelas informações prestadas nas declarações de compensação transmitidas em seu nome, ainda que por intermédio de procuradores.

Cumprido notar que a contribuinte outorgou procuração eletrônica irrestrita a terceiros – para todos os serviços existentes e os que viessem a ser disponibilizados no e-CAC –, remunerou-os pelos serviços prestados (fls. 263/292), e foi essa relação de mandato que viabilizou a transmissão das declarações com informações falsas. A outorga de mandato amplo a terceiros, com posterior remuneração pelos atos praticados, não transfere a responsabilidade tributária do outorgante para o outorgado.

Adicione-se que, independentemente da boa-fé subjetiva da contribuinte quanto ao negócio jurídico de cessão, o fato objetivo é que as declarações foram transmitidas com informações falsas: os créditos declarados como oriundos de retenções na fonte simplesmente não existiam, conforme confirmado pela ausência de qualquer retenção declarada pelas fontes pagadoras nas DIRFs e pela inexistência de saldo negativo de IRPJ na ECF do próprio contribuinte.

Não obstante, reconheço que a situação concreta apresenta particularidades dignas de nota. O contribuinte foi apresentado a uma empresa de consultoria por seu então contador, firmou escritura pública de cessão de créditos, pagou valores ao cedente e outorgou procuração eletrônica para que os procedimentos de compensação fossem conduzidos pelos contratados. Toda a mecânica de transmissão das declarações foi operada por terceiros. O contribuinte, ao tomar conhecimento da autuação, cancelou as procurações, instaurou boletim de ocorrência para apuração de estelionato e adotou medidas de regularização.

Esses elementos, se por um lado não afastam a responsabilidade tributária – que é objetiva em relação à obrigação principal –, por outro poderiam, em tese, ter relevância para a aferição do elemento subjetivo exigido para a qualificação da multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003. Ocorre que a falsidade das declarações, no presente caso, foi comprovada de forma objetiva pela autoridade fiscal, independentemente do animus do contribuinte de fato: as informações eram materialmente falsas, pois os créditos declarados simplesmente não existiam, não constavam das DIRFs das fontes pagadoras e não estavam registrados na ECF do contribuinte. Essa falsidade objetiva é suficiente para o enquadramento legal, prescindindo da comprovação de dolo específico do contribuinte, até porque o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não exige dolo como elemento da tipificação.

III.d – Da alegação de não recepção das PER/Dcomp(s)

A tese de que as PER/Dcomp(s) não teriam sido recepcionadas, nos termos do art. 161-A da IN RFB nº 1.717, de 2017, não encontra amparo nos autos.

Os registros extraídos dos sistemas da RFB, reproduzidos na decisão recorrida, demonstram que todas as PER/Dcomp(s) objeto do lançamento foram regularmente recepcionadas e processadas, não tendo sido objeto de qualquer pedido de cancelamento ou retificação. A circunstância de que o contribuinte não as localizou em consulta ao e-CAC não infirma esse fato, até porque o parágrafo único do art. 113 da IN RFB nº 1.717, de 2017, veda expressamente o cancelamento de declarações de compensação após intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

III.e - Da responsabilidade dos sócios e responsáveis solidários

A recorrente, em seu Recurso Voluntário, arguiu a ausência de responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas responsabilizadas no presente Auto de Infração, sustentando a inexistência de ato pessoal doloso por parte de seus representantes legais e a irregularidade das intimações realizadas em nome das pessoas físicas.

Ocorre que a tese recursal não pode ser apreciada nesta instância.

A recorrente figura no presente processo na qualidade de contribuinte – sujeito passivo principal da obrigação tributária. A responsabilidade solidária atribuída a terceiros

constitui matéria de defesa de interesse exclusivo dos próprios responsabilizados, não podendo ser questionada pela pessoa jurídica contribuinte em seu recurso voluntário.

Esse entendimento encontra-se consolidado na Súmula CARF nº 172, de caráter vinculante nos termos da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, cuja redação é a seguinte:

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Diante do caráter vinculante da referida súmula, deixo de apreciar os argumentos da recorrente quanto à responsabilidade solidária dos terceiros responsabilizados, por ausência de legitimidade para tanto.

Registre-se, por fim, que a decisão de primeira instância é definitiva em relação a parte dos responsáveis solidários: Francisca Santana Bhering e Ana Maria Dantas Salvador, por revelia e Alpe Engenharia Empresarial Eireli, em razão da inadmissibilidade de sua impugnação por intempestividade. E, nesta instância, Leonardo Andre Zanetelli e Ione Alves dos Santos, por perempção.

IV – Conclusão

Ante o exposto, conheço apenas o recurso voluntário da contribuinte, rejeitando as preliminares e, no mérito, dando parcial provimento para reduzir a multa para o limite de 100% estabelecido pelo art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó