



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10320.001954/2009-17  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.817 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2014  
**Matéria** MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA  
**Recorrentes** LOJAS GABRYELLA LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 01/06/2008

**RECURSO DE OFÍCIO**

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA SOBRE OS DÉBITOS NÃO COMPENSADOS. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA. INAPLICABILIDADE.

Incabível a imposição da multa isolada qualificada em virtude de débitos indevidamente compensados quando não comprovada a conduta dolosa por parte da pessoa jurídica nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou

cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. PARCELAMENTO. EFEITO. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

O pedido de parcelamento envolvendo débitos incluídos em Declaração de Compensação somente inibe a aplicação da penalidade prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 se realizado antes da expedição do Despacho Decisório que considerou não declarada a compensação.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. DECADÊNCIA.

Considera-se ocorrida a infração prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2001, na data da decisão administrativa que considerou não declarada a compensação. O direito de a fazenda pública aplicar a multa decai em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência da infração.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA VEDADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIROS. APLICAÇÃO. CABIMENTO.

Tem cabimento que a multa de ofício isolada decorrente de compensação não declarada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) seja aplicada sobre o montante dos débitos indevidamente compensados, em face de DCOMPs consideradas não declaradas, por veicularem a utilização de créditos de terceiros.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A multa de lançamento de ofício isolada é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Recurso de Ofício Negado.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 10320.001954/2009-17  
Acórdão n.º 1402-001.817

S1-C4T2  
Fl. 3

---

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, e Paulo Roberto Cortez. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Rogério Aparecido Gil.

## Relatório

O Presidente da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE, em razão do duplo grau de jurisdição, recorre de ofício, em conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 799/812, que julgou parcialmente procedente a impugnação, interposta pela contribuinte, declarando a exoneração de parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 558/566.

Por sua vez, a empresa LOJAS GABRYELLA LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 07.172.372/0001-44, com domicílio fiscal na cidade de São Luiz, Estado do Maranhão, na Rua a Paz nº 644, Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luiz - MA, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 799/812, prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 825/844.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luiz - MA, em 23/06/2010, Auto de Infração para a exigência de multa isolada, em razão de compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo, com ciência por AR, em 09/07/2010 (fl. 596), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 42.389.481,76 a título de multa isolada, correspondente aos anos-calendário de 2006 a 2010.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu que a contribuinte efetuou diversas compensações de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (COFINS, PIS, IRPJ, CSLL e IRRF Juros sobre o capital próprio) que foram consideradas não declaradas com substrato no que dispõe o art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações posteriores, fato que tem como consequência a imposição da multa isolada estabelecida no § 4º do art. 18 da Lei nº 11.051, de 2005. As compensações foram analisadas e decididas em diversos processos, especificados no Termo de Juntada de Documentos de fl. 548, registrando-se que as principais peças desses processos foram copiados e juntados ao presente, de modo a subsidiar o lançamento fiscal. Infração capitulada art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005; art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 567/589) com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que trata-se de processo originariamente constituído em razão de representação formalizada na Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT) tendo presente o que foi decidido nos processos administrativos de números 15555.000367/2008- 90, 19647.004672/2006-11, 19647.005382/2006-94, 19647.007480/2006-80 e 19647.010178/2006-95, nos quais compensações foram consideradas não declaradas com

substrato no inc. II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para fins de lançamento da multa isolada estabelecida no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003;

- que o sujeito passivo, domiciliado nesta cidade de São Luís/MA apresentou, através de formulário em papel, conforme modelo estabelecido no Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, diversas Declarações de Compensação em que fez referência ao processo 10735.000002/2001-57, constituído em nome da sociedade empresarial DOVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A. Referido processo naquela ocasião se encontrava na DRF Nova Iguaçu/RJ, para onde foram encaminhadas as Declarações de Compensação em comento;

- que, em 27/01/2009, foi lavrado Despacho Decisório por meio do qual a DRF Nova Iguaçu/RJ considerou não declaradas as compensações e encaminhou o processo a esta DRF São Luís/MA para ciência do interessado e demais providências que se fizessem pertinentes, em especial o lançamento da multa isolada disciplinada no § 6º do art. 39 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008. As compensações foram consideradas não declaradas em razão de o crédito pertencer a terceiro, situação vedada pelo ordenamento legal;

- que com o objetivo de subsidiar o lançamento da multa isolada, os principais documentos do processo 15555.000367/2008-90 foram copiados e acostados às fls. 04/99 deste processo. De modo similar se procedeu em relação aos processos 19647.004672/2006-11, 19647.005382/2006-94, 19647.007480/2006-80 e 19647.010178/2006-95, cujas cópias foram juntadas às fls. 100/306 do presente;

- que referidos processos emanam da DRF Recife/PE, unidade que jurisdiciona a empresa L B MÓVEIS S/A, detentora do crédito utilizado pelas LOJAS GABRYELLA LTDA em novas Declarações de Compensação (da mesma forma materializadas com a utilização do modelo constante do Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005). Essas Declarações de Compensação foram encaminhadas à DRF Recife/PE por fazerem referência ao processo 10480.007528/2003-69, cadastrado em nome de L B MÓVEIS S/A, que se encontrava localizado naquela Unidade;

- que, nesse contexto, delimita-se a matéria tratada neste documento ao lançamento de ofício da multa isolada contida no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 (inicialmente estabelecida no art. 90, da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001), tendo em conta o que foi decidido nos processos relacionados no item precedente, não se reabrindo a discussão das compensações manejadas pelo contribuinte nos aludidos processos, que já foram objeto de decisões para as quais a legislação não admite a apresentação de manifestação de inconformidade;

- que seja a compensação anterior à data em que entrou em vigor a Lei nº 11.051, de 2004, seja posterior, constatado que o crédito decorre de decisão judicial não transitada em julgado impõe-se o lançamento de ofício da multa isolada, seja a compensação considerada não homologada ou não declarada, conforme regramento contido no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo ainda se destacar que no caso sob apreciação a situação ainda se torna mais grave quando se observa que além da inexistência do trânsito em julgado não se trata de crédito próprio, mas de terceiros, o que também é vedado pela legislação tributária;

- que o contribuinte procedeu de modo diferente. Não figurando no pólo ativo das respectivas ações (demandadas por DOVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, L B MÓVEIS S/A e USINA CAPRICHÓ), como também pelo fato de essas ações não terem transitado em julgado, ao invés de se adequar ao que determina o ordenamento se serviu, de

modo sistemático, da apresentação de Declarações de Compensação através do formulário em papel fazendo referência a números de processos que se encontravam em outras unidades (para onde foram encaminhadas as Declarações de Compensação, retardando o procedimento de cobrança dos débitos supostamente compensados);

- que as compensações apresentadas após o dia 01/03/2005, data da publicação no DOU da IN SRF nº 517/2005, haverão de receber a sanção legal no percentual de 150%, conforme estabelecido pelo art. 39, § 6º, inc. II da IN RFB nº 900, de 2008;

- que, com efeito, a norma em comento determinou, de modo expresso, que as Declarações de Compensação, a serem geradas pelo programa PER/DCOMP, somente seriam recepcionadas após a prévia habilitação do crédito;

- que em outro giro verbal, enquanto o crédito não se mostrasse devidamente habilitado o contribuinte não poderia se servir do procedimento compensatório, cumprindo que recolhesse os tributos devidos, o que não se concretizou em razão das supostas compensações que não se mostraram acobertadas pela antecedente e indispensável habilitação do crédito, fato a implicar na exasperação da sanção legal disciplinada no art. 39, § 6º, inc. II da IN RFB nº 900/2008 no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento);

- que, ante o exposto, sobre os valores dos débitos constantes das compensações consideradas não declaradas será aplicada a multa isolada nos seguintes percentuais: • 75% (setenta e cinco por cento) nas compensações levadas a termo no processo 10320.000598/2006-71, em que o crédito não decorre de decisão judicial; • 75% (setenta e cinco por cento) nas declarações em que foram compensados débitos correspondentes a fatos geradores anteriores a fevereiro/2005 (declarações de compensação foram entregues antes da vigência da IN SRF nº 517/2005, em 01/03/2005, data da sua publicação no DOU); e • 150% (cento e cinquenta por cento) nas compensações levadas a termo os fatos geradores ocorridos a partir de março/2005 (apresentadas após a vigência da IN SRF nº 517/2005, em 01/03/2005, data da sua publicação no DOU).

Em sua peça impugnatória de fls. 597/626, instruída pelos documentos de fls. 627/798, apresentada, tempestivamente, em 09/08/2010, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, dessa feita, apesar de todos os argumentos apresentados no bojo dos processos administrativos acima citados informando das decisões que permitiram a compensação imediata dos créditos adquiridos pelas Lojas Gabryella, bem como dos créditos tributários adquiridos à empresa Dover Indústria e Comércio S/A, aos quais a Impugnante encontra-se no pólo ativo do processo de execução de sentença e já existe pedido de habilitação do crédito perante esta Delegacia da Receita Federal do Maranhão, inclusive com decisão judicial emanada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região determinando que a Receita Federal do Maranhão considere a Lojas Gabryella Ltda. no pólo ativo da execução dos créditos tributários oriundos da Dover (doe. anexado), os Ilustres Auditores da RFB/MA entenderam por bem descumprir ordem judicial e lançar de ofício a multa isolada de um montante impagável, no valor de R\$ 42.389.481,76 (quarenta e dois milhões, trezentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e um reais e setenta e seis centavos);

- que, em sede de preliminar, o Sujeito Passivo argüi a nulidade do auto de infração afirmando que aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941 de 2009, o qual possui o condão de suspender a exigibilidade dos débitos tributários, bem como de eventual pretensão punitiva da Administração Pública (cita o art. 68 daquela Lei); o defendente cita em

seguida acórdãos dos tribunais superiores e finaliza requerendo a nulidade da peça impositiva da penalidade;

- que qualquer imposição pecuniária só pode ser prevista em lei (art. 97 do CTN), e alega que a ORF São Luis/MA, utilizou-se da Instrução Normativa RFR nº 900, de 2008 para fundamentar a penalidade imputada, restando ilegal a multa aplicada;

- que o procedimento de compensação foi feito sob estrita obediência do estabelecido em decisões judiciais e na legislação, demonstrando, portanto, a sua boa fé, não havendo motivo para a aplicação da multa estabelecida pelo art. 39, § 6º, II da Instrução Normativa 900/2008;

- que alega também que a Instrução Normativa nº 900 somente foi publicada em 30/12/2008, assim inaplicável é o lançamento da multa isolada em relação às supostas compensações indevidas realizadas anteriormente à vigência daquela norma, em face do princípio da irretroatividade das leis;

- que a exigência da multa baseou-se na hipótese legal disposta no art. 44. Inciso I e parágrafo. 1º da Lei nº 9.430, de 1996 combinada com a IN SRF nº 900 de 2008. Assevera que não houve compensação indevida de tributos, visto que, no caso nunca houve a efetiva compensação pelo sujeito passivo, a qual estaria sujeita à condição resolutória do fisco;

- que se refere ao crédito da empresa DOVHR Indústria e Comércio S/A, a defendente sustenta que requereu a habilitação e a conseqüente compensação, tendo-lhe sido negados ambos os pedidos;

- que o art. 18 da MP 351/2008, convertida na Lei nº 1 1.488, de 2007 e argumenta que se há confissão de dívida não pode haver o intuito de protelar o pagamento do tributo;

- que desde 2001 pleiteou a outorga da compensação, assim o lançamento deve ser desconstituído, porquanto atingido pela decadência (cita o art. 156, inciso V do CTN);

- que existe decisão nos autos do Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.044578/M A, determinando que a DRF de São Luis/M A dê prosseguimento ao pedido de habilitação de crédito, sem considerar que como óbices as alegações que as Lojas Gabryella Ltda. não figura no pólo ativo da execução judicial nº 1998.34.00.023369-3. Dessa forma entende que não há de se falar em má fé da Impugnante, motivo pelo qual incabível a multa isolada lançada, bem como na forma majorada de 150%;

- que o defendente cita os artigos 156, II e 170 do CTN, o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o art. 1º do Decreto nº 2.138, de 1997 e conclui o seguinte: "a compensação de tributos, seja de que espécie for, é direito subjetivo inarredável dos contribuintes, que não pode ser restringido (...) Ao decidir como não declarada a compensação, outra coisa não fez. a Receita Federal que impedir a cessão de créditos autorizada pelo Poder Judiciário (...) Assim inobstante a rejeição dos pedidos de compensação perpetrados pelo defendente, não pode a autoridade (Iscai, em nítida represália ao comando judicial que impõe a habilitação dos créditos da Dover, desconsiderá-los para fins de imputar pena ilegal";

- que sua impugnação o Sujeito Passivo argumenta que a aplicação do percentual de 150% sobre o valor de algumas compensações supostamente realizadas indevidamente está em dissonância com a legalidade motivadora dos atos da administração pública, devendo o agente administrativo observar os princípios da "razoabilidade e da proporcionalidade";

- que o impugnante alegando a ocorrência de confisco, pois segundo ele quando da apuração da exigência foram aplicados os percentuais de 75% e 150%, resultando em valor que implicará no comprometimento de suas atividades.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, em 23/02/2011, os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE, concluíram pela procedência parcial da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, conforme se observa à fl. 561, está bastante claro que o auto de infração trouxe como fundamentação legal para a aplicação das penalidades os seguintes dispositivos legais: artigo 18 da Lei 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005; e art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007;

- que os dispositivos legais citados deixa claro que as compensações consideradas não declaradas, nas hipóteses do inciso 11 do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que é a situação presente no caso concreto, ensejam a aplicação da multa prevista no inciso [do *caput* do art. 44 daquela lei, podendo o percentual ser duplicado nos casos previstos nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que o mesmo TVF às fls. 570/571 exhibe um tópico exclusivo para descrever a fundamentação utilizada na autuação. Ali é feita a justificação de forma detalhada da legislação que embasou o feito fiscal, onde se pode confirmar que a base legal para a formalização da exigência é o já citado § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003. Os autuantes tiveram o cuidado de transcrever o dispositivo tanto em sua redação anterior quanto na atual para demonstrar a pertinência da exigência;

- que, por outro lado o impugnante argumenta que a autuação utilizou-se da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008. Assim, pelo que alega, estaria o ato de aplicação da penalidade prejudicado por ter-se valido de norma infra-legal editada em momento posterior aos fatos motivadores da aplicação das penalidades;

- que, portanto, o fato de no TVF ter sido citado a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, não macula a autuação realizada, conforme já relatado, a tipificação das infrações cometidas está posta de forma perfeita no auto de infração;

- que argumenta o contribuinte que o fato de ter aderido ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, ensejaria a nulidade do feito fiscal, visto que a inclusão dos débitos considerados indevidamente compensados em parcelamento inibiria a pretensão punitiva da Administração Pública;

- que registre-se que a adesão ao parcelamento foi feita em 22/06/2010 (11.675) e o TVF concluído em 23/06/2010 (fl. 589). Como visto, O pedido de parcelamento do contribuinte foi formalizado no dia anterior à conclusão do feito fiscal que ensejou a imposição da penalidade. O extrato de 11.792 atesta que o parcelamento requerido encontra-se ativo;

- que sobre a questão deve ser ressaltado que ao prever a aplicação de penalidade no caso de compensação considerada "não declarada", nas hipóteses previstas no §

12, II, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, O legislador procurou coibir a utilização, em procedimento de compensação, de créditos impedidos por expressa disposição legal;

- que a compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação (§ 2º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996), assim ao apresentar a DCOMP O contribuinte T E M seus débitos, objeto da compensação, extintos podendo ele, por exemplo, conseguir certidão negativa de débitos referente a essas mesmas dívidas;

- que com isso a declaração de compensação ao ser apresentada produz efeitos imediatos, mesmo que depois a autoridade fiscal ao analisá-la conclua pela sua não homologação, ou a considere "não declarada", como é o caso aqui tratado;

- que o parcelamento implica no pagamento, de forma escalonada, da dívida confessada. Assim, no caso concreto, a inclusão, em parcelamento, dos débitos objeto de compensação, antes da análise da compensação pela autoridade administrativa, implica na desistência tácita do procedimento de compensação, devido à perda de objeto daquele pedido;

- que a adesão ao parcelamento somente teria o condão de evitar a exigência da multa sobre a compensação indevida, se tal parcelamento fosse feito antes da ocorrência do fato gerador do ato de aplicação da penalidade. Como o parcelamento não exclui a ilicitude nem retira a culpabilidade, em matéria de direito administrativo sancionador, deve ser aplicada a sanção prevista uma vez configurada a infração;

- que, portanto, não há como aceitar que o pedido de parcelamento leito após o despacho decisório que considerou não declarada a compensação possa afastar a aplicação da penalidade;

- que aduz o contribuinte que desde 2001 pleiteou a outorga da compensação, assim o lançamento deve ser desconstituído, porquanto atingido pela decadência. Como se verá adiante tal tese não há como prosperar;

- que as Declarações de Compensação, que em último caso motivaram o lançamento, foram apresentadas pelo contribuinte por intermédio de vários processos administrativos, tendo sido todos eles apreciados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luis/MA;

- que como já foi discorrido neste voto, o fato gerador da multa isolada em comento ocorre na data do Despacho Decisório que considerou não declarada a compensação, e não a data do fato gerador dos débitos indevidamente compensados, como entende o Sujeito Passivo. Portanto, tratando-se de exigência de ofício, a contagem do prazo decadencial deve ter como referência o art. 173, I, do CTN.

- que, considerando que a ciência da exigência ocorreu em 09/07/2010, tem-se que as multas aplicadas não foram alcançadas pela decadência, visto que o lançamento foi leito antes de findar o prazo de cinco anos, contados da data do primeiro dia do exercício seguinte ao do primeiro despacho que considerou não declarada as compensações, expedido em 27/07/2007 (II. 488). Portanto, o prazo encerrar-se-á apenas em 31/12/2012;

- que os autuantes consideraram que as compensações, que apontavam como origem de crédito demandas judiciais não transitadas em julgado apresentadas após a edição da

Instrução Normativa SRF nº 517/2005, ensejariam a aplicação da multa no percentual de 150%, com base no § 4º da lei nº 10.833, de 2003, a qual prevê que, no caso de "intuito de fraude", o percentual da multa passe de 75 para 150;

- que ao conjugar-se os já citados e transcritos art. 18, § 4º da Lei nº 10.833, de 2003, com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, observa-se que a diferença entre as hipóteses de aplicação das multas de 75% e 150% está na ocorrência de "intuito de fraude" definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o que conduz à multa qualificada de 150%;

- que observando-se a previsão contida no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação da Lei nº 11.488, de 2007, a multa isolada será exigida quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; no caso concreto, os créditos indicados nas DCOMP não tinham respaldo legal para sua utilização, ou por referirem-se a títulos públicos ou por originalmente pertencerem a terceiros, além de serem esses últimos objeto de discussão judicial ainda não concluída;

- que, em princípio, se o contribuinte fez compensação de crédito não passível desse procedimento por expressa previsão legal estava sujeito à multa de 75%; e somente se praticou ato que caracterize infração prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sujeitava-se à multa de 150%. Eram, portanto, hipóteses previstas em lei com as correspondentes sanções. Nesse aspecto, no auto de infração, seus autores identificam no procedimento do contribuinte conduta que, em tese, caracterizaria a fraude, entendendo eles que o simples fato de não ter havido a prévia habilitação na esfera administrativa, do crédito oriundo de ação judicial, conforme prevê a Instrução Normativa SRF nº 517/2005, ensejaria a aplicação da multa no percentual de 150%;

- que, entretanto, no que tange à multa qualificada, cabe lembrar que, para a caracterização do "intuito de fraude", é preciso que esteja comprovado o dolo, requisito comum nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tal, há que estar demonstrada a intenção do contribuinte de enganar o fisco, agindo de má-fé, como seria, por exemplo, a apresentação de documentos falsos. No caso, o contribuinte informou nas declarações de compensação o crédito que efetivamente pretendeu fazer uso; não o modificou e nem tentou fazê-lo passar por outro. Já o fato de não ter havido a prévia habilitação, na esfera administrativa, do crédito pleiteado judicialmente, isto não deve provocar o agravamento da penalidade, pois deve-se considerar que tal habilitação é um mero procedimento preparatório da análise do pedido de compensação, procedimento esse que, se não realizado, no máximo poderia ensejar o indeferimento do pedido de compensação;

- que tratando-se de uma compensação indevida por utilização de crédito vedado por imposição legal, deve a multa aplicada ser reduzida para o patamar de 75%, porquanto não haja presunção legal de atribuir ao fato o caráter de "intuito de fraude";

- que de plano cabe destacar que as compensações pleiteadas pelo contribuinte foram todas devidamente analisadas pela autoridade administrativa, não sendo acatadas, por falta de previsão legal. Assim, não há que se falar em "desconsideração da compensação" na aplicação da sanção. O fato do ordenamento jurídico prever o direito à compensação não implica que o seu exercício não possa se dar de forma ilícita (abuso de direito), como é o caso aqui tratado;

- que por fim deve-se repisar que a aplicação da penalidade baseou-se em comandos legais que se enquadram integralmente no caso concreto (artigo 18 da Lei 10.833, de

2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005; e art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007);

- que afirma o impugnante que não houve compensação indevida de tributos, visto que, no caso, nunca houve a eletiva compensação pelo sujeito passivo, a qual estaria sujeita à condição resolutória do fisco;

- que como já visto nesse voto, a declaração de compensação ao ser apresentada produz efeito extintivo sobre os débitos nela contidos, mesmo que depois a autoridade fiscal ao analisá-la conclua pela sua não homologação, ou a considere "não declarada"; onde, nesses casos haveria a reversão daquela extinção;

- que não há como aceitar o argumento do defendente de que não se deve aplicar a penalidade por não terem se consumado as compensações pretendidas. A matriz legal utilizada na autuação (§ 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003) exige que a compensação considerada não declarada, e por conseguinte, não consumada, deve ensejar a aplicação da multa;

- que o Sujeito Passivo aduz que está habilitada nos autos do processo judicial no qual originou o direito ao creditamento da DOVER Indústria e Comércio S/A, já que lhe foi deferida a habilitação no pólo ativo da demanda executiva. Contesta também à alegação da autoridade fiscal de que não leria havido o trânsito em julgado da ação de ressarcimento do crédito. Assim conclui pela improcedência da aplicação da penalidade;

- que nesse tópico da peça de defesa também é pretendida mesmo que de forma indireta a rediscussão da questão do indeferimento, pela Delegacia da Receita Federal em São Luis/MA do pedido de compensação com créditos originalmente pertencentes à empresa DOVER;

- que há nos autos cessão de créditos de terceiro habilitado judicialmente em processo de execução pertencente inicialmente à DOVER, depois revertida pela PGFN. Em tais condições não existe autorização para que o contribuinte possa compensar administrativamente o crédito. Portanto correta a decisão que considerou não declarada a compensação, fundamento da aplicação da penalidade;

- que do alegado efeito confiscatório e da adequação da multa aos preceitos constitucionais, neste sentido, a Impugnante se insurge contra a multa imposta no procedimento fiscal, alegando ser ela confiscatória, violando, por isso, princípios constitucionais;

- que não cabe ao julgador administrativo apreciar alegações de inconstitucionalidade e ou ilegalidade de norma legitimamente posta no ordenamento jurídico, tendo em vista o que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 102, incisos I, "a", e III, "h", ao atribuir, com exclusividade, ao Poder Judiciário, competência para se manifestar acerca da matéria;

- que considerando tudo que foi exposto, voto pela manutenção do ato de aplicação da penalidade, entretanto com a redução da multa, do patamar de 150% para 75%, a qual deve incidir sobre todos os débitos que serviram como base de cálculo para a exigência. O quadro apresentado a seguir demonstra o valor da exigência mantida (R\$ 21.702.301,13).

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: N O R M A S DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARÍA*

*Ano-calendário: 2009*

*COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL.*

*Considerada não declarada a compensação nas situações previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n° 9.430, de 1996. cabível é a aplicação de multa isolada no percentual de 75%, devendo a mesma ser duplicada somente na hipótese de ser caracterizado o "intuito de fraude" referido pela legislação.*

*COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. PARCELAMENTO. ELEITO. MULTA ISOLADA.*

*O pedido de parcelamento envolvendo débitos incluídos em Declaração de Compensação somente inibe a aplicação da penalidade prevista no § 4° do art. 18 da Lei n° 10.833, de 2003, se realizado antes da expedição do Despacho Decisório que considerou não declarada a compensação.*

*COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. DECADÊNCIA.*

*Considera-se ocorrida a infração prevista no artigo 18, parágrafo 4° da Lei n° 10.833, de 2001, na data da decisão administrativa que considerou não declarada a compensação. O direito de a fazenda pública aplicar a multa decai em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência da infração.*

*COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. DISCUSSÃO JUDICIAL.*

*Mantém-se a exigência prevista no parágrafo 4° do artigo 18 da Lei n° 10.833, de 2001, se o Sujeito Passivo não comprova a alegada existência de autorização judicial para compensar créditos de terceiro.*

*MULTA. CARÁTER CONLISCATÓRIO.*

*A multa exigida nos estritos limites do que é previsto em lei não tem caráter confiscatório.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

Da mesma forma, após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/07/2011, conforme Termo constante à fl. 808, e, com ela não se conformando o recorrente

interpôs, em tempo hábil (04/08/2011), o recurso voluntário de fls. 825/844, instruído pelos documentos de fls. 845/858 no qual demonstra irresignação na parte da decisão mantida, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que da extinção do débito com o decurso do prazo do pedido de compensação, verifica-se, conforme tabela já acostada aos autos, que desde 2001 a Recorrente pleiteou perante a Receita Federal do Brasil, a outorga da compensação efetuada para fins de reconhecer o direito creditório junto à Fazenda Nacional;

- que decaído o direito da fazenda de lançar de ofício a multa isolada em razão de declarações de compensação de créditos formalizada pela Recorrente nos últimos cinco anos passados à autuação, ainda que tacitamente, consoante o comando normativo supra transcrito, estando assim extinto o referido crédito tributário, e, por consequência, resta incabível a aplicação da multa isolada por supostas compensações consideradas não declaradas;

- que da existência de sentença de mérito (sobrepota a decisão liminar do TRF1) que afasta os óbices alegados pela RFB quanto aos créditos tributários adquiridos da empresa DOVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, portanto, em que pese todos os argumentos despendidos no Termo de Verificação Fiscal recorrido, em 11 de maio de 2010 foi publicada decisão proveniente do Tribunal Federal Regional da 1ª Região, nos autos do Agravo de Instrumento nº2009.01.00.044578-8/MA, que dê prosseguimento ao Pedido de Habilitação de Créditos tributários oriundos da DOVER, sem considerar como óbices a alegações de que as Lojas Gabryella LTDA., não figura no polo ativo da Execução Judicial 1998.34.00.023369-3 e que foram declaradas nulas a habilitações de terceiros, documentos juntados aos autos;

- que não há que se falar de má-fé da Recorrente, tampouco de que a mesma não habilitou o crédito perante a Receita Federal, posto que a própria Receita indeferiu a habilitação sob o equivocado argumento de que o crédito não lhe era próprio. Embasada em decisão judicial válida e transitada em julgado, a Recorrente apenas apresentou pedidos de compensação com créditos próprios, único motivo pelo qual lhe restou aplicada a multa isolada lançada, sobretudo na monta de 75% (setenta e cinco por cento);

- que do direito à compensação, a Recorrente direito líquido e certo à compensação de créditos de que dispunha devidamente reconhecidos por decisão judicial, sendo indevida qualquer multa punitiva decorrente;

- que da suspensão dos efeitos do auto de infração em face da interposição de recursos administrativos, a interposição de Recurso Administrativo, ainda que não se adote a tese ora exposta, não possui força extintiva de obrigação tributária, indubitavelmente, sabe-se que a sua apresentação suspende os efeitos da decisão recorrida;

- que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário com o recebimento do presente Recurso;

- que do efeito confisco produzido pela penalidade imposta aplicação de duas multas de 75% cada, uma moratória e outra punitiva, sendo assim, além de todos os argumentos supra aduzidos que demonstram a inaplicabilidade da exigência fiscal em tela, a multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada sobre o valor de todas as supostas compensações realizadas indevidamente (art. 18 da Lei 10.833/2003), já acrescidas do percentual de 75% para

o não pagamento por força do art. 44, da Lei 9.430/96, representa a utilização da tributação com efeito confiscatório, pois totaliza 150%;

- que a improcedência da autuação guerreada a fim de que sejam consideradas as argumentações acima, no sentido de que não seja aplicada a penalidade contida de 75% de multa isolada (art.18 da Lei 10.833 de 2003) cumulada com 75% da multa de ofício do art.44, I, da Lei 9.430/96, posto que configura patente inconstitucional em razão de ser totalmente confiscatória;

- que da possibilidade dos órgãos administrativos adequarem as multas punitivas ao dizeres constitucionalidade, ou seja, o controle de constitucionalidade da leis e demais atos normativos é um poder-dever dos órgãos administrativos tributários judicantes. Não só podem como devem, toda vez que entendam estar a espécie normativa viciada, declarar sua inconstitucionalidade. Todos os Poderes devem obediência à Constituição devendo pautar suas atividades por ela, zelando por sua preservação;

- que fica clara a possibilidade desta Delegacia de Julgamento poder apreciar toda a matéria constante na impugnação apresentada, principalmente no que diz respeito à adequação da multa punitiva à nossa constituição, afastando o confisco, para que se conclua pela improcedência da autuação em comento;

- que da imediata aplicação da lei mais benéfica ao caso em debate, o art. 74 da Lei 9430/96 reduziu a multa de 75% do credito objeto de declaração de compensação considerada não homologada para 50%;

- que, portanto, sendo mantida a multa, hipótese que não se acredita, deve ser reduzida ao percentual de 50%, por ser mais benigna à Recorrente.

Em 18 de junho de 2013, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, proferiu o Acórdão nº 2102-002.590, declinando a competência em favor da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

### = QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise, dos autos do processo, se verifica que o Colegiado em Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando a desqualificação da multa de ofício isolada reduzindo-a ao percentual normal de 75%.

Entendeu a decisão recorrida que se o contribuinte fez compensação de crédito não passível desse procedimento por expressa previsão legal estava sujeito à multa de 75%; e somente se praticou ato que caracterize infração prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sujeitava-se à multa de 150%. Entendeu, ainda, que para a caracterização do "intuito de fraude", é preciso que esteja comprovado o dolo, requisito comum nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tal, há que estar demonstrada a intenção do contribuinte de enganar o fisco, agindo de má-fé, como seria, por exemplo, a apresentação de documentos falsos. No caso, o contribuinte informou nas declarações de compensação o crédito que efetivamente pretendeu fazer uso; não o modificou e nem tentou fazê-lo passar por outro. Já o fato de não ter havido a prévia habilitação, na esfera administrativa, do crédito pleiteado judicialmente, isto não deve provocar o agravamento da penalidade, pois deve-se considerar que tal habilitação é um mero procedimento preparatório da análise do pedido de compensação, procedimento esse que, se não realizado, no máximo poderia ensejar o indeferimento do pedido de compensação.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer algo se for compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Como visto no relatório, a discussão no que diz respeito ao recurso de ofício se prende, tão-somente, sobre a possibilidade de a autoridade fiscal lançadora aplicar a multa isolada no percentual de 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007, tendo como fato motivador a argumentação de que enquanto o crédito não se mostrasse

devidamente habilitado o contribuinte não poderia se servir do procedimento compensatório, cumprindo que recolhesse os tributos devidos, o que não se concretizou em razão das supostas compensações que não se mostraram acobertadas pela antecedente e indispensável habilitação do crédito, fato a implicar na exasperação da sanção legal disciplinada no art. 39, 5 6º, inc. II da IN RFB nº 900/2008.

É fato incontroverso nos autos de que a motivação utilizada pela autoridade fiscal lançadora, para a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, está assentada na assertiva de a autuada procedeu de modo diferente. Não figurando no pólo ativo das respectivas ações (demandadas por DOVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, L B MÓVEIS S/A e USINA CAPRICHÓ), como também pelo fato de essas ações não terem transitado em julgado, ao invés de se adequar ao que determina o ordenamento se serviu, de modo sistemático, da apresentação de Declarações de Compensação através do formulário em papel fazendo referência a números de processos que se encontravam em outras unidades (para onde foram encaminhadas as Declarações de Compensação, retardando o procedimento de cobrança dos débitos supostamente compensados).

Nesta lógica a autoridade fiscal entendeu que ao adotar esse *modus operandi*, de forma sistemática, não há como se afastar o meio fraudulento empregado pelo sujeito passivo que, dessa forma procedendo, buscou se eximir do recolhimento de tributos de elevado montante posto que sabedor que as supostas compensações não se encontravam amparadas pela legislação de regência, era notório que não teria êxito no procedimento de habilitação do crédito (por não constar no pólo ativo das ações e pelo fato de as ações não terem transitado em julgado).

Nesta linha de raciocínio a autoridade fiscal lançadora entendeu tal prática constitui declaração falsa, visto que o autuado não comprovou nem a existência legal das compensações efetuadas, razão pela qual sujeita-se à cominação prevista no art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Inicialmente, é de se ressaltar que alegações em defesa dos créditos pleiteados no PER/DCOMP foram apreciadas no processo administrativo próprio, não cabendo rediscuti-las nestes autos. Aqui, discute-se, tão-somente, o procedimento de aplicação da penalidade.

Nesse sentido, passo à análise dos principais argumentos utilizados pela decisão recorrida de que não ocorreu a falsidade prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e se tivesse ocorrido deveria ter sido claramente descrita e comprovada.

Convém verificar logo o comando legal empregado para aplicação da multa. Em sua primeira versão, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, foi assim redigido:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*§1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.*

Em seguida, foi editada a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, cujo art. 25 dispôs:

*Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

[...]

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

[...]

*§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Posteriormente, sobreveio a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, prescrevendo em seu art. 18:

*Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

[...]

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

*§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.*

*§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo.*

Da leitura atenta dos dispositivos legais, constata-se que desde o início de vigência do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, dois requisitos eram exigidos para a imposição da presente penalidade: a) a não homologação da compensação; b) a comprovação da conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, substituída posteriormente por falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Portanto, a solução do presente litígio depende da verificação da ocorrência dessas condições.

Analisando os autos, entendo que não está presente nenhuma das circunstâncias previstas na Lei, já que nenhuma das condutas dolosas exigidas para a configuração da infração foi comprovada no trabalho de auditoria. Configurar a conduta dolosa seria imprescindível para a aplicação da multa isolada qualificada, como já se manifestou o antigo Segundo Conselho de Contribuinte, por meio do Acórdão nº 204-03.349, na sessão de 5 de agosto de 2008, com o significativo trecho da ementa a seguir reproduzido:

*COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA SOBRE OS DÉBITOS NÃO COMPENSADOS LANÇADA ANTES DA EDIÇÃO DA LEI Nº 11.051/2004. AUSÊNCIA DE FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. DESCABIMENTO.*

*Com a edição da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada sobre débitos que o contribuinte comunica ter compensado, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, somente se aplica se configurada falsidade na declaração entregue ou se a compensação for considerada não declarada nos termos do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela Lei nº 11.051/2004. Esta última somente se aplica as declarações entregues após 29 de dezembro de 2004, data em que entrou em vigor o art. 25 da Lei nº 11.051, que a prevê.*

No caso, a contribuinte informou nas declarações de compensação o crédito que efetivamente pretendeu fazer uso; não o modificou e nem tentou fazê-lo passar por outro. Já o fato de não ter havido a prévia habilitação, na esfera administrativa, do crédito pleiteado judicialmente, isto não deve provocar o agravamento da penalidade, pois deve-se considerar que tal habilitação é um mero procedimento preparatório da análise do pedido de compensação, procedimento esse que, se não realizado, no máximo poderia ensejar o indeferimento do pedido de compensação.

Assim, não consigo vislumbrar nos autos a comprovação da falsidade da declaração apresentada pela contribuinte. No meu ponto de vista a contribuinte não demonstrou a existência de créditos tributários passíveis de compensação razão pela qual as compensações foram consideradas não declaradas. Isto, por si só, não pode ensejar a aplicação da multa de ofício isolada qualificada de 150%. Até porque, se a legislação assim for interpretada, todas as compensações não homologadas ou não declaradas ensejariam a aplicação da multa isolada

---

qualificada de 150%, cuja legislação de regência reservou para casos especiais onde a evidência da falsidade da declaração é cristalina.

Concluo, assim, que, embora a contribuinte não tenha conseguido demonstrar que possuía créditos tributários passíveis de compensação, a hipótese não se enquadra nas disposições legais que autorizam a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, consoante as disposições do art. 18 da Lei nº 10.833, seja na sua versão original, seja na última alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ provimento.

= RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata a presente discussão sobre aplicação da multa isolada em razão de compensação indevida (compensação não declarada), no valor de R\$ 42.389.481,76, reduzida pela decisão recorrida para R\$ 21.702.301,13, tendo como enquadramentos legais os seguintes dispositivos: art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005; e art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007.

A multa aplicada decorre de compensações de débitos, demonstradas em Declarações de Compensação - DCOMP apresentadas pela contribuinte por meio dos processos administrativos nºs 15555.000367/2008-90, 19647.004672/2006-11, 19647.005382/2006-94, 19647.007480/2006-80 e 19647.010178/2006-95, onde a autoridade fiscal competente as considerou não declaradas, com base no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Resta claro, nos autos, que os referidos processos emanam da DRF Recife/PE, unidade que jurisdiciona a empresa L B MÓVEIS S/A, detentora do crédito utilizado pelas LOJAS GABRYELLA LTDA.

Nesse contexto, delimita-se a matéria tratada nesta discussão ao lançamento de ofício da multa isolada contida no § 4 do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005; e art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007, tendo em conta o que foi decidido nos processos, anteriormente mencionados, não se reabrindo a discussão das compensações manejadas pelo contribuinte nos aludidos processos, que já foram objeto de decisões para as quais a legislação não admite a apresentação de manifestação de inconformidade.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, pugna **preliminarmente**: (i) pela nulidade do Auto de Infração, uma vez que entende que o mesmo possui erros de capitulação legal; (ii) pela decadência da multa de ofício isolada; quanto ao **mérito**: (iii) que não existe base legal para a cobrança da multa de ofício isolada; e (iv) que a multa de 75% possui caráter confiscatório e afronta princípios constitucionais.

Inicialmente, é de se ressaltar que alegações em defesa dos créditos pleiteados nos PER/DCOMP foram apreciadas nos processos administrativos próprios, não cabendo rediscuti-las nestes autos. Aqui, discute-se, tão-somente, o procedimento de aplicação da penalidade (aplicação da multa de ofício isolada normal de 75% em razão da compensação não declarada).

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Da análise da defesa da recorrente observa-se que a mesma alega que a conduta do contribuinte tem que se enquadrar na previsão legal para viabilizar o lançamento, o que não ocorreu no presente caso.

Verifica-se, assim, que a contribuinte teve conhecimento do inteiro teor do processo, sendo-lhe concedido prazo para apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos que entendesse necessários, respeitando-se, assim, o direito ao contraditório e a ampla defesa.

É importante registrar que a contribuinte teve conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido, pois, ainda durante a fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo se manifestado e apresentado os documentos que julgou serem pertinentes.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

*A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.*

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

*A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de

forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Argumenta a recorrente que o fato de ter aderido ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, ensejaria a nulidade do feito fiscal, visto que a inclusão dos débitos considerados indevidamente compensados em parcelamento inibiria a pretensão punitiva da Administração Pública.

Registre-se que a adesão ao parcelamento foi feita em 22/06/2010 (fl. 675) e o TVF concluído em 23/06/2010 (fl. 589). Como visto, o pedido de parcelamento do contribuinte foi formalizado no dia anterior à conclusão do feito fiscal que ensejou a imposição da penalidade. O extrato de fl. 792 atesta que o parcelamento requerido encontra-se ativo.

Sobre a questão deve ser ressaltado que ao prever a aplicação de penalidade no caso de compensação considerada "não declarada", nas hipóteses previstas no § 12, II, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, o legislador procurou coibir a utilização, em procedimento de compensação de créditos impedidos por expressa disposição legal.

A compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação (§ 2º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996), assim ao apresentar a DCOMP o contribuinte tem seus débitos, objeto da compensação, extintos podendo ele, por exemplo, conseguir certidão negativa de débitos referente a essas mesmas dívidas.

Com isso a declaração de compensação ao ser apresentada produz efeitos imediatos, mesmo que depois a autoridade fiscal ao analisá-la conclua pela sua não homologação, ou a considere "não declarada", como é o caso aqui tratado.

A adesão ao parcelamento somente teria o condão de evitar a exigência da multa sobre a compensação indevida, se tal parcelamento fosse feito antes da ocorrência do fato gerador do ato de aplicação da penalidade. Como o parcelamento não exclui a ilicitude nem retira a culpabilidade, em matéria de direito administrativo sancionador, deve ser aplicada a sanção prevista uma vez configurada a infração.

Aduz a recorrente que desde 2001 pleiteou a outorga da compensação, assim o lançamento deve ser desconstituído, porquanto atingido pela decadência. Como se verá adiante tal tese não há como prosperar.

As Declarações de Compensação, que em último caso motivaram o lançamento, foram apresentadas pela recorrente por intermédio de vários processos administrativos, sendo todos eles apreciados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luis/MA.

Ora, o fato gerador da multa isolada em comento ocorre na data do Despacho Decisório que considerou não declarada a compensação, e não a data do fato gerador dos débitos indevidamente compensados, como entende a recorrente. Portanto, tratando-se de exigência de ofício, a contagem do prazo decadencial deve ter como referência o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

No caso em tela, considerando que a ciência da exigência ocorreu em 09/07/2010, tem-se que as multas aplicadas não foram alcançadas pela decadência, visto que o lançamento foi leito antes de findar o prazo de cinco anos, contados da data do primeiro dia do exercício seguinte ao do primeiro despacho que considerou não declarada as compensações, expedido em 27/07/2007 (II-488). Portanto, o prazo encerrar-se-á apenas em 31/12/2012.

Por fim, é de se dizer, que quanto à alegação da regularidade da compensação promovida e considerada não declarada, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051, de 2004, os atos de não-declaração não são passíveis de discussão no âmbito das Delegacias de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Isto porque, o § 13 do referido dispositivo expressamente excepciona o cabimento de manifestação de inconformidade e recurso voluntário em tais circunstâncias:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

(...).

*§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).*

*a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).*

*§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).*

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de*

*ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).*

Nada mais há para se discutir sobre a matéria constante dos processos originais.

No mérito, conforme relatado, a lide objeto dos autos trata da exigência de crédito tributário, relativamente à multa isolada de 75% aplicada, em concreto, por auto de infração, sobre os tributos indevidamente compensados por DCOMP julgada “não declarada” nos autos dos processos de compensação anteriormente citados, em face de utilização de direito creditório adquirido de terceiros.

Afirma a recorrente que não houve compensação indevida de tributos, visto que, no caso, nunca houve a efetiva compensação pelo sujeito passivo, a qual estaria sujeita à condição resolutória do fisco.

Como já visto nesse voto, a declaração de compensação ao ser apresentada produz efeito extintivo sobre os débitos nela contidos, mesmo que depois a autoridade fiscal ao analisá-la conclua pela sua não homologação, ou a considere “não declarada”; onde, nesses casos haveria a reversão daquela extinção.

Não há como aceitar o argumento da recorrente de que não se deve aplicar a penalidade por não terem se consumado as compensações pretendidas. A matriz legal utilizada na autuação (§ 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003) exige que a compensação considerada não declarada, e por conseguinte, não consumada, deve ensejar a aplicação da multa.

Vale dizer, a legislação tributária federal, atinente ao instituto da compensação tributária de débitos e créditos, veda expressamente a utilização de direito creditório adquirido de terceiros.

No caso de utilização de crédito de terceiros e/ou de origem não tributária, a legislação de regência da compensação tributária:

a) considera, de pleno direito, a compensação “não declarada”, por força do art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, redação dada pelo art. 4º da Lei nº 11.051, de 2004;

b) afasta, de forma expressa, o rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, para compensação “não declarada” (art. 74, § 13, da Lei nº 9.430, de 1996, redação dada pelo art. 4º da Lei nº 11.051, de 2004);

c) afasta os efeitos estatuídos nos § 2º, 5º e 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, por força do art. 4º da Lei nº 11.051, de 2004;

d) comina penalidade (multa isolada) para compensação “não declarada” (art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, instituído pelo art. 25 da Lei 11.051/04, com redação dada pelo art. 18 da 11.488, de 2007 (MP nº 351, de 2007).

Portanto, uma vez considerada não declarada a compensação tributária por despacho decisório naquele processo, de imediato, incontinenti, houve a abertura de procedimento de fiscalização interna pela unidade de origem, para exigência da respectiva multa isolada por auto de infração, em face da infração compensação indevida, ou seja, compensação não declarada.

Diversamente do alegado pela recorrente, a exigência do valor da multa pecuniária isolada de 75% sobre o valor dos tributos compensados indevidamente, em face de compensação não declarada, cuja infração foi apurada, ou seja, restou configurada, nos autos dos processos de compensações, está perfeitamente subsumida ao comando legal aplicado, vigente na data da transmissão da DCOMP (data da ocorrência da infração imputada).

No caso, a multa exigida no percentual de 75% foi aplicada, justamente, por compensação julgada não declarada, prevista na Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, na hipótese de inexistência de fraude ou falsificação de que tratam os arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

A propósito, quanto à fundamentação legal da multa pecuniária de 75% aplicada, em concreto, no caso, consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração (fls. 567/581), que nas datas das transmissões das DCOMP já estava em vigência à figura da compensação tributária não declarada (arts. 4º e 25 da Lei 11.051/2004) e respectiva multa isolada (art. 18 da Lei 10.833/03, c/redação do art. 18 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007).

Resta claro, na decisão, que a discussão principal estava vinculada a Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que em seu artigo 18, veio modificar o previsto no artigo 18, da Lei 10.833/2003, a saber:

*Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 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.(...)"*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (...)"*

*§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.*

*§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4a deste artigo.*

Note-se que a condição necessária e suficiente para o lançamento é que o procedimento adotado pelo contribuinte se subsuma a hipótese de incidência prevista na norma, o que ocorreu no presente caso.

Como demonstrado, diversamente do alegado pela recorrente, a multa isolada de 75% foi aplicada em consonância com os fatos imputados e legislação de regência transcrita acima vigente na data da ocorrência da infração (compensação tributária indevida, considerada não declarada por utilização de direito creditório de terceiros).

Porém, se a contribuinte tivesse efetuado tal compensação, além da utilização de crédito de terceiros e de origem não tributária, valendo-se ainda de fraude ou falsificação, a multa não seria de 75%, mas sim de 150%, razão pela qual a decisão recorrida desqualificou a multa reduzindo-a ao percentual de 75%.

Por fim, vale esclarecer que é considerada não declarada a compensação em que o crédito seja um título público e não se refira a tributos administrados pela RFB. Nesse sentido, tem cabimento que a multa de ofício isolada em decorrência de compensação não declarada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) seja aplicada sobre o montante dos débitos indevidamente compensados, pela utilização de crédito de título público e que não se refere a tributos administrados pela RFB.

Por conseguinte, não há reparo a fazer na decisão recorrida, pois a exigência do crédito tributário está em perfeita consonância com a legislação de regência vigente na data da ocorrência da infração, ou seja, nas datas de transmissões dos PER/DCOMP.

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de confisco, ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (ilegalidade e inconstitucionalidade), Taxa Selic, o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também,

consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*(...).*

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos ou receitas tributáveis auferidas e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995,

os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez