



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.726210/2018-40
ACÓRDÃO	3001-003.633 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OKINAWA INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/12/2016, 24/01/2017

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de ressarcimento/restituição/compensação o ônus da prova é do contribuinte, nos exatos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao PAF por força do art. 15 do mesmo Código.

COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE. MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

Cabe a imposição de multa isolada no percentual de 150% em razão da não-homologação de compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. A imposição da multa isolada neste percentual está em harmonia com o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, devendo incidir sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados, sendo inviável, na esfera administrativa, desconsiderar norma federal expressa. MULTA AGRAVADA. FATO GERADOR. O fato gerador do agravamento da multa isolada é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Não prestados esclarecimentos no prazo marcado, cabe o agravamento multa.

MULTA AGRAVADA. FATO GERADOR.

O fato gerador do agravamento da multa isolada é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Não prestados esclarecimentos no prazo marcado, cabe o agravamento multa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/12/2016, 24/01/2017

REGIME CUMULATIVO. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O regime cumulativo da COFINS não permite aproveitamento de créditos nas aquisições de bens e serviços, tampouco deduções em relação aos custos, despesas e encargos da empresa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/12/2016, 24/01/2017

REGIME CUMULATIVO. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O regime cumulativo da contribuição ao PIS não permite aproveitamento de créditos dessa nas aquisições de bens e serviços, tampouco deduções em relação aos custos, despesas e encargos da empresa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/12/2016, 24/01/2017

INCONSISTÊNCIA DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF Nº 2. INCOMPETÊNCIA DA CORTE.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório da DRJ, o adoto até seu julgamento.

Trata-se de Auto de Infração - AI por meio do qual se exige multa qualificada e agravada no percentual de 225% dos valores indevidamente compensados em declarações de compensação apresentadas com falsidade.

Termo de Verificação Fiscal

Por meio do Termo de Verificação Fiscal - TVF de e-fls. 16/24 a Autoridade fiscal esclarece que:

1. Contextualização –

A Fiscalizada apresentou Pedido de Ressarcimento - PER nº 18559.45325.281216.1.1.11-8157 e Declarações de Compensação - DCOMP nºs 36948.64433.281216.1.3.11-8802 e 38304.78308.240117.1.3.11-7056 em 28/12/2016 e 24/01/2017, respectivamente, cujo tratamento manual foi realizado nos autos do processo administrativo nº 10830.721474/2018-15.

- Por meio do Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº 193, de 26/03/2018, foi indeferido o pedido de ressarcimento e não homologadas as compensações pretendidas em face da inexistência do alegado crédito.

Observa-se que as compensações não foram homologadas, pois se concluiu cabalmente pela inserção de dados falsos, que tinha pleno conhecimento por inexistentes o sujeito passivo, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, objetivando “criar” créditos e abster-se de pagar débitos já constituídos.

2. Multa Regulamentar Isolada. Falsidade de Declaração. Qualificação e Agravamento da Multa. Compensação Indevida efetuada em Declaração Prestada pelo Sujeito Passivo.

- Fazer declaração falsa é o ato de prestar informação, em cumprimento de um dever instrumental, cujo conteúdo consista em simulação da ocorrência de um fato (ou de suas características), consignada em um documento. O instrumento mediante o qual se efetiva a declaração, que serve de base material ou probante para sua realização, pode ser um documento verdadeiro ou materialmente falso (decorrente de ilegal elaboração por meio de informações falsas em seu conteúdo).

- É indubitável que a inserção de informações cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampararia o direito de compensação de créditos

junto ao Fisco tipifica a conduta do agente que deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos.

- A inserção de dados relativos a crédito de que tinha plena consciência por inexistente comprova o dolo da ação. No mínimo, ocorreu o dolo eventual, pois o agente vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu.

- A fraude, como se vê, está provada na conduta de inserir elementos sabidamente inverídicos na declaração, a fim de viabilizar sua transmissão por meio eletrônico, e dele se valer para evitar a cobrança de débitos confessados. Conduta esta, aliás, que se amolda ao que dispõe a Lei nº 4.502, de 1964.

- A conduta fraudulenta se verifica não só na ocorrência do fato gerador, como também em momento posterior, com a finalidade de evitar ou diferir o seu pagamento, mediante exclusão ou modificação das características essenciais, agora, da obrigação tributária, a qual tem como objeto o crédito tributário. E nem poderia ser diferente, na medida em que a penalidade prevista na lei não decorre da mera constatação de falta de recolhimento do tributo, mas, sim, da conduta abusiva e/ou fraudulenta no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário, fato que necessariamente se verifica após a ocorrência do fato gerador.

- O contribuinte pretendeu compensar crédito que sabia inexistente, escriturando em documento fiscal - DCOMP - indébito nunca apurado/comprovado com o execrável propósito de ludibriar a Fiscalização federal no que concerne à sua obrigação de quitar débitos próprios. Nesse diapasão, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, impõe o lançamento da multa de ofício.

- A Fiscalizada enviou as DCOMP em 28/12/2016 e 24/01/2017, submetendo-se, pois, à legislação citada. O crédito utilizado nos procedimentos compensatórios adveio única e exclusivamente de indébito por ele sabidamente inexistente, pois nunca apurado ou comprovado. Consequentemente, a respectiva DCOMP não foi homologada, sujeitando o contribuinte em foco ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

- Cabe salientar que, conforme registrado no Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº 193/2018, o Termo de Início de Fiscalização e Intimação SEORT/DRF/CPS Nº 1030/17 foi enviado para o endereço constante dos sistemas internos da RFB (Rua Culto à Ciência, 214, Botafogo, Campinas/SP), mas retornou dos Correios com a informação “mudou-se”.

- Foi também enviado o Termo de Intimação nº 1081/17 para o endereço do responsável pela pessoa jurídica, Sra. Valdirene Simone Gomes Muchiutte, recebido em 23/12/2017 (AR). Em 11/12/2017 foi publicado o Edital Eletrônico 002093944, com ciência em 26/12/2017. Em 21/12/2017 foi dada ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização e Intimação SEORT/DRF/CPS Nº 1030/17. Entretanto, o contribuinte nada carregou aos autos, permanecendo inerte. E tal conduta em nada socorre o ora Fiscalizado, vez que o § 2º, I, do art. 44, da Lei nº

9.430, de 1996, determina a aplicação da multa agravada pelo não atendimento de intimação devidamente expedida.

- Como o contribuinte efetuou compensações ao arrepio da lei, deve-se aplicar a penalidade de multa isolada qualificada, por restar patente o intuito fraudulento - falsidade de declaração - e agravada, em face do não atendimento à intimação devidamente expedida, calculada sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

3. Sujeição Passiva Solidária

- Agindo mediante condutas omissivas e comissivas com o intuito de dificultar e retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais dos tributos federais devidos, tais práticas, tendo sido feitas em outras oportunidades - DCOMP nº 30056.46976.240117.1.3.11-5926 e 19097.67858.270117.1.3.11-9276, que serão tratadas em peças outras, constituem infração à lei, ensejando a responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN).

- Conjugando o art. 135, III, do CTN com o que se encontra registrado no sistema CNPJ e na JUCESP, conclui-se ser responsável solidário pela extinção do crédito tributário aqui constituído a pessoa física Valdirene Simone Gomes Muchiutte, que figura como titular/responsável da ora autuada durante todo o período fiscalizado, haja vista a posição de comando nela exercida, que o envolve diretamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Em outras palavras, como o Sra. Valdirene Simone Gomes Muchiutte era titular/responsável da autuada à época dos fatos, a ele deve ser atribuída a responsabilidade pelos atos de gestão da empresa durante o período.

Impugnação

A responsável solidária foi cientificada via postal em 22/10/2018 (AR à efl. 33) e não apresentou impugnação. A Autuada foi cientificada por edital eletrônico em 28/11/2018 e apresentou impugnação (e-fls. 40/103) em 20/12/2018, aduzindo, em síntese, o que se segue:

1. Fatos

- O contribuinte, por equívoco, preencheu incorretamente o PER nº 18559.45325.281216.1.1.11.8157 e as DCOMP nºs 38304.78308.240117.1.3.11-7056 e 36948.64433.281216.1.3.11-8802, onde informou que utilizou crédito de Cofins - Mercado Interno - apurados no 1º, 2º e 3º trimestre/2013, o qual na verdade se tratava de crédito de PIS/Cofins.

- Os créditos de Cofins foram apurados em função da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, os quais não foram reconhecidos pela Receita Federal do Brasil com base no Despacho Decisório nº 193, 194 e 195/2018.

2. Preliminar

- A base de cálculo da Cofins e do PIS foi alterada pela Lei nº 9.718, de 1998, que tratou de modificar o conceito de faturamento, cuja abrangência passou a ser a

receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte. A modificação legal foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, conforme julgamento dos recursos extraordinários nºs 357950, 390840, 358273 e 346084.

- O art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, ao incluir no conceito de faturamento outras receitas além das advindas de vendas e serviços, violou o artigo 110 do Código Tributário Nacional - CTN que veda a alteração por lei tributária de conceitos definidos no Direito Privado. Nem mesmo a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, através da qual se criou uma nova hipótese de incidência para o PIS e a Cofins resolveu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998.

- O valor arrecadado a título de ICMS, embutido no preço do produto vendido, constitui mero repasse do ônus tributário, porquanto receita pública destinada ao erário, o que impossibilita a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins, haja vista dissonância do imposto com o conceito de faturamento.

- A inclusão do ICMS ou ISS na base de cálculo dessas contribuições sociais leva a inevitável consequência de obrigação do contribuinte a arrecadar tributo apurado sobre valores que nem mesmo lhe pertencem, constituindo receita de terceiros, o que é inaceitável.

3. Atos Normativos Impugnados

- Transcreve os §§ 15 a 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010 e os artigos 36, caput e 45, § 1º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

- Esclarece que, apesar de não ser objeto de impugnação, a transcrição do § 16 do artigo 74 é para deixar bem claro que os casos de má-fé e fraude têm no referido § 16 tipicidade e sanção próprias.

- Conclui que as multas isoladas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei 9.430, de 1996, destinam-se aos casos em que o contribuinte exerce, de boa-fé, o seu direito de compensação e de pedir ressarcimento, sem abuso, burla ou fraude.

4. Síntese inicial

- O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado em seus §§ 15 e 17 a fim de instituir multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido e, ainda, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

- Tais alterações tiveram o nítido propósito de, por meio de ameaça de penalização, desencorajar o cidadão-contribuinte a exercer seu constitucional direito de peticionar aos poderes públicos e de reaver valores recolhidos impropriamente.

- Sancionar o simples exercício do direito do contribuinte de requerer seus créditos recolhidos indevidamente ou fruto de atividades que, legalmente, lhe

garantem o direito a créditos tributários é contrariar os seus direitos fundamentais.

- A imposição de multa nos termos constantes dos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430, de 1996 viola:

(i) o direito fundamental de petição aos poderes públicos (art. 5º, XXXIV, a);

(ii) o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV);

(iii) a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV);

(iv) além dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade;

(v) resultando em verdadeira sanção política que o STF há tempos proíbe por inconstitucional.

5. Contexto

- A restituição ou a compensação devem ser requeridas administrativamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mediante utilização do programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento, Restituição ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação.

- A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 18, previa a aplicação de multa isolada sobre o valor total do débito compensado nos seguintes percentuais: (i) 150%, no caso de não homologação de pedido de compensação quando comprovada falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte e (ii) 75%, no caso de compensação considerada não declarada (majorada para 150% se comprovada falsidade na declaração).

- A Medida Provisória nº 472, de 2009, alterou o artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003, de modo a incluir uma terceira hipótese: multa isolada de 75% quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado na declaração de compensação.

- A MP nº 472, de 2009, foi então convertida na Lei nº 12.249, de 2010 e, em sua redação final, foi excluída a multa de 75% no caso de ilegitimidade ou suficiência do crédito, mas, por outro lado, foi instituída a multa isolada de 50% sobre o valor do crédito no caso de declaração de compensação não homologada, por meio da inserção do § 17 ao artigo 74, objeto desta ação.

- Além disso, a Lei nº 12.249, de 2010, modificou a redação dos §§ 15 e 16 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para prever a aplicação de (i) multa isolada também nos casos de ressarcimento indeferido ou indevido e de (ii) multa isolada de 100% no caso de ressarcimento obtido com falsidade.

- Em que pese o caráter arrecadatário das proposições constantes dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e a despeito da complexidade e das diversas alterações das normas tributárias sobre o tema restituição/compensação, a imposição de multa isolada fere frontalmente a Constituição Federal.

6. Dispositivos Constitucionais Violados

6.1. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação ao direito de petição - artigo 5.º XXXIV

- O direito de petição alberga a garantia de apresentação de qualquer pedido que represente defesa do direito ou contrariedade de ilegalidade em favor do cidadão perante o Estado.

- Dentre as consequências do direito constitucional de petição inclui-se o dever da administração pública de responder à petição em tempo razoável, pois de que serviria um direito a pedido sem que lhe fosse dada resposta devidamente motivada?

- Portanto, compete à Fazenda Pública apreciar o pleito do contribuinte e proferir decisão motivada, pelo seu deferimento ou indeferimento, somente se justificando eventual punição se a má-fé for concretamente aferida, certamente no âmbito do devido processo legal.

- Nesse contexto, a punição automática pelo exercício do pedido de ressarcimento, compensação ou repetição de indébitos tributários constitui-se em lamentável arbítrio, na medida em que a norma peca por presumir a má-fé do contribuinte, a ponto de justificar a sua automática punição em virtude do simples exercício de um direito constitucionalmente a ele assegurado.

6.2. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação às garantias ao devido processo legal - art. 5º, LIV - e à ampla defesa e ao contraditório - art. 5º, LV

- A Constituição Federal consagrou a garantia ao devido processo legal e à ampla defesa e ao contraditório, conforme anunciam os incisos LIV e LV do seu artigo 5º. Com efeito, nenhum cidadão ou contribuinte poderá ser punido ou sofrer restrição de seus bens e direitos sem que ato sancionatório observe um processo definido em lei, respeitando os limites instituídos pela própria Constituição Federal.

- Assim, o processo administrativo que se inicia com o pedido de restituição ou compensação deve tramitar de acordo com as disposições relacionadas ao Processo Administrativo Fiscal, devendo ser oportunizado ao contribuinte o direito de apresentar suas razões fáticas e jurídicas em defesa de seus direitos, de modo a contraditar a negativa da Administração Fiscal a seu requerimento.

- As normas constantes dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, instituíram punição sumária e automática, sem oportunizar ao contribuinte o processo legal administrativo com ampla defesa e contraditório, ainda que o pedido seja idôneo. O contribuinte é punido pela prática do ato como se ilícito fora.

- A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, até prevê, para o caso de pedidos de restituição indeferidos, a possibilidade de oposição de manifestação de

inconformidade, mas somente após a aplicação da multa de 50% por meio de lançamento de ofício. Contudo, veda a apresentação de recurso administrativo para o caso de compensação não considerada declarada.

- Assim, a multa é aplicada sem qualquer possibilidade de exercício das garantias do devido processo legal administrativo, consubstanciadas na ampla defesa e no contraditório, a despeito das incontáveis decisões indeferitórias de pedidos de restituição que são objeto de reforma na própria esfera administrativa.

6.3. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação às garantias a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV)

- Manter os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, no ordenamento jurídico pátrio é o mesmo que permitir o confisco, efeito este sabiamente vedado pelo art. 150, IV, da Carta Política.

- No caso presente, as sanções atacadas são o claro exercício do confisco estatal, pois além de ter que pleitear um direito creditório, o contribuinte corre o risco de, ao ter seu pedido indeferido, ser apenado de multa que excede em muito qualquer custo que se possa apurar.

- O STF já entendeu que, nos casos de inadimplemento, multas no patamar de 30% seriam razoáveis. A partir desse raciocínio, questiona-se qual seria a multa razoável e não confiscatória aplicável ao contribuinte que, em dia com suas obrigações tributárias, de boa-fé, simplesmente pede o reconhecimento administrativo de um direito seu? Certamente, não será a multa de 50% prevista nas normas ora impugnadas.

6.4. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

- Se a intenção do legislador era dar celeridade ao processo de ressarcimento ou de compensação na via administrativa, mostra-se desproporcional, não razoável e inadequado coagir, com a ameaça de multa, o contribuinte que, de boa-fé, busca exercer tais direitos e alcançar a finalidade prática da lei.

- O legislador infraconstitucional, quem sabe premido pela falta de estrutura da RFB para satisfatoriamente analisar todos os pedidos de ressarcimento e de compensação que chegam aos seus órgãos, talvez tenha procurado obstaculizar, por via oblíqua, o direito de cada contribuinte de pleitear o indébito tributário.

6.5. Da sanção política decorrente da aplicação dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da razoabilidade

- Os §§ 15 e 17 do art. 74, quando estabelecem multa isolada de 50% pelo simples indeferimento de pedidos de ressarcimento/compensação ou não homologação de compensação, relegam a segundo plano as garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos-contribuintes, permitindo que o Estado, por meios

transversos, possa coagir os seus contribuintes com o óbvio objetivo de impedi-los de exercer os seus direitos.

- As sanções políticas podem assumir formatos diversos, não obstante seja mais comum associá-las a episódios em que o Poder Público busca o pagamento do tributo, sem observância do devido processo legal, a partir de meios impróprios, tais como a interdição do estabelecimento e a apreensão de mercadorias. Tanto é assim que os verbetes sumulados 70, 323 e 547 do STF apenas exemplificam algumas dessas coações políticas.

- A partir dessas posições jurisprudenciais, pode-se concluir que a aplicação das multas constantes dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que não se assentam em conduta ilícita objetivamente considerada, constitui, claramente, espécie de sanção política, na medida em que os contribuintes, de boa-fé, buscam, simplesmente, o reconhecimento de seu direito creditório frente à Administração Fiscal.

6.6. Da arguição de inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, acolhida pela Corte Especial do TRF da 4ª Região, nos autos do processo 5007416-62.2012.404.0000

- As normas aqui questionadas também o foram perante a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que acolheu a Arguição de Inconstitucionalidade nº 5007416-62.2012.404.0000, considerando violados o direito de petição assegurado pelo inciso XXXIV, letra “a” do art. 5º da Constituição Federal e o princípio da proporcionalidade.

6.7. Da inconstitucionalidade da imposição de multa isolada com base em presunção de fatos, violação de princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica

- As necessidades públicas são cada vez mais crescentes e na mesma proporção crescem as necessidades de recursos, que têm como fonte principal a arrecadação tributária.

- O binômio carga tributária excessiva em relação à elisão e evasão fiscal geram inúmeros conflitos entre as entidades tributantes e os sujeitos passivos da relação tributária, gerando a famosa ciranda tributária: necessidade de mais recursos, que gera mais elisão e evasão fiscal, que por sua vez vão gerar mais necessidades de recursos, e, portanto, mais oneração tributária, e assim por diante.

- Nos últimos anos têm sido intensificadas as alterações na legislação tributária, estabelecendo-se a previsão de penalidades gravíssimas, como é o caso da multa isolada de 150% para os casos de compensações tributárias consideradas não declaradas, entendendo-se tratar de fraude fiscal.

- Contudo, trata-se de presunção legal de fraude, que, em hipótese alguma, poderia ser imputada sem a comprovação da existência de ato doloso e de forma alguma pode ser considerada absoluta.

6.8. Breves considerações

- A necessidade crescente de recursos faz com que o Estado abocanhe, cada vez mais, o patrimônio particular mediante a criação de tributos novos ou o aumento dos tributos existentes, acirrando o conflito secular entre Estado e contribuinte. Diante da rejeição natural das normas tributárias, rejeição que será mais elevada à medida que ocorrerem os aumentos exorbitantes dos tributos ou a má aplicação dos recursos arrecadados, a satisfação dos tributos somente será obtida através do “terror fiscal” refletido na imposição de penalidades crescentemente opressivas.
- Na contramão das normas basilares que protegem o cidadão, os órgãos federais encarregados da fiscalização e imposição de penalidade por infração à legislação tributária federal, representada pelas delegacias da RFB, vêm aplicando a multa isolada de 150% sobre o valor das compensações tributárias não-homologadas pela Administração Pública Federal, que, por presunção, são consideradas não-declaradas.
- Os fundamentos para imposição de tal penalidade estão centrados nas disposições contidas no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, combinada com as disposições contidas no art. 18 da Lei 10.833, de 2003 e no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.
- Ocorre que, para enquadramento dos acusados nas disposições citadas, os respectivos órgãos fazendários amparam-se em presunções de fraude fiscal. Além disso, aplicam a mencionada multa agravada para atingir fatos que ocorreram antes da vigência da norma instituidora da mencionada penalidade. Essa prática não é compatível com o sistema de garantias consolidado no ordenamento jurídico que protege os contribuintes, pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

6.9. Da previsão normativa a respeito da multa isolada

- A previsão legal da multa isolada em casos de fraude incontestável está disposta no art. 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996.
- Diante da ausência de disposição legal específica que estabeleça modalidade de imposição tributária nas situações prevista no art. 90 da MP nº 2.158, de 2001, sobre fatos que ocorreram antes do advento da Lei nº 11.051, de 2004, que alterou as disposições contidas no art. 18 da Lei 10.833, de 2003, os órgãos da RFB vinham estabelecendo imposições de penalidades mediante presunção de fraude com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 2002.
- O suprimento da disposição legal somente adveio com a edição da Lei nº 11.051, de 2004, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, citada no enquadramento legal.
- Da mesma forma, a proibição de algumas modalidades de compensação tributária somente foram introduzidas pela mesma Lei, com a inclusão do parágrafo 12 ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

- Para aplicação da penalidade pertinente à multa isolada de 150% tomavase como fundamento uma combinação de várias instruções normativas, sem qualquer base legal, ressaltando-se que somente através de Lei nº 11.196, de 2005, com vigência iniciada em 01.01.2006, foi introduzida no ordenamento jurídico a possibilidade da aplicação da multa isolada de 150% sobre o valor compensado, caso a compensação realizada esteja enquadrada no rol de restrições.

6.10. Da impossibilidade de imputação de penalidades com fundamento em presunção de fraude. Violação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

- A realização de compensação em qualquer uma das hipóteses mencionadas no art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.051, de 2004, antes da vigência dessas normas, não caracteriza fraude fiscal e, tampouco, o dolo, já que não há que se falar em fraude se não houver dolo. Sonegação, fraude e conluio são formas diversas de evasão de divisas de forma ilícita e em todas essas hipóteses deverá estar presente o dolo.

- Fraude, segundo Paulo de Barros Carvalho, configura-se pelo comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento tributário, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-lo com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária.

- Na essência, o que se pretende com as práticas que vêm sendo realizadas pela RFB, é a imposição de penalidades calcadas em presunção absoluta ou mediante ficção jurídica, contrariando a doutrina e a jurisprudência inerentes ao direito tributário.

- Não há como agasalhar os atos praticados pela RFB com fundamento no Ato Interpretativo SRF nº 17, de 2002 e em instruções normativas da SRF, destacando-se que, nem mesmo a lei poderia estabelecer uma imposição penalizadora com base em presunção absoluta para estabelecer uma espécie de presunção legal de fraude e com base nela enquadrar os contribuintes.

- No Sistema Tributário Brasileiro não há lugar para a imputação das chamadas “infrações presumidas”, segundo ensina Sacha Calmon Navarro Coelho ao dizer: não basta aludir-se ao primado da legalidade, no que tange ao exame dos ilícitos tributários é imprescindível que as infrações fiscais sejam estudadas segundo as determinações da teoria da tipicidade. Tal providência elimina as chamadas infrações presumidas, em que, por meio de singelos indícios, chega o Fisco a considerar ocorridos fatos ilícitos, cominando multas e outras sanções administrativas.

6.11. Da violação do princípio da segurança jurídica por imposição de penalidade

- É evidente que a imposição da penalidade na forma pretendida pela RFB, além de violar os princípios da legalidade, da tipicidade, da anterioridade e da irretroatividade, viola os princípios da segurança e da certeza jurídica.

- Em matéria tributária, principalmente em relação às obrigações impostas pelo Estado ao contribuinte, a certeza do direito está calcada na necessidade da existência de previsão legal, de forma objetiva, para criar obrigações impostas aos contribuintes. Acontecidos os fatos previstos na norma, eles trarão como consequência ao contribuinte o cumprimento de determinadas obrigações (CARRAZZA, 1991, p. 208).

- O princípio da segurança jurídica garante ao contribuinte o conhecimento prévio, de forma objetiva, dos seus direitos e deveres tributários, garantindo-lhe que somente tenha de cumprir as obrigações exigíveis através de lei, impostas a todos igualmente e de caráter irretroativo (CARRAZZA, 1991, p. 211).

- Dessa forma, não é aceitável que o contribuinte venha a ser penalizado, de forma exorbitante, pela prática de um fato sobre o qual, à época de sua realização, não havia qualquer norma que estabelecesse de forma clara qualquer obrigação ou proibição, vale dizer, uma norma editada após a realização do ato não poderia retroagir para atingi-lo sem macular a norma constitucional não só por ferir o próprio princípio da irretroatividade, mas também por caracterizar violação ao princípio da segurança jurídica.

6.12. Conclusões

- Com o objetivo de estancar o aumento da sonegação fiscal instituem-se penalidades cada vez mais graves, como é o caso da multa isolada no patamar de 150%. Trata-se de um percentual extremamente alto, mesmo em se tratando de evasão mediante fraude, pois acaba configurando-se um confisco.

- Além de configurar-se um confisco, e essa já seria uma forte razão para decretação de sua inconstitucionalidade, em hipótese alguma poderia ser instituída a multa com fundamento em presunção de fraude, uma vez que fraude supõe ato doloso, e ato doloso não se presume, requer prova.

7. Do art. 2º, caput, da Lei nº 8.137, de 1990 - Natureza Jurídica

- Segundo o magistério de Andreas Eisele, o “art. 2º, caput, da Lei 8.137/90, resume-se à indicação de que os crimes previstos em seus incisos possuem a mesma natureza dos crimes tipificados no art. 1º, ou seja, incluem-se entre os crimes contra a ordem tributária” (EISELE, Andréas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998. p. 147), sendo necessário, portanto, a redução ou supressão do tributo para a consumação do delito investigado.

7.1. Conceito Normativo do Direito Tributário

- Baseado na doutrina de Karl Engisch, que distingue os conceitos normativos dos descritivos, Paulo José da Costa Júnior afirma que se a norma penal tributária, para tipificar uma conduta, se utiliza de conceitos normativos auridos do Direito

Tributário, é esta disciplina que deverá ser consultada para precisar o alcance da norma.

- Reportando-se ao tributo e à contribuição social, na definição de tipo penal, o dispositivo criminal restou preenchido pelos dispositivos da legislação tributária dos quais resultam aqueles conceitos (MACHADO, op. cit. p. 159).

7.2. Do Tributo Devido

- Segundo o magistério de Hugo de Brito Machado “(...) as diversas ações descritas nos incisos I e II do art. 2º, referem-se a tributo devido. Não havendo tributo devido, porque incorrente o fato que, nos termos da lei aplicável, faz nascer à obrigação tributária correspondente, não se configura qualquer dos crimes em referência”.

7.3. A Exegese do art. 2º, I, da Lei nº 8.137, 1990

- No que tange ao dispositivo supra, entende Andréas Eisele que “trata-se, na hipótese do art. 1º, caput, de crime progressivo, pois o agente pratica, na conduta naturalística, o fato previsto no art. 2º, I, mediante alguma das formas indicadas nos incisos do art. 1º, caput, e, se, mediante a fraude perpetrada, obtiver o resultado consistente na evasão fiscal, suprimindo ou reduzindo tributo, praticará o crime material, definido no art. 1º, caput” (EISELE, 1998. p. 148), concluindo que o art. 2º, I, representa uma modalidade tentada do art. 1º, caput, visto que não houve o resultado consistente na efetiva evasão tributária.

7.4. Da Necessidade da Prévia Decisão Definitiva Administrativa para Configuração do Crime do art. 2º, I, da Lei nº 8.137, de 1990

- É indubitável o “trânsito em julgado” da esfera administrativa não só para os crimes materiais, mas, também, para os crimes formais previstos no art. 2º da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária” (DELMANTO, op. cit.. p. 75), visto que o art. 2º, I, da lei em comento, está inserido nos delitos tributários, exigindo-se que - no mínimo - para a persecução criminal (investigação policial), tenha a existência do tributo o qual deverá ser “constituído” pela autoridade competente.

- Ainda que assim não fosse, se o elemento subjetivo do tipo do art. 2º, I, constitui-se no fim especial de eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de créditos tributários, a exemplo do que ocorre nos crimes materiais, se o contribuinte, no delito formal, vier a provar na esfera administrativa que o tributo não era exigível, não há como subsistir o crime do art. 2º, impedindo-se o início até mesmo do inquérito policial, enquanto não declarado pelas autoridades fazendárias a existência do tributo.

- Se não há decisão definitiva de processo administrativo para apurar suposta supressão ou redução de débito tributário perante as autoridades fazendárias, não existe obrigação tributária exigível.

- Segundo Fábio Machado de Almeida Delmanto, “se para a ocorrência do crime material do art. 1º - cuja pena é mais severa - doutrina e jurisprudência exigem o

término do procedimento administrativo-fiscal, por que não exigi-lo também para a configuração do art. 2º, que é bem menos grave? Haveria total desproporcionalidade e tratamento desigual para condutas que, no fundo, são as mesmas”.

- Tratando-se o delito descrito no art. 2º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, crime de natureza formal, sendo neste “imprescindível a existência de um tributo devido, sem o qual o dolo específico não é possível”, imperioso a necessidade da prévia decisão definitiva administrativa acerca do crédito tributário, pois tal condição figura-se como um elemento normativo do tipo em tela, sem o qual não existirá obrigação tributária exigível e consequentemente inexistirá delito contra a Ordem Tributária.

- Com relação ao crime de sonegação fiscal imputado a Valdirene Simone Gomes Muchiutte, o Ministério Público Federal atingiu as vias do absurdo, pois além de não haver descrição do tipo penal e relação deste com condutas supostamente adotadas pela Manifestante, bem como não se verificar a existência de nexo de causalidade com o resultado danoso ou qualquer elemento indicativo de culpabilidade da Manifestante, a denúncia ministerial fez da legislação atinente ao ilícito penal de sonegação fiscal letra morta, em expressa afronta e inobservância à Lei nº 4.729, de 1965, que goza de plena vigência.

- Torna-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário.

- Acrescente-se que, além de plenamente repelido o delito apostado no artigo 1º da Lei 8.137, de 1990, qual seja, sonegação de tributos, não especificaram em qual das condutas previstas nos três incisos do artigo de lei teria a Manifestante incidido, portanto, não identificaram qual dos diversos tipos penais consubstanciados na aludida norma penal teria, supostamente, se consumado, fato este que, além de imprimir uma imprestabilidade à peça consiste em cerceamento de defesa, pois não há como a Manifestante defender-se daquilo que não sabe do que se está sendo acusada, e tal fato deve-se estritamente à falta de procedimento final na esfera administrativa - da oportunidade de se EXTINGUIR A EVENTUAL PUNIBILIDADE da Manifestante.

8. Dos requerimentos

- Requer a Impugnante, ao fim:

- a) que, em sede de urgência, sejam suspensas as exigibilidades dos créditos tributários, conforme artigo 151, III do Código Tributário Nacional - CTN;
- b) seja acolhida a presente Impugnação e realizado seus devidos procedimentos necessários para o cumprimento deste;

c) sejam extintas as multas de ofício no percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento);

d) seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade e que seja alterada de ofício o crédito utilizado erroneamente - COFINS pago indevidamente ou pago a maior para créditos de PIS/Cofins, oriundos da exclusão do ICMS/ISS da base de cálculo do mesmo;

e) sejam DEFERIDOS E HOMOLOGADOS as Declarações de Compensações e o Pedido de Ressarcimento da presente.

Em sessão realizada no dia 19 de setembro de 2019 a 6ª Turma DRJ/BHE exarou o acórdão sob nº 02-95.431, onde, por unanimidade de votos rejeitou as preliminares e julgou improcedente a Impugnação, cuja ciência pela Recorrente se deu no dia 16/10/2019, por meio de abertura de mensagem em sua Caixa Postal, que tinha sido depositada no dia 15 do mesmo mês e ano.

Entretanto, no dia 08 de outubro de 2019 já tinha aviado o presente remédio recursivo, com suas razões.

Eis, em síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, mas não atende aos demais requisitos formais essenciais de admissibilidade, pois apresenta matérias recursivas que suprem instância e configuram preclusão consumativa, bem como deseja tratar de inconstitucionalidade de lei tributária. Portanto, dele tomo conhecimento parcialmente.

3. Preliminar

3.1. Cancelamento da multa

Sustenta o cancelamento da multa em razão de a Recorrente não ter agido com a intenção de burlar o FISCO, uma vez que não arquitetou nenhuma ação nesse sentido, sendo também que a parte contábil da empresa está intacta e à disposição da RFB.

Argumenta ainda que, para caracterizar a intenção de fraudar, mister que tenha ocorrência de um prejuízo ao Erário, pois as infrações administrativas se baseiam na consumação de um resultado e NUNCA pela “possibilidade de prejuízo”, já que o direito administrativo considera isso juridicamente irrelevante.

Todavia, não reconheço e nem adentrarei ao tema, porque tal matéria é inovadora, haja vista que não foi apresentada em peça de impugnação, tornando-se supressora de instância e configurando preclusão consumativa.

Em peça vestibular defensiva apresentou preliminares de: i) que os créditos de COFINS pleiteados foram apurados em função da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; ii) argumenta que o valor arrecadado a título de ICMS, embutido no preço do produto vendido, constitui mero repasse do ônus tributário, porquanto receita pública destinada ao erário, o que impossibilita a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, haja vista dissonância do imposto com o conceito de faturamento.

Nessa seara, a inovação pretendida no presente remédio recursivo não pode ser conhecida por configurar preclusão consumativa e supressão de instância.

Não conheço.

4. Mérito

4.1. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, pela violação ao direito de petição – artigo 5.º XXXIV

Numa extensa manifestação recursiva alega estar sendo impedida de peticionar perante o Poder Público, sem o pagamento de taxa ou de qualquer outra exação, na busca de um crédito que considera ser seu direito.

E, ainda, estranho ao tema, defende: “.... o Supremo Tribunal decidiu que a "exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV)", além de considerar tal conduta violadora de outros princípios e regras constitucionais.”

Bem, seja como for, a desejada pronúncia não compete ao Colegiado, conforme Súmula CARF. Vejamos:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003

Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.2. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação às garantias a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV)

Alega:

Manter os §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 no ordenamento jurídico pátrio é o mesmo que permitir o confisco, efeito este sabiamente vedado pelo art. 150, IV, da Carta Política.

O efeito confiscatório no âmbito tributário ocorre justamente quando a aplicação de uma norma tributária excede o limite racional, econômico e moral da fonte de arrecadação, a ponto de colocar a sobrevivência do cidadão-contribuinte em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica moralmente.

....

No caso presente, as sanções atacadas são o claro exercício do confisco estatal, pois, além de ter que pleitear um direito creditório, o contribuinte corre o risco de, ao ter seu pedido indeferido, ser apenado de multa que excede em muito qualquer custo que se possa apurar.

...

A Suprema Corte entendeu que, nos casos de inadimplemento, multas no patamar de 30% (trinta por cento) seriam razoáveis. A partir desse raciocínio, questiona-se qual seria a multa razoável e não confiscatória aplicável ao contribuinte que, em dia com suas obrigações tributárias, de boa-fé, simplesmente pede o reconhecimento administrativo de um direito seu? Certamente, não será a multa de 50% prevista nas normas ora impugnadas!

Como se observa, novamente requer decisão vindoura sem que o colegiado tenha competência para tratar de inconstitucionalidade de lei tributária, conforme determina a Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.3. Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

Alega:

Se a intenção do legislador era dar celeridade ao processo de ressarcimento ou de compensação na via administrativa, mostra-se desproporcional, não razoável e inadequado coagir, com a ameaça de multa, o contribuinte que, de boa-fé, busca exercer tais direitos e alcançar a finalidade prática da lei.

Ademais, se o indeferimento do pedido não causa prejuízo ao fisco, à multa é inadequada e desnecessária, caracterizando-se como uma norma enviesada que tem por objetivo, por via reflexa, constranger o contribuinte a não reaver o seu crédito.

...

O legislador infraconstitucional, quem sabe premido pela falta de estrutura da Receita Federal do Brasil para satisfatoriamente analisar todos os pedidos de ressarcimento e de compensação que chegam aos seus órgãos, talvez tenha procurado obstaculizar, por via oblíqua, o direito de cada contribuinte de pleitear o indébito tributário.

Ao invés de aparelhar devidamente os órgãos administrativos responsáveis pela análise e deferimento dos pedidos de ressarcimento ou homologação de compensação, decidiu o legislador, por meio das normas aqui atacadas, abusar do seu direito de legislar, criando barreiras capazes de, indiretamente, forçar o contribuinte a somente requerer aquilo que se mostra conveniente à Administração Pública.

A toda evidência, e por mais que não existam direitos absolutos, o direito de petição concebido pelo constituinte originário não pode sofrer limitações dessa ordem, principalmente por obra do legislador derivado.

Novamente, requer decisão vindoura sem que o colegiado tenha competência para tratar de inconstitucionalidade de lei tributária, conforme determina a Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.4. Da sanção política decorrente da aplicação dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da razoabilidade

Em um apanhado de decisões judiciais tenta demonstrar que as multas constantes dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, constituem espécie de sanção política, na medida em que os contribuintes buscam o reconhecimento de seu direito creditório frente à Administração Fiscal.

E qual a providência desejada pela Recorrente? Apesar de não estar nitidamente explícito, mas cristalino é que procura a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos de lei anatematizados, que esbarra na Súmula CARF nº 2.

Assim como nos quesitos anteriores, imperiosa é a submissão à Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.5. Da arguição de inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, acolhida pela Corte Especial do TRF da 4ª Região, nos autos do processo 5007416-62.2012.404.0000

Argumenta:

As normas aqui questionadas também o foram perante a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que acolheu a Arguição de Inconstitucionalidade nº 5007416-62.2012.404.0000, considerando violados o direito de petição assegurado pelo inciso XXXIV, letra "a" do art. 5º da Constituição Federal e o princípio da proporcionalidade, conforme evidencia a ementa a seguir transcrita:

...

Assim como nos quesitos anteriores, imperiosa é a submissão à Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.6. Da inconstitucionalidade da imposição de multa isolada com base em presunção de fatos, violação dos princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade irretroatividade e segurança jurídica.

Suscita:

As necessidades públicas são cada vez mais crescentes, e na mesma proporção crescem as necessidades de recursos, que têm como fonte principal a arrecadação tributária.

Com a necessidade de mais recursos, agravada pela má gestão na administração pública, bem como pela existência da corrupção e da sonegação fiscal, o Estado cria novos tributos e aumenta os já existentes, fomentando a utilização de instrumento para economia lícita de tributos (elisão fiscal), bem como a evasão fiscal das mais variadas formas, pela simples inadimplência ou pela evasão fraudulenta (sonegação fiscal).

...

Essas práticas advindas de entidades tributantes nem sempre atendem aos pressupostos que norteiam o exercício da tributação, especificamente, as limitações do exercício do poder de tributar, e estão amparadas nos princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica que protegem os contribuintes contra as investidas ilegais e inconstitucionais do Estado.

Assim como nos quesitos anteriores, imperiosa é a submissão à Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço a matéria recursiva.

4.7. Multa Qualificada

Insurge-se contra a aplicação da multa qualificada majorada em 225% em face de indicação de débitos indevidamente compensados, mas que para aplicação da multa e considerar fraude a mesma deve ser inequivocadamente provada, sobretudo o dolo. Todavia, prossegue, no caso em tela não houve tal comprovação.

Continua:

Ademais, ainda que houvesse uma declaração de rendimentos juntada aos autos com valor de receitas diferente do verificado pelo AFRF, o fato de existir disparidade não pode ser considerado como suficiente para justificar a multa qualificada. Pensar de modo diverso corresponderia aplicar a todos os contribuintes autuados por omissão de receitas, porque sempre nessa situação de omissão de receitas a declaração entregue à SRF aponta um valor a menor.

Um fato que aponta para a falta de dolo de subtrair informações da fiscalização é a entrega dos documentos exigidos pela auditora, como Dacons, Contrato Social, Livros Diário e Razão entre outros documentos espontaneamente por parte do contribuinte, inclusive alguns dias antes da lavratura do auto.

A falta de fundamento para aplicar a multa qualificada resta evidente com os outros 2 itens acima: (i) omissão das operações, e (ii) não ter recolhido tributos, o que evidentemente não suporta a argumentação de existência de fraude.

(...)

Ao final, requer a desconsideração da multa majorada pela falta de elementos que caracterizem a fraude.

Contudo, não é isso que se tem nos autos. Vejamos Auto de Infração – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

DESCRIÇÃO DOS FATOS

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica OKINAWA INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES EIRELI, CNPJ nº 07.784.662/0001-49, efetuou o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, tendo em vista a apuração de infrações a dispositivos legais, nos termos abaixo descritos.

2. No exercício das funções do cargo de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil iniciei, em 21/03/2018, a análise do Pedido de Ressarcimento PER nº 18559.45325.281216.1.1.11-8157 e das Declarações de Compensação – DCOMP – nº 36948.64433.281216.1.3.11-8802 e 38304.78308.240117.1.3.11-7056, encaminhadas eletronicamente à RFB pela encimada fiscalizada em 28/12/2016 e 24/01/2017 e postas para tratamento manual nos autos do processo

administrativo nº 10830.721474/2018-15. O contribuinte em questão (autora da DComp) é uma EIRELI, domiciliada na Rua Culto à Ciência, 214 – Botafogo, Campinas/SP, que tem CNAE nº 4120-4-00 Construção de edifícios, sendo o Sra. Valdirene Simone Gomes Muchiutte, CPF 222.522.138-33, nascida em 31/08/1981, residente na Rua Atílio Mazieiro, 268, Betel, Paulínia – SP, CEP 13148-261, sua titular/responsável, conforme informações obtidas nos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB e na página da JUCESP na rede mundial de computadores – www.jucesponline.sp.gov.br.

3. Da análise da peça administrativa em pauta, resultou o Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº 193/2018, de 26/03/2018, que indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações pretendidas em face da inexistência do alegado crédito. Trago à baila a ementa consignada no referido ato administrativo:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO.

SABIDA INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES.

Materializa-se a compensação tributária com a apresentação de PER/DCOMP pelo sujeito passivo, mediante a qual há o encontro de contas de natureza tributária entre este e o Estado, ambos devedores e credores recíprocos de valores líquidos e certos. O uso de indébito sabidamente inexistente como lastro creditório em declaração de compensação configura evidente falsidade na sua confecção.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.

4. Desse modo, **registrou-se naqueles autos que o epigrafado contribuinte escriturou nas respectivas DComp crédito que sabia inexistente.** Para um maior entendimento do caso vertente, reproduzo excertos do citado despacho decisório, em que se esmiúça a operação levada a cabo pelo ora autuado. Confira-se: (DN)

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento e declarações de compensação PER/DOMPs, objetivando extinguir débitos próprios com o uso de suposto crédito da COFINS Não-cumulativa – Mercado Interno – do 1º Trimestres/2013.

PER/DCOM	VALOR DO DOCUMENTO	TIPO DOCUMENTO
18559.45325.281216.1.1.11-8157	R\$ 124.277,20	PER
36948.64433.281216.1.3.11-8802	R\$ 95.471,31	DCOMP
38304.78308.240117.1.3.11-7056	R\$ 26.890,96	DCOMP

(...)

Compulsando os autos, conclui-se tratar-se de caso crasso e explícito de declaração apresentada com **falsidade**. Senão vejamos:

No âmbito federal, a compensação tributária é regulada pelo art. 74, da Lei nº 9.430/96, e demais normas infralegais – notadamente a IN/RFB nº 1.717/17 – tendo suporte no art. 170 do Código Tributário Nacional. Em **apertada síntese, pode-se afirmar que a compensação é operada quando um contribuinte, detentor de um crédito tributário líquido e certo em face da União, apresenta uma declaração de compensação – DComp – à Receita Federal do Brasil – RFB -, documento este em que é demonstrado o alegado crédito (ou sua origem) e confessado o respectivo débito. Cumpre salientar que, a teor do que dispõe o art. 74, §2º, da Lei nº 9.430/96, a compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação**. Ou seja, uma vez apresentada a DComp, os débitos nela insertos são automaticamente extintos, pelo menos até que uma autoridade administrativa competente pronuncie-se em contrário. (DN)

Com o advento das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 foi instituído o regime de incidência não-cumulativo para o PIS/Pasep a partir de 1º de dezembro de 2002 e para a COFINS, a partir de 1º de fevereiro de 2004, passando esse regime, a partir de então, a ser a regra geral de apuração das contribuições.

A lei 10.833/03 assim determina no caput de seus artigos 1º e 2º:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).”

Basicamente, a incidência não-cumulativa alcança as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real. As demais formas de incidência das contribuições decorrem de exceções colocadas nas Leis 10.637/02 (artigo 8º) e 10.833/03 (artigo 10º). Abaixo reproduzimos o art. 10º da Lei 10.833/03:

“Art. 10º Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;”

A Instrução Normativa SRF nº 404/04 que regulamenta a incidência não/cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

“Art. 2º São contribuintes da Cofins não-cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas pelo referido imposto com base no lucro real.”

No caso vertente o sujeito passivo informou no PER/DCOMP possuir crédito previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/04 (abaixo transcrito): (DN)

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Assim, para mater os créditos de supostas vendas efetuadas com suspensão, isenção ou alíquota zero, o contribuinte deveria ter optado pelo lucro real e regime não cumulativo das contribuições.

Em consulta ao sistema ReceitaNetLog verificamos que os PER/DCOMP's foram transmitidos pelo Sr. JOÃO RODRIGUES RIBEIRO FILHO, CPF nº 145.005.548- 66, pessoa com os devidos poderes para esse ato, outorgados por meio de procuração, válida para o período de 20/12/2016 a 19/01/2017 e 23/01/2017 a 31/03/2017 – consultas às folhas 165/166.

O contribuinte escriturou em suas DCOMP's créditos advindos de supostas retenções sobre serviços e aplicações financeiras que nunca foram declarados ou tributados. Pela DIRF, DCTF e ECF entregues, observa-se que os créditos escriturados em DCOMP nunca foram declarados. O fato do contribuinte não ter atendido os termos de intimação corrobora a constatação de falsidade de declaração. (DN)

Por fim, destaque-se que, no âmbito da compensação tributária, o contribuinte figura como autor do pleito e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, é o

contribuinte que deve apresentar todos os documentos comprobatórios do direito por ele pretendido. O Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73) estabelece, em caráter geral, preceito nesse sentido: (DN)

....

5. Pelo exposto, observa-se que as compensações não foram homologadas, pois concluiu-se cabalmente pela inserção de dados falsos, que tinha pleno conhecimento por inexistentes o sujeito passivo, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, objetivando “criar” créditos e abster-se de pagar débitos já constituídos. Dessa forma, conforme consubstanciado na decisão proferida nos autos do diploma administrativo em foco, o resultado da operação ardilosa, fraudulenta, efetuada pelo contribuinte interessado tem como consequência o ato descrito pelo art. 18, da Lei nº 10.833/03 e será pormenorizado a seguir.

Para esse julgador não há dúvida que houve movimento frauduloso por parte da Recorrente, mormente porque ela nunca negou as declarações falsas, ensejando a penalidade. Até porque, o Auto de Infração não deixa dúvida da existência desse movimento e, há de considerar que não há nos autos nenhum documento que corroborem com a tese defensiva, em que pese inúmeras oportunidades que teve para assim proceder.

Portanto, não há razão a Recorrente.

4.8. Da previsão normativa a respeito da multa isolada

Alega não ter disposição legal específica que estabeleça a imposição de multa isolada, sobre fatos ocorridos antes da Lei nº 11.051/2004, que alterou as disposições contidas no art. 18 da Lei 10.833/ 2003, os órgãos da Receita Federal vinham estabelecendo imposições de penalidades mediante presunção de fraude com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 03/10/ 2002.

Portanto, para a Recorrente “não há como imputar quaisquer penalidades aos contribuintes, que fizeram as compensações em vista de qualquer um dos itens abordados, acusando-os de terem efetuado a compensação de forma temerária e de, ao efetuá-la, terem cometido um ato doloso, ou seja, uma fraude fiscal, uma vez que os atos praticados foram realizados em conformidade com a legislação existente à época da compensação, mediante o cumprimento de todas as obrigações acessórias inerentes.”

Não há dúvida da prática da fraude e, nesse contexto a fraude, em tais circunstâncias como posta ao caso, resta evidenciada pela conduta de inserir elementos sabidamente inverídicos na declaração. Esta conduta, por sua vez, se amolda ao que dispõe a Lei nº 4.502, de 1964:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por sua vez, a transmissão da PER/DCOMP, consoante parágrafo 2º do artigo 74 da Lei no. 9.430/96, implica na extinção sob condição resolutória dos débitos nela mencionados.

Dessa forma, a Recorrente ao criar irreal créditos tributários constantes naquela Perd/Comp apresentando direitos creditórios formulados fraudulentamente, se coaduna com o previsto nos artigos 71 e 72 da Lei no. 4.502/64, que assim dispõem.

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

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. É tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela toma-se conhecimento. (DN)

Não se olvide do § 3º do artigo 74 da Lei no. 9.430/96, que veda expressamente o contribuinte de requerer através de PER/DCOMP a compensação de débitos parcelados no âmbito da SRF ou inscritos em dívida ativa.

Portanto, diferente do que defende a Recorrente, penso que existia dispositivo de lei permissivo e que veda expressamente a impossibilidade de compensação dos débitos pretendidos pelo contribuinte, sendo assim, aplicável o entendimento esposado no artigo único do Ato Declaratório Interpretativo nº. 017/2002, que em seu inciso III, assim dispõe:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativo a pedidos ou declarações de compensação indevidos (...) por se caracterizarem em evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido A compensação seja:

I — de natureza não tributária;

III — não passível de compensação por expressa disposição de lei;

Parágrafo único: O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial

A multa aplicada de 150 % encontra previsão legal no inciso II do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, in verbis:

Artigo 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo e contribuição:

II - 150 % (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por fim, temos que o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, fixa a penalidade em caso de compensação indevida, e determina a aplicação dos percentuais previstos nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso, e esta, por sua vez, em caso de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, fixa em 150% ou 225% o percentual da multa de ofício. Já o evidente intuito de fraude é aquele extraído das condutas previstas nos dispositivos referidos, dentre as quais está a fraude apontada.

As consequências atribuídas à verificação da fraude, portanto, estão integralmente previstas em lei, e seu substrato fático verifica-se no uso do documento eletrônico, disponibilizado pela Receita Federal para agilizar a implementação de compensações pelos contribuintes.

Sem razão a Recorrente.

4.9. Do dolo/Fraude

Em síntese, defende que há única definição do conceito de dolo, onde, baseado na ideia de 'representação e vontade', cujo qual independe da forma de aplicação, cujos elementos deverão ser considerados, não somente como forma de apontar o dolo, mas encontrar causas de justificação do ilícito para excluir a incidência dele.

Entretanto, em que pese perfulgente conceituação, não cabe no presente caso, haja vista a reunião probatória de indícios que autorizam a presunção da intenção de fraude na compensação formalizada por meio de Per/Comp, que a Recorrente apresentou em meio eletrônico.

Some-se a isso ao fato, embora tenha ocorrido a ampla defesa e o devido processo legal ao caso, permitindo à Recorrente produzir todas as provas em direito admitidos, em especial a apresentação de registros contábeis permissivos aos créditos ditos por existentes, assim não ocorreu afetando diretamente a defectibilidade de seu ônus probante.

Sem razão.

Urge esclarecer que a definição aqui apontada nesse quesito, serve para motivar a decisão de improcedência dos demais quesitos apresentados pela Recorrente, cujos quais tentam desfigurar a fraude.

4.10. Da violação do princípio da segurança jurídica por imposição de penalidade.

Trata de objurgar o lançamento realizado, defendendo que os princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade irretroatividade permeiam a possibilidade de demonstrar a

ausência da segurança jurídica, eis que a surpresa do lançamento maculou a norma constitucional, afrontando os mencionados princípios.

Não se pode afastar do conceito mais singelo de segurança jurídica, que nada mais é que: ‘certeza e previsibilidade dos jurisdicionados/contribuintes têm em relação às normas e leis que regem suas relações para assegurar a manutenção da ordem social e para dar confiança nas instituições jurídicas.’

No caso em tela, compulsando os autos e confrontando com os dispositivos e os fatos que fulcram o lançamento, ver-se-ia a indesejada insegurança jurídica se não fosse realizada a autuação, até porque, as previsibilidades das leis estão claras e objetivas, permitindo o contribuinte compreender suas implicações e consequências, caso não sejam seguidas. Como ocorreu.

Sem Razão

4.11. Do princípio do não confisco no direito tributário/civil/criminal/administrativo/constitucional.

O vasto escólio apresentado pela Recorrente em várias tratativas do não confisco, a respeito de diversos ramos do direito, cujo fim é desfigurar o lançamento afastando a já reconhecida FRAUDE, é despiciendo.

Note a Recorrente que exegeses, doutrinas, jurisprudências, princípios e dispositivos elencados na presente peça recursiva, nada, em que pese perfulgente trabalho não, foi assaz para desanuviar a realização da fraude.

O lançamento só existiu porque, para esse julgador a fraude existiu. Foi pela Recorrente perpetrada ao apresentar Per/Comp sem os devidos arrimos contábeis, cujos quais, no tramitar processual teve várias oportunidades de comprovar não ter sido operação fraudulenta. Mas, ao contrário de exercer seu ônus probante, deseja transferi-lo ao FISCO.

Portanto e oportunamente, despiciendo é realização de diligência, já que o ônus de apresentar os documentos demonstrando a licitude da Per/Comp é da Recorrente.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do remédio recursivo, não conhecendo da preliminar, porque ela supre instância e já ocorreu a preclusão consumativa e, no mérito, não conheço de questões que se insurgem contra inconstitucionalidade de lei tributária e ou suprem instância e estão precluídas, sendo que, na parte conhecida, nego provimento.

É como voto.

ACÓRDÃO 3001-003.633 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10830.726210/2018-40

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa

DOCUMENTO VALIDADO