



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.726217/2018-61
ACÓRDÃO	3001-003.534 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OKINAWA INCORPORAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 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: 24/02/2017

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: 24/01/2017

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESCABIMENTO.

Descabe, em sede de contencioso administrativo fiscal, discussão acerca de inconstitucionalidade de leis vigentes no ordenamento jurídico pátrio, haja vista a presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo, cujas Autoridades administrativas, forte no princípio da legalidade, estão vinculadas.

PAF. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DRJ. INCOMPETÊNCIA. Os órgãos administrativos não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

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 elaborado pela DRJ de origem, o adoto, já que suficiente para conhecimento dos fatos e da base legal do lançamento e, diante da clareza e detalhamento dos fatos, nos informa:

Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI por meio do qual se exige multa qualificada e agravada no percentual de 225% de 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 28937.03357.281216.1.1.11-9061 e Declaração de Compensação - DCOMP nº 30056.46976.240117.1.3.11-5926 em 24/01/2017, cujo tratamento manual foi realizado nos autos do processo administrativo nº 10830.901928/2018-21.

- Por meio do Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº 194, de 27/03/2018, foi indeferido o pedido de ressarcimento e não homologada a compensação pretendida 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 a DCOMP em 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 194/2018, 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 36948.64433.281216.1.3.11-8802, 38304.78308.240117.1.3.11-7056 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 a Sra. Valdirene Simone Gomes Muchiutte era titular/responsável da autuada à época dos fatos, a ela 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. 52) e não apresentou impugnação. A Autuada foi cientificada por edital eletrônico em 28/11/2018 e apresentou impugnação (e-fls. 59/121) em 20/12/2018, aduzindo, em síntese, o que se segue:

1. Fatos

- O contribuinte, por equívoco, preencheu incorretamente o PER nº 28937.03357.281216.1.1.119061 e a DCOMP nº 30056.46976.24117.1.3.11-5926, 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 nessas situações, 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 exige-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. e) sejam DEFERIDOS E HOMOLOGADOS as Declarações de Compensações e o Pedido de Ressarcimento da presente.

Em 22 de agosto de 2019 a 6ª Turma da DRJ/BHE exarou o Acórdão sob nº 02-95.043, julgando improcedente a Impugnação, por unanimidade de votos.

Por meio do TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO a Recorrente teve ciência do acórdão supramencionado na data 03/02/2020, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos, os quais já se encontravam disponibilizados desde 13/11/2019 na Caixa Postal.

Em 08/10/2019 aviou o presente remédio recursivo, antes mesmo de ser intimado oficialmente, com as suas razões.

Eis, em apertada 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 e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual o conheço

3. Direito.

A matéria recursiva traz alegações já aviadas em sede de impugnação, cuja decisão as julgou improcedente, por seus fundamentos, onde me alio e, nessas razões, com fulcro no § 12º do artigo 144, as razões as adoto. “In verbis”:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Assim foi a pronúncia:

Voto

Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço da impugnação, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

1. Considerações iniciais

Registro, inicialmente, que nos autos do processo administrativo nº 10830.901928/2018-21, em que apresentados o Pedido de Ressarcimento 28937.03357.281216.1.1.11-9061 e Declaração de Compensação - DCOMP nº 30056.46976.240117.1.3.11-5926, a Manifestação de Inconformidade oferecida pela Interessada foi considerada intempestiva.

Conforme Despacho de e-fl. 194 do referido processo “O contribuinte apresentou a citada manifestação de inconformidade em 21/06/2018 (fls. 126), portanto após o prazo regulamentar de 30 dias da ciência do despacho decisório, a qual ocorreu em 02/05/2018, conforme fls. 121”.

A Administradora da empresa, embora intimada no mesmo processo, não apresentou Manifestação de Inconformidade.

Em face do exposto, o processo nº 10830.901928/2018-21 foi enviado à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional - PSFN em Campinas em 24/04/2019, para as providências cabíveis.

2. Alegações da Interessada

2.1. Preliminares

A Autuada alega, preliminarmente, que os créditos de Cofins pleiteados foram apurados em função da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Segundo a Interessada a base de cálculo da Cofins e do PIS foi alterada pela Lei nº 9.718, de 1998, cuja abrangência passou a ser a receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, incidindo na inconstitucionalidade declarada pelo STF.

A alegação da Interessada se revela contraditória na medida em que informou, no Pedido de Ressarcimento - PER e na Declaração de Compensação - DCOMP transmitidos à RFB, que seus créditos decorriam do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 e não de supostos recolhimentos com base no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

É o que se extrai do Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS/194, de 27/03/2018, proferido nos autos do processo 10830.901928/2018-21, a ver:

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

“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”.

Ocorre que a Autuada é empresa optante pelo lucro presumido e adota o regime cumulativo na apuração da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme Dacon dos meses maio e junho de 2013 acostado aos autos às e-fls. 17/28, de modo que não poderia ter pleiteado créditos com supedâneo no dispositivo legal transcrito, cuja aplicação se restringe às pessoas jurídicas tributadas no regime não cumulativo do PIS e da Cofins (optantes pelo lucro real).

Em outras palavras: a cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, instituída pela Lei 9.718, de 1998, não permite aproveitamento de créditos dessas contribuições nas aquisições de bens e serviços, tampouco deduções em relação aos custos, despesas e encargos da empresa.

Mas ainda que os valores pleiteados decorressem da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, fato é que a Impugnante não se desincumbiu de comprovar os supostos créditos a que teria direito e, como é de sabença geral, 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, assim descritos:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(...)

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.

Ainda em sede de preliminar, a Interessada 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.

Observo, no entanto, que não está em litígio neste processo questões relacionadas às bases de cálculo do PIS e da Cofins, senão apenas a aplicação de multa isolada qualificada por falsidade em declaração de compensação e de multa agravada pelo não atendimento à intimação formulada pela Fiscalização, de forma que o argumento da Impugnante não guarda nenhuma correspondência com o objeto da controvérsia.

Nesse cenário, entendo que devem ser afastadas as preliminares suscitadas pela Autuada.

2.2. Mérito

2.2.1. Art. 74, §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430, de 1996 e supostas inconstitucionalidades apontadas pela Impugnante

Aduz a Impugnante que 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.

Segundo a Interessada a imposição de multa nos termos constantes dos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430, de 1996 violaria: (i) o direito fundamental de petição aos poderes públicos; (ii) o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa; (iii) a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco e (IV) os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade.

Anoto, todavia, que o § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi revogado pela Lei nº 13.137, de 2015 e que o § 17 do mesmo dispositivo legal, embora regule a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, ressalva os casos de falsidade da declaração apresentada, hipótese na qual a Autuada foi enquadrada.

O que se está querendo dizer é que os fundamentos legais da multa aplicada não foram os dispositivos legais mencionados pela Impugnante, mas sim o § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c § 2º do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme “Enquadramento Legal” do Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 46.

A desarmonia entre os dispositivos legais apontados pela Interessada e os dispositivos legais constantes do Termo de Verificação Fiscal evidencia ou um

equivoco por parte dela ou a apresentação de alegações meramente protelatórias.

Quanto às supostas violações a dispositivos constitucionais, descabe, em sede de contencioso administrativo fiscal, discussão acerca de inconstitucionalidade de leis vigentes no ordenamento jurídico pátrio, haja vista a presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo, cujas Autoridades administrativas, forte no princípio da legalidade, estão vinculadas.

Em face do exposto acima não serão apreciadas neste voto as seguintes alegações formuladas pela Impugnante:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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);
- d) Inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;
- e) 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;
- f) 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;
- g) Inconstitucionalidade da imposição de multa isolada com base em presunção de fatos, violação de princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica;
- h) Violação do princípio da segurança jurídica por imposição de penalidade.

2.2.2. Suposta presunção de fraude e outras alegações desconexas da Impugnante

Sustenta a Interessada que a RFB vem aplicando, por presunção, a multa isolada de 150% sobre o valor das compensações tributárias não-homologadas e que 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.

Aduz, ademais, que o órgão fazendário ampara-se em presunções de fraude fiscal, ao aplicar a multa agravada para atingir fatos que ocorreram antes da vigência da norma instituidora da mencionada penalidade. Tal prática, na visão da Autuada,

não seria compatível com o sistema de garantias consolidado no ordenamento jurídico que protege os contribuintes, pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

Sem razão a Impugnante.

A Autoridade lançadora fundamentou a aplicação da multa de 150% no art. 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 2003 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, assim descritos:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os dispositivos transcritos revelam que o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Os requisitos para aplicação da multa no percentual de 150% são os seguintes: a) não homologação da compensação realizada pelo contribuinte; e b) comprovação de falsidade nas declarações apresentadas.

Na espécie, o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 38/46 explicita os números do PER indeferido e das DCOMP não homologadas, a data de suas apresentações e o número do processo em que realizado o tratamento manual dos pleitos da Autuada.

O Despacho-Decisório SEORT/DRF/CPS/194, de 2018, acostado aos autos do processo 10830.901928/2018-21 às e-fls. 92/97, evidencia o motivo do indeferimento do pedido de ressarcimento e da não homologação das declarações de compensação, nos seguintes termos:

No PER/DCOMP nº 28937.03357.281216.1.1.11-9061 a interessada assim demonstrou o crédito da COFINS Não-cumulativa:

(...)

O sujeito passivo não demonstrou em DACON os créditos pleiteados em PER/DCOMP. As inconsistências entre os PER (crédito da Cofins não cumulativa) e as atinentes DACON e DCTF referentes aos 1º, 2º e 3º Trimestres de 2013, com débitos apurados pelo regime cumulativo motivaram a elaboração do Termo de Início de Fiscalização e Intimação SEORT/DRF/CPS Nº 1030/17.

(...)

O contribuinte escriturou em seus PER/DCOMP's créditos da COFINS apurados no mercado interno que nunca foram declarados ou tributados. Pela DIPJ, DCTF e DACON entregues, observa-se que os créditos escriturados em PER/DCOMP nunca foram declarados e nem poderiam ter sido apurados pois optou pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido no ano-calendário 2013. O fato do contribuinte não ter atendido os termos de intimação corrobora a constatação de falsidade de declaração.

(...)

Não se vislumbra no presente caso a ocorrência de erro escusável, mas, sim, de intenção dolosa de burlar o fisco, com a apresentação de uma série de Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação com créditos sabidamente inexistentes (pois não apurados, nem demonstrados, ou comprovados) com finalidade de abster-se de pagar débitos tributários próprios. Resta evidente que a compensação em análise foi declarada de forma fraudulenta, sem lastro em crédito legítimo, nos termos do inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Ao inserir informações que tinha plena consciência de serem falsas em Declaração de Compensação, com o fito de abster-se de pagar tributos, o sujeito passivo incorreu na falsidade de declaração de que cuida o caput e § 2º, do art. 18, da Lei nº 10.833/03 e alterações. Pelo não atendimento das intimações o § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da multa agravada.

À evidência, a Interessada transmitiu DCOMP utilizando créditos de que não era detentora, ou seja, realizou o encontro de contas de débitos próprios com créditos que não eram líquidos nem certos, porquanto inexistentes, permitindo-lhe reduzir o montante dos tributos devidos ou evitar o seu pagamento.

Nesse cenário, restam evidenciados os requisitos para aplicação da multa de 150% prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, de modo que deve ser mantida a multa aplicada no referido percentual.

A multa agravada encontra previsão no § 5º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, c/c § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, assim descritos:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

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

(...)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44 .Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os dispositivos em destaque evidenciam que o fato gerador do agravamento da multa isolada é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

O Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 38/46 evidencia o motivo do agravamento da multa qualificada de 150%, com os seguintes dizeres:

Cabe salientar que, conforme registrado no Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS nº 194/2018, o Termo de Início de Fiscalização e Intimação SEORT/DRF/CPS Nº 1030/17 foi enviado para o endereço constante dos sistemas internos desse Órgão Fazendário (Rua Culto à Ciência, 214 - Botafogo, Campinas/SP), mas retornou dos Correios de “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, CPF: 222.522.138-33, 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 carreteou aos autos, permanecendo inerte. E tal conduta em nada socorre o ora fiscalizado, vez que o § 2º, I, do mesmo art. 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da multa agravada pelo não atendimento de intimação devidamente expedida.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

DEMONSTRATIVO DA MULTA ISOLADA LANÇADA

Destarte, depreende-se dos dispositivos acima transcritos que, 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, devido ao não atendimento à intimação devidamente expedida, calculada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, conforme tabela abaixo:

DCOMP	DATA DE TRANSMISSÃO	VALOR DO DÉBITO	PERCENTUAL DA MULTA	VALOR DA MULTA
30056.46976.240117.1.3.11-5926	24/1/2017	R\$ 10.113,31	225%	R\$ 22.754,95

Nesse contexto, resta evidenciado os requisitos para aplicação das multas qualificada e agravada, quais sejam, a comprovação da falsidade das declarações apresentadas e o não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

A alegação de que o órgão fazendário ampara-se em presunções de fraude fiscal ao aplicar a multa agravada para atingir fatos que ocorreram antes da vigência da norma instituidora da mencionada penalidade encontra-se em descompasso com a realidade, na medida em que as redações tanto do parágrafo 5º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, quanto do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foram alteradas pela Lei nº 11.488, de 2007, ao passo que a DCOMP foi transmitida em 24/01/2017, objetivando extinguir débito próprio com o uso de suposto crédito da Cofins Não-cumulativa - Mercado Interno do 2º Trimestres de 2013.

Outrossim, o argumento da Interessada no sentido de que não há como agasalhar os atos praticados pela RFB com fundamento no Ato Interpretativo SRF nº 17, de 2002, não reflete a realidade, uma vez que tal ato sequer foi citado pela Autoridade fiscal, vale dizer, tal ato não serviu de fundamento para aplicação da multa qualificada e agravada.

Crime contra a ordem tributária e representação fiscal para fins penais

A Impugnante tece longos comentários acerca dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, evidenciando a necessidade de prévia decisão administrativa definitiva para a sua configuração.

Malgrado a Fiscalização tenha incluído um tópico no Termo de Verificação Fiscal - TVF acerca da ocorrência, em tese, de ilícito penal por declaração falsa às autoridades fazendárias, esta matéria é estranha ao lançamento tributário aqui discutido, não cabendo a este Órgão de julgamento administrativo enveredar por esta seara. Compete ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal pública, posicionar-se sobre a procedência ou não da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP formulada pelo Agente fiscal.

Nesse sentido a Súmula Carf nº 28, que vincula toda a Administração Pública Federal, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Quanto à necessidade de prévia decisão definitiva para configuração de crime contra a ordem tributária, oportuno observar que a Autoridade lançadora deixou expresso no TVF que o Ministério Público somente será cientificado em momento posterior. Confira:

Por conta disso, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439/10, publicada no D.O.U. de 22/12/2010, com o desiderato de, posteriormente, cientificar o Ministério Público Federal acerca dos delitos supostamente praticados pelo sujeito passivo e seus prepostos.

E não poderia ser diferente, uma vez que não é dado aos agentes administrativos descumprir disposição literal de lei, no caso o disposto no caput do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, assim descrito:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Decisões judiciais e administrativas

As decisões judiciais e administrativas mencionadas na peça de defesa, proferidas em processos dos quais a Interessada não tenha participado, não vinculam os julgadores das DRJ, em razão de inexistir na legislação tributária regra que lhes atribua eficácia normativa. Idêntico raciocínio se aplica às teses doutrinárias referidas na peça impugnatória.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A Impugnante pleiteia seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário. O pedido é desnecessário, haja vista que tal suspensão é decorrência direta da apresentação da impugnação e de eventual recurso à segunda instância administrativa, a teor do que dispõe o art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

(...)

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa