



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

Processo n° 10380.722365/2010-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-002.019 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria MULTA DCOMP
Recorrente CONSTRUTORA MARQUISE S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO. OBJETO. INAPTIDÃO.

Não se conhece de recurso que trata de objeto diverso do objeto do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em

05/08/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em 06/08/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 06/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONSTRUTORA MARQUISE S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 08-22.271, da DRJ em Fortaleza, interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de auto de infração para exigir multa regulamentar aplicada em razão de terem sido não homologadas as DCOMP de nºs 9102.35802.180705.1.3.02-3643 e 27970.84214.150705.1.3.02-0440, de autoria da empresa autuada, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, totalizando R\$ 814.406,42 (fls. 02/07).

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Cuida, o presente processo, de Auto de Infração para lançamento de multa isolada, no valor de R\$ 814.406,42 (FLS. 02/08), em razão de compensação indevida, apurada pela autoridade fiscal, nas Declarações de Compensação — DCOMP de nºs 27970.84214.150705.1.3.02-0440 e 09102.35802.180705.1.3.02-3643, transmitidas pela Interessada.

Mediante as DCOMP antes mencionadas, a Interessada compensou débitos de IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, relativos aos períodos de apuração março/2004, maio/2004, junho/2004 e agosto/2004, com crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, havido por sucessão empresarial de PANAGRA DO BRASIL S/A — CNPJ 07.793.813/0001-25.

Essas DCOMP foram "baixadas para tratamento manual" no âmbito do processo administrativo de nº 10380.720383/2008-28, cujos autos foram juntados, por apensação, aos do processo de nº 10380.901735/2006-82, que cuida de Pedidos de Restituição formalizados pela empresa sucedida (detentora original do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002).

É que a empresa sucedida apresentara, antes de sua cisão parcial, os Pedidos de Restituição — PER de nºs 01759.87076.270903.1.2.04-9454 (fls. 02/04) e 21886.29988.270903.1.2.04-7342 (fls. 80/82), postulando a restituição de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002.

Tendo em vista a evidente imbricação do presente processo com aquele em cujo âmbito se dá a apreciação das compensações declaradas pela Interessada, faço, desde o início deste Relatório e ao longo do Voto que a ele se seguirá, diversas menções a documentos que se encontram nos autos do processo (de nº 10380.901735/2006-82) ao qual foi apensado aquele que é atinente às compensações (de nº 10380.720383/2008-28).

Sempre que lançar mão de tais referências, mencionarei as folhas dos autos do processo de nº 10380.901735/2006-82 em letras minúsculas ("fls."), para distingui-las das referências às

folhas dos presentes autos, que mencionarei sempre em letras maiúsculas ("FLS.").

Conforme Despacho Decisório de cópia às FLS. 21, que tomou por fundamentos fáticos e jurídicos a Informação Fiscal de cópia às FLS. 09/20, as compensações declaradas pela Interessada nas DCOMP antes referidas não foram homologadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza — DRF/FOR, em razão do indeferimento do direito creditório de que a Interessada se valeu para extinguir os débitos declarados (saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, apurado pela empresa sucedida, PANAGRA DO BRASIL S/A, CNPJ 07.793.813/0001-25, no valor de R\$ 528.000,00).

As razões de fato e de direito expostas na Informação Fiscal de cópia às FLS. 09/20, elaborada pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF/FOR — Seort/DRF/FOR, foram colhidas no Relatório de Análise Tributária de cópia as FLS. 22/92, da lavra da Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal da DRF/FOR — Sapac/DRF/FOR.

A partir da leitura do aludido Relatório, bem como dos autos dos processos (principal e apensado) em cujo âmbito se discute a legitimidade das compensações feitas pela Interessada, pode-se descrever a formação, em PANAGRA DO BRASIL S/A, e a transposição, para CONSTRUTORA MARQUISE S/A, do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário 2002, da seguinte forma:

- Em 30/12/1998, foi celebrado, entre as Empresas BRASIL EXPORTAÇÃO DE CASTANHAS S/A, CNPJ 05.719.141/0001-82, e CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S/A, CNPJ 07.793.813/0001-25, contrato particular de promessa de compra e venda de imóvel, cujo descumprimento gerou a imposição de multa contratual, nos termos do parágrafo primeiro da cláusula segunda, in verbis:

"CLÁUSULAS E CONDIÇÕES: (..)

SEGUNDA: Omissis

Parágrafo Primeiro: Em caso de descumprimento desta, a Outorgante Promitente Vendedora pagará sobre o valor do preço da venda, semestralmente, a Outorgante Promitente Compradora, 20% de multa em 1999, 15% em 2000, 25% em 2001 e 20% em 2002, valores estes acrescidos ainda, de 1% por mês de juros moratórios".

- Por ocasião do pagamento da referida multa à empresa CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S/A, no final dos meses de junho e dezembro de 2002, foi retido o imposto de renda então incidente, no valor total original de R\$ 528.000,00, conforme a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF da fonte pagadora (11s. 317).

- O valor então retido compôs o saldo negativo de Imposto de Renda de CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S/A, do ano-calendário de 2002, sendo este passível de utilização para compensação com demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB.

- Para garantir o reconhecimento dos referidos créditos e evitar a sua prescrição, CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S/A apresentou Pedidos de Restituição em 27/09/2003, retificados manualmente em 20/09/2006, no valor original total de R\$ 528.000,00 (fls. 10 e 88).

- Com a cisão da empresa CANAVIEIRA FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO S/A (cujo nome empresarial fora alterado para PANAGRA DO BRASIL S/A), detentora do crédito requestado, o valor do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002 foi transferido para a empresa que absorveu a parte destacada do patrimônio da cindida, qual seja, CONSTRUTORA MARQUISE S/A.

- Ato contínuo, a receptora da parcela cindida passou a utilizar-se dos valores em comento, para compensação com débitos de IRPJ, PIS e Cofins, através da apresentação dos PER/DCOMP de n.ºs 27970.84214.150705.1.3.02-0440 e 09102.35802.180705.1.3.02-3643, posteriormente baixados para análise manual por meio do processo administrativo de n.º 10380.720383/2008-28.

O extenso Relatório de Análise Tributária (FLS. 22/92) concluiu que os saldos negativos de IRPJ formados na empresa sucedida PANAGRA DO BRASIL S/A, nos anos-calendário 1999 a 2002, originados do IRRF retido pela empresa BRASIL EXPORTAÇÃO DE CASTANHAS S/A, CNPJ 05.719.141/0001-82 (depois denominada BEX INTERNACIONAL S/A), na forma antes descrita, são destituídos de materialidade. Tal conclusão repousa na convicção da autoridade responsável pelo mencionado Relatório de que o negócio imobiliário celebrado entre as duas empresas não teve lugar no mundo fático, constituindo uma simulação que teve por objetivo a geração, em PANAGRA DO BRASIL S/A, de saldos negativos fictícios de IRPJ, posteriormente transpostos, por meio de cisão parcial, para o patrimônio da Interessada no presente processo (CONSTRUTORA MARQUISE S/A). Concluiu ainda o Relatório de Análise Tributária que também não ocorreu de fato a sucessão empresarial por meio da qual os saldos negativos de IRPJ migraram de PANAGRA DO BRASIL S/A para o Ativo da empresa sucessora (CONSTRUTORA MARQUISE S/A), ante a ausência de substância material do patrimônio pretensamente transferido entre as empresas. Cuidou ainda o Relatório de qualificar como fraude e conluio a conduta da Interessada consistente em declarar compensações de débitos com base em direito creditório correspondente aos saldos negativos de IRPJ simuladamente gerados em PANAGRA DO BRASIL S/A.

Assim, o multicitado Relatório, além de ensejar o indeferimento do direito creditório pleiteado nos PER apresentados pela sucedida e a conseqüente não-homologação das compensações declaradas nas DCOMP transmitidas pela Interessada, motivou também a lavratura do Auto de Infração de FLS. 02/08, para aplicação da multa isolada prevista no artigo 18, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, combinado com o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

É o que se depreende da leitura do seguinte trecho da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração (FLS. 04):

[...]

As Declarações de Compensação ora referidas foram analisadas nos autos do processo administrativo nº 10380.720383/2008-28. Em decisão administrativa proferida em 23/06/2010, às fls. 766/778 do processo 10380.901735/2006-82, tais compensações NÃO FORAM HOMOLOGADAS, em razão de caracterização de fraude e conluio (Lei nº 4.502/64, arts. 72 e 73), correspondendo [à] falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Na Decisão de não homologação, consta que o suposto crédito apontado pelo sujeito passivo inexistente, é fictício, conforme as conclusões reveladas nos atos investigatórios ou de diligência realizados por autoridade competente deste órgão, materializados através do respeitável Relatório de Análise Tributária, de fls. 209/279, daquele processo, aprovado pela Delegada da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE.

Diante dos fatos, e em cumprimento ao disposto no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pela lei nº 11.051/04, alterada pela Lei nº 11.488/07 e Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, onde se manteve a mesma previsão da multa aplicável, constitui-se, pelo presente Auto de Infração, a multa isolada regulamentar nos valores abaixo demonstrados, que corresponde à aplicação do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados que totalizaram R\$ 542.937,61.

[...]

Irresignada com a imposição da multa isolada, a Interessada manejou a Impugnação de FLS. 100/115, esgrimindo os seguintes argumentos de defesa:

[...]

DAS PRELIMINARES

2.1. Nulidade - Erro na Identificação do Sujeito Passivo

Senhores Julgadores, o pretense auto de infração, ora guerreado, está eivado de nulidade em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo, como se demonstra a seguir.

*De acordo com a descrição dos fatos contida no auto, a aplicação da pretensa multa isolada (agravada em dobro) à Impugnante, decorreu da não homologação, por parte da DRF - Fortaleza, de compensações declaradas pela contribuinte em decorrência, nas palavras do AFRFB (fls. 04 do PAP), "de caracterização de **fraude e conluio** (Lei nº 4.502/64, arts. 72 e 73), correspondendo falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo". (destacamos). Entretanto, no corpo deste processo inexistente prova alguma de fraude e conluio alegados. E mais, mesmo que se admita, o que se faz apenas para fins de raciocínio lógico, a ocorrência de tais ilícitos, estes não foram praticados pela Impugnante. Portanto, o sujeito passivo do lançamento de ofício em comento não pode ser a Impugnante.*

Como descrito na Informação Fiscal de lavra do Serviço de Orientação e Análise Tributária — Seort, da DRF-Fortaleza, bem como no Relatório de Análise Tributária elaborado pela Seção de Programação, Avaliação e Controle de Atividade Fiscal — Sapac/DRF Fortaleza, o crédito utilizado pela Impugnante nas compensações em comento decorre de saldo negativo do IRPJ, ano-calendário de 2002, apurado pela empresa PANAGRA DO BRASIL S/A, CNPJ (07.793.813/0001-25). Referida empresa foi objeto de cisão parcial, sendo uma parte cindida incorporada ao patrimônio da Impugnante.

Senhores Julgadores, alegam os d. Fiscais que o crédito utilizado (saldo negativo do IRPJ) foi gerado, no ano de 2002, de forma fraudulenta pela PANAGRA DO BRASIL S/A. Ora, se tal fato é verídico, o que os autos não provam, o sujeito passivo do auto de infração em comento deveria ser aquela empresa, nunca a Impugnante. A responsabilidade da sucessora, pelas obrigações tributárias, prevista no art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN). diz respeito, exclusivamente, aos tributos gerados pela sucedida, jamais pelos atos ilícitos praticados por esta última. E mais, a parte cindida não é tida como sucessora, pois a empresa que fez a cisão permaneceu existindo.

Portanto, o pretense lançamento de multa agravada é nulo, haja vista que o sujeito passivo é outro que não a Impugnante. A pretensa multa deve ser imposta, se for o caso, àquela que praticou o suposto delito — a empresa cindida, mormente, quando esta continuou ativa após a cisão parcial.

A sucessão na responsabilidade tributária está cristalinamente definida no Art. 129, do CTN, *in verbis* :

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição h data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data." (destacamos)

Como se vê, a responsabilidade tributária da sucessão abrange, exclusivamente, os créditos tributários definitivamente constituídos até a data da cisão. Assim, débitos posteriores à cisão são de responsabilidade exclusiva da empresa cindida.

Note-se que a cisão foi parcial, o que afasta inclusive a figura da sucessão, pois a empresa cindida permaneceu ativa.

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda — CARF, em suas decisões, tem corroborado com o posicionamento da Impugnante, como se vê nas ementas dos acórdãos abaixo:

"AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. CISÃO PARCIAL".

A responsabilidade solidária de que cuida o art. 50 do Decreto-Lei nº 1.598/77, em virtude de cisão parcial, aplica-se a Cofins e somente afeta os fatos geradores anteriores ao evento. Para os débitos posteriores, continua sendo sujeito passivo na condição de contribuinte a empresa cindida parcialmente que continua existindo.

A contribuição incide sobre as suas próprias receitas, não cabendo falar em transferência de receitas que permanecem sendo contabilizadas nela." (Acórdão nº 204-02.903, sessão de 21.11.07) (destacamos).

"PENALIDADE — SUCESSÃO — A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132). (Acórdão 103-21.046, sessão de 16.10.02)

Dessa forma, tendo em vista que a suposta infração — crédito utilizado nas compensações inexistente — foi praticada pela empresa cindida, não pode a incorporadora ser a responsável por tal infração, ainda mais levando em consideração que essa cisão foi parcial e a empresa cindida continua ativa. **Se há alguém a ser responsabilizado pela geração do crédito indevido, sem dúvidas, não será a**

Impugnante, mas sim a empresa cindida, que, insistimos, continua em plena atividade.

III — DO MÉRITO

Senhores Julgadores, superadas as preliminares, também quanto ao mérito, o pretense Auto de Infração não há como prosperar, senão vejamos:

3.1. Da improcedência da multa

O pretense auto de infração, como vimos, trata da multa prevista no artigo 18, da Lei nº 10.833/03, ou seja, multa isolada, em razão de não homologação da compensação quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito utilizado na compensação.

Senhores Julgadores, a Impugnante utilizou na compensação não homologada no PAF 10380.901737/2006-71, crédito oriundo de saldo negativo do IRPJ, do ano-calendário de 2002, apurado pela empresa PANAGRA DO BRASIL S/A, CNPJ (MF) nº 07.793.813/0001-25), crédito este que veio fazer parte do patrimônio da Impugnante após processo de cisão parcial da PANAGRA.

O referido saldo negativo do IRPJ, como constatou a fiscalização, originou-se com o pagamento antecipado do IRPJ, através de imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em operações mercantis realizadas por aquela PANAGRA.

Quando da incorporação dos ativos da empresa que surgiu, a partir da cisão parcial da PANAGRA, ativos estes da qual fazia parte o saldo negativo do IRPJ, a Impugnante, contrariamente ao que diz a fiscalização, entendeu, com base nos relatórios de avaliação no processo de cisão, que o referido imposto a recuperar era legal, líquido e certo, portanto, passível para ser utilizado como crédito em compensações de seus débitos junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Vale dizer que a própria fiscalização, no Relatório de Análise Tributária, confirma que o IRRF, que originou o saldo negativo do IRPJ, foi ou está sendo pago pela empresa retentora do imposto, quando afirma às fls. 61/62 deste PAF: "... como tentativa de extinguir este débito de IRRF. Para tal utilizou-se de PER/DCOMP alegando a posse de crédito de IPI." e continuou: "Essa última saída foi a adesão ao parcelamento especial em prazo de 180 meses."

Ora, Senhores Julgadores, se o IRRF foi ou está sendo pago pela empresa que fez a retenção, então o saldo negativo do IRPJ é líquido e certo.

Portanto, não há razão alguma para se negar a compensação realizada pela Impugnante, seja sob a alegação de legitimidade ou insuficiência, ou pior, seja por alegar falsidade da declaração.

Se considerada a não-homologação, estaremos em frente a um caso tipo [sic] de enriquecimento ilícito por parte do fisco. Estará o fisco recebendo uma antecipação de imposto (IRRF) e não permitindo a utilização dessa antecipação como dedução de outros impostos, como determina a lei.

Afinal, o saldo negativo do IRPJ em questão existe. Dai, totalmente indevida a negativa na homologação das compensações declaradas pela Impugnante e, por conseqüência, totalmente improcedente o lançamento da multa isolada ora guerreada.

3.2. Da multa qualificada

Mesmo que se admita, apenas por amor à discussão, que há fundamentos para a aplicação da multa prevista no artigo 18, da Lei nº 10.833/03, a sua majoração, prevista no parágrafo segundo daquele artigo, é inaplicável no presente caso, senão vejamos:

Na Descrição dos Fatos e do Enquadramento Legal do Auto de Infração ora guerreado, os d. Fiscais, como já dito anteriormente, alegam que o lançamento de ofício decorreu da não-homologação das compensações declaradas pela Impugnante, pelo fato de tais declarações estarem, nas palavras dos AFRFB, eivadas de falsidade, pois, alegam, que o crédito (saldo negativo de IRPJ) utilizado para a efetivação das compensações houvera sido gerado de forma fraudulenta. **Entretanto, no corpo deste processo não se identifica uma única prova de tal fato.** No corpo do processo somente há o relato dos indícios trazidos pelos d. Fiscais, sem que haja sido anexado um único documento que comprovasse, de forma contundente, o ali alegado.

O pretenso Auto de Infração teve como enquadramento legal o artigo 18, §2º, da Lei nº 10.833/03, que determina:

"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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo".

(...)

§2º *A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada sobre o total do debito indevidamente compensado, no percentual:*

I — previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou

*II — 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 se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**" (destacamos)*

Como se vê cristalinamente no texto legal acima, para a eficácia do lançamento de ofício, que originou o Auto de Infração em comento, necessária a efetiva comprovação da falsidade, não bastando a sua simples alegação ou relato de indícios defraude.

Perceba-se que a vinculação da multa qualificada, prevista no §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, mencionada no Inciso 11, do § 2º, do artigo 18, da Lei nº 10.833/03, acima mencionado, está restrita aos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, cujos conteúdos valem ser lembrados:

*"Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária":*

(--.)"

*"Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar ou diferir o seu pagamento."*

*"Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."*

Ou seja, resta evidenciado que o elemento *dolo* é presença obrigatória para caracterização tanto da sonegação, quanto da fraude, como do conluio. E, sendo assim, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude a que se refere o artigo 44, da Lei nº 9.430/96 também pressupõe a ocorrência de *dolo*.

No presente caso, analisando os elementos contidos nos autos, não há prova alguma de dolo por parte da impugnante, apenas indícios e presunções indicados no relatório da fiscalização. Reitera-se não há uma única

prova arrolada pelo fisco que comprove, cabalmente, qualquer ilícito por parte da Impugnante.

È notário de quem alega ilícito está obrigado a provar o alegado [sic]. **É o ônus da prova.** Trata-se de norma elementar de Direito, que não necessita de maiores explicações ou comentário. No que se refere ao processo administrativo fiscal, uma das mais claras lições a respeito encontramos na obra doutrinária de Hugo de Brito Machado:

"O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto num Estado Democrático de direito. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, alias, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador." (Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5ª Edição, Editora Dialética, São Paulo, 2003, página 272).

Se, em matéria tributária, é ilegítima a inversão da prova, também inadmissível, como no caso concreto, o uso exagerado de indícios ou alegações que não estejam suportados em fatos cabalmente demonstrados e comprovados. A fraude, a simulação, o dolo, o conluio, não podem ser presumidos, devem, sempre, ser apurados de forma adequada, e comprovadas, através de documentos, perícias, testemunhas, etc.

Inúmeras são as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) que corroboram este posicionamento, conforme se verifica nas ementas abaixo:

"MULTA DE OFICIO QUALIFICADA — *A aplicação da multa de ofício qualificada para 150% depende da comprovação, pela Autoridade Lançadora, do evidente intuito de fraude." (Acórdão nº 101- 96.104, Sessão de 25 de abril de 2007).*

"MULTA QUALIFICADA — JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO— EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — *O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64." (Acórdão nº 101- 95.522, Sessão de 28 de abril de 2006).*

O nobre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, em seu voto no Acórdão 107- 05.223. em sessão de 19/08/1998, sobre prova no processo administrativo nos ensina:

"(...) O ônus da prova da ocorrência de fatos que levam à ocorrência do fato gerador sempre é da autoridade lançadora.

Não é correto, com base em alguns indícios, extrair-se a conclusão de determinado fato, imputando-se ao contribuinte o dever de provar que não compensou prejuízo fiscal indevidamente. Ao contrário, a autoridade é que tem de provar que o prejuízo foi utilizado de forma irregular.

Na ausência dos elementos citados, fica bastante vaga a autuação..."

(destacamos)

Indícios podem autorizar, quando muito, a presunção, mas não no presente caso. As presunções somente são admitidas quando previstas em lei. Em direito, à guisa de princípio maior, tem-se assente que a simulação, a fraude, o conluio, etc.. não se presumem, devem ficar sobejamente comprovados, estreme de qualquer dúvida, o que não encontramos nos autos.

IV — DO PEDIDO *Por todo o exposto, a Impugnante requer que seja acolhida a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e, quanto ao mérito, que o auto de infração seja considerado totalmente improcedente.*

Para concluir o presente Relatório, registro que o Despacho Decisório de cópia às FLS. 21 foi objeto de Manifestação de Inconformidade interposta pela Interessada nos autos do processo nº 10380.901735/2006-82 e que, em Sessão realizada em 18 de novembro de 2011, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza— DRJ/FOR, mediante o Acórdão nº22.272 (fls. 880/916), decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a dita Manifestação de Inconformidade.

Embora o inteiro teor do Acórdão de nº 22.272 possa ser consultado às fls. 880/916 dos autos do processo de nº 10380.901735/2006-82, entendi conveniente à instrução dos presentes autos anexar-lhes urna cópia do mencionado Acórdão, que pode ser encontrada às FLS. 122/157.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente. A decisão adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DESCABIMENTO.

O sujeito ativo da conduta ilícita tipificada no artigo 18, caput, e no inciso II, do seu §2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é o sujeito passivo das obrigações tributárias cujos respectivos débitos estão declarados nas DCOMP em que se deram as compensações indevidas.

Descabe a atribuição de responsabilidade pela multa à pessoa jurídica sucedida, detentora original do direito creditório utilizado nas DCOMP inquinadas de falsidade.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO. ÂMBITO PROCESSUAL DE DISCUSSÃO.

Havendo processo administrativo instaurado para discutir a certeza e liquidez do direito creditório postulado nas DCOMP cuja falsidade ensejou a aplicação de multa à declarante, descabe (re)discutir essa matéria no âmbito do processo administrativo que cuida da aplicação da multa.

PROVA INDIRETA. INDÍCIOS. PRESUNÇÃO SIMPLES. VALIDADE. VERDADE MATERIAL.

A Administração Pública tem o poder-dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico. A liberdade de investigação do Fisco pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta. As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas da infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. DOLO. PROVA.

Cada ato ilícito contém uma determinada carga de lesão à ordem tributária, de modo que determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si sós, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente, não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo pela forma

como foram executados, de onde emergem os subterfúgios utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. DOLO EVENTUAL.

Age com dolo — no mínimo, eventual — a pessoa jurídica que transmite DCOMP para extinguir débitos próprios, a despeito dos indícios graves, precisos e concordantes que apontam para a inexistência do direito creditório reclamado, havido por sucessão empresarial. Nesse caso, a Declarante assumiu o risco de produzir o resultado delituoso (compensar débitos próprios com créditos inexistentes), circunstância suficiente para a configuração do dolo.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. DOLO. RELATÓRIO DE TERCEIRO QUE ATESTA A MATERIALIDADE DO DIREITO CREDITÓRIO. INAPTIDÃO PARA AFASTAR A CULPABILIDADE.

ineficaz, para atuar como excludente do dolo da pessoa jurídica que transmitiu DCOMPs inquinadas de falsidade, o fato de existir relatório elaborado por terceiro, atestando a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado na Declaração.

Cientificado dessa decisão em 06/02/2012 (fl. 177), o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 178/199, em 05/03/2012, em que expõe fatos que não dizem respeito ao presente processo, *verbis*:

I – FATOS

A Recorrente, em 24/05/2010, tomou ciência de Auto de Infração lavrado contra si. no valor de R\$ 3.249.457,15 (três milhões, duzentos e quarenta e nove mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e quinze centavos), relativo à Multa Regulamentar.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal, o AFRFB assim se posicionou:

"Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926. do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

**001 - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA
COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM
DECLARAÇÃO PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO**

O sujeito passivo ora autuado apresentou, em 08/06/2005, Declarações de Compensação (DCOMP) recepcionadas com os nºs 12741.71288.080605.1.3.04-7604 e 32445.03714.080605.1.3.04-8056, cujos débitos

confessados correspondem a R\$ 1.083.152.38 e R\$ 1.083.152.39 respectivamente.

[...]

É o relatório

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado tempestivamente pelo interessado. Todavia, o esforço argumentativo apresentado está dirigido a fatos que não estão no âmbito do presente processo.

Conforme já foi relatado, a lide foi instaurada para combater o auto de infração de fls. 2/7, lavrado para exigir multa regulamentar aplicada em razão de terem sido não homologadas as DCOMP de nºs 9102.35802.180705.1.3.02-3643 e 27970.84214.150705.1.3.02-0440.

Por outro lado, o recurso combate um auto de infração relacionado à não homologação das DCOMP de nºs 12741.71288.080605.1.3.04-7604 e 32445.03714.080605.1.3.04-8056.

Portanto, não há congruência entre o objeto do presente processo e a peça recursal apresentada pelo interessado que, por essa razão, não está apta a controverter a decisão de primeira instância, devendo ser não conhecida.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Neudson Cavalcante Albuquerque