



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

Processo n° 10920.002438/2007-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.128 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria CRÉDITOS DE TERCEIRO
Recorrente ARANHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 29/01/2007, 05/02/2007

OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS

Não compete à Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. PROCEDÊNCIA.

Mantém-se a multa isolada aplicada sobre débitos apresentados à compensação considerada não declarada, baseada em crédito inexistente.

MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Comprovada a fraude na compensação pela utilização de crédito sabidamente inexistente há de se manter o agravamento da multa aplicada.

MULTA ISOLADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A aplicação da multa isolada de ofício é prevista em normas regularmente editadas e vigentes, não competindo ao CARF a análise de alegações de invalidade ou inconstitucionalidade de leis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, negar provimento quanto à qualificação da multa isolada por voto de qualidade e, por unanimidade, negar provimento quanto às demais matérias argüidas, vencidos os Conselheiros Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Julio Lima Souza Martins - Presidente.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Lima Souza Martins (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Aílton Neves da Silva, e Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Curitiba, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima qualificado.

Conforme TVF - Termo de Verificação Fiscal, de e-fl. 121 a 138, o presente lançamento decorre de pedido de restituição declarado como não conhecido e declarações de compensação consideradas não declaradas, em razão do contido no art. 74, § 12, II da Lei n° 9.430/1996.

A interessada apresentou pedido de restituição no processo n. 13971000151/2006-14 no valor de R\$ 6.255.202.16 (e-fl. 46), pleiteando créditos que a legislação considera não ter natureza tributária, de origem em títulos públicos das Centrais Elétricas Brasileiras S/A.

Em razão da inexistência de previsão legal para extinção de créditos tributários mediante compensação com títulos públicos emitidos pela Eletrobrás, a DRF de origem decidiu considerar não declaradas as compensações dos débitos a seguir relacionados:

Débito de:	Data da compensação	Valor compensado (R\$)	Dcomp às fls.	Somatório da Dcomp	Multa 150% (R\$)
PIS	29/01/2007	411,39	04	2.306,26	3.459,39
Cofins	29/01/2007	1.894,87			
PIS	05/02/2007	1.813,74	03	10.167,46	15.251,19
Cofins	05/02/2007	8.353,72			
Total				12.473,72	18.710,58

Devido à proibição normativa à compensação desse tipo de crédito e da constatação de evidente intuito de fraude, foi formalizado no presente processo lançamento de multa de ofício isolada de 150%, com base nos artigos 18, parágrafo 4º, da lei 10.833/2003, artigos 43, 44, parágrafo 1º, incisos I e II, da Lei n.º 9.430/1996 e artigo 72 da lei n. 4.502/1964.

Contra a exigência fiscal, foi apresentada impugnação pelo interessado (e-fl. 145), cujos argumentos, sintetizados abaixo pela instância *a quo* (e-fls. 188/191), serão tomados de empréstimo como parte integrante deste relatório (*in verbis*):

"(...)

Cientificada da autuação em 21/06/2007 (fls. 83 e 85), a interessada apresenta a impugnação de fls. 90/ 130, através da qual defende as posições a seguir sintetizadas.

Inicialmente (item II.1), após tecer considerações sobre o instituto da compensação, com apoio na doutrina, defende seu direito à compensação intentada.

Alega (item II.2) ser a Secretaria da Receita Federal (SRF) competente para administrar, e, portanto, restituir empréstimo compulsório, dizendo que não há como dissociar a SRF da pessoa jurídica União Federal; sustenta que a IN SRF n.º 600, de 2005, da qual transcreve os arts. 15 e 34, contemplaria a possibilidade da restituição, e conseqüente compensação, de receita não administrada pela SRF, e acrescenta: 'Assim, não só a Eletrobrás mas, também, a União, são responsáveis solidariamente pela restituição ou resgate dos valores arrecadados. Desta arte, a Secretaria da Receita Federal é parte legítima para integrar o pólo passivo da relação jurídica, tanto material como processualmente" (fl. 99); Comenta que a própria Lei n.º 4.156, de 1962, em seu art. 4º, § 3º, teria instituído a forma de responsabilização e seus limites subjetivos, ou seja, teria estabelecido a comentada solidariedade passiva da União quanto aos valores arrecadados; observa que ao se tratar de empréstimo compulsório autorizado pela União, que também assumiu a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações de natureza federal, deve-se desconsiderar a questão do recolhimento por meio de DARF, 'pois o tema diz apenas quanto a diferença entre a destinação dos tributos - pró-forma. A questão não diz quanto aos tributos recolhidos mediante DARF, mas sim tributos recolhidos e destinados à União, como o empréstimo compulsório materializado em' obrigações da Eletrobrás.' (fl. 100); no Seguimento, citando o art. 170 do CTN, fala que a simples interpretação lógico-gramatical desse dispositivo mostra que a instrução normativa reguladora de restituição 'jamais poderá restringir a utilização de créditos, mas apenas estipular as condições e garantias, mormente no que tange as normas procedimentais, sob pena de infringir tanto o princípio constitucional da isonomia (entre os devedores do fisco), quanto o consagrado princípio da hierarquia das leis' (fl. 101).

Argumenta (itens II.3 e II.4) que o valor apontado no auto de infração, a título de 'débitos fiscais', está sendo cobrado de forma arbitrária, já que os débitos subjacentes estão extintos sob condição resolutória de ulterior homologação, ante o pedido de compensação junto ao Fisco (art. 156 do CTN), ou estão suspensos em vista da interposição de recurso administrativo previsto em lei (art. 151 do CTN, inciso III).

Reafirma (item II.5) a solidariedade passiva da União no caso das obrigações emitidas pela Eletrobrás.

Reclama (item II.6) de estar sendo impedido de apresentar petição ao fisco para contestar o ato administrativo que

considerou 'indevida a compensação', o que seria cerceamento de seu direito de defesa; advoga que, no caso, o conteúdo da declaração que apresentou é verídico, tanto na sua forma quanto em sua materialidade, e, portanto, a multa imposta é indevida.

Contesta (item II.7) a consideração pelo fisco de que sua conduta amoldar-se-ia à hipótese de fraude (art. 72 da Lei n.º 4.502,1964) e de cometimento de crime contra a ordem tributária (art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/1990); no seguimento, após fazer comentários sobre os elementos que compõem a conduta criminosa, conclui que, no caso, 'não há qualquer dos elementos necessários à existência de crime, sendo que a análise realizada pela autoridade pública encontra-se destoadada do melhor direito' (fl. 115); prosseguindo, faz um extenso arrazoado sobre os preceitos dispostos legais, culminando por afirmar: 'assim, demonstrado está que o procedimento compensatório declarado pela empresa contribuinte, ora impugnante, não se enquadra no conceito de fraude trazido por lei, formalmente constituída, sendo totalmente descabida a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), até porque a declaração de compensação apresentada, implica em confissão de dívida afastando, por si só, o conceito legal de fraude.' (fl. 120); pelas razões expostas, refuta, também, a apresentação de representação fiscal para fins penais, o que, a seu ver, somente poderia se dar após o encerramento do processo administrativo.

Ante a cobrança da multa de 150%, suscita a aplicação da vedação ao confisco (item II.8), a teor do art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, discutindo a questão, bem como a capacidade contributiva, no contexto do cumprimento de 'metas fiscais', como almejado pelo Estado. Questiona o fato de haver previsão de redução da multa em 50% no caso de pagamento e de 40% para parcelamento no prazo da impugnação, o que diz demonstrar que não se busca a recomposição de eventual prejuízo, mas a lucratividade excessiva ao erário às expensas da propriedade do contribuinte/cidadão, ou seja, o seu locupletamento ilícito ou sem justa causa.

Solicita o 'expurgo da multa' (item II.9), considerando que, até que haja 'decisão administrativa' ou enquanto não incidir a 'coisa julgada administrativa' acerca do pedido de restituição dos valores correspondentes às Obrigações da Eletrobrás, poderá ser feita a extinção do crédito tributário mediante declaração de compensação, permanecendo sob condição resolutória a homologação da extinção do crédito tributário pela declaração de compensação (art. 26, § 2º, da IN SRF n.º 600, de 2005). Diz que os procedimentos adotados estão consentâneos com a legislação tributária vigente, o que, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Pelo exposto, requer: (a) que seja considerado improcedente o lançamento da multa isolada de ofício, na medida que o crédito utilizado na compensação declarada possuiria natureza tributária (oriundo de empréstimo compulsório sobre energia elétrica, instituído pela União através da Lei n.º 4.156, de 1962, e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, nos moldes

do art. 34, § 12, do ADCT); (b) caso seja diverso o entendimento do fisco, que se considere improcedente o lançamento, com espeque no art. 100, parágrafo único do CTN, uma vez que seu procedimento seria consentâneo com as normas complementares da SRF; (c) a revogação da representação fiscal para fins penais; (d) que seja reconhecida e declarada extinta a obrigação sob condição resolutória de ulterior homologação, ou, subsidiariamente, que se suspenda o presente procedimento administrativo, até análise definitiva do pedido de restituição, nos termos do art. 151, III, do CTN; (e) que a decisão desta turma de julgamento se refira, expressamente, às razões de defesa suscitadas, contra todas as exigências, sob pena de cerceamento de defesa; e (f) caso necessário, protesta pela produção de todos os meios de prova, especialmente pela juntada de novos documentos, oitiva de testemunhas, depoimentos pessoais e perícias."

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/CTA no acórdão nº 06-15.235 (e-fls. 187), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 29/01/2007, 05/02/2007

COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Nos casos de compensação não-declarada, verificada a ocorrência de hipótese prevista na legislação, aplica-se a multa isolada no percentual de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

MULTA DE OFÍCIO. NORMAS LEGAIS. EXAME DE VALIDADE. COMPETÊNCIA.

A exigência de multa de ofício está prevista em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de invalidade e/ou inconstitucionalidade contra a sua cobrança.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o Recorrente apresenta extenso recurso voluntário (e-fls. 203/238) contendo farta jurisprudência e doutrina e no qual, em síntese, faz as seguintes alegações (grifos do original):

" (...)

A própria IN n.º 600/05, no seu anexo I permite a entrega de Declaração de Compensação em formulário de papel, por contribuinte que estiver diante de um caso onde não seja possível utilizar-se do PER/DCOMP.

É o que ocorre no caso em estudo, já que o PER/DCOMP não possibilita a compensação atrelada a um Pedido de Restituição. Para casos como estes, existe o Pedido de Restituição e

Declaração de Compensação de papel, o que foi utilizado pela ora recorrente.

Assim, percebe-se que a Recorrente utilizou de procedimento previsto em Instrução Normativa vigente, para seu pleito de Compensação.

(...)

As Obrigações da Eletrobrás foram emitidas com supedâneo na Lei Federal n.º 4.156/62, visando à restituição necessária do empréstimo compulsório instituído sobre o consumo de energia elétrica em favor desta empresa (Eletrobrás). Ou seja, a União autorizou a instituição de um tributo (empréstimo compulsório) para financiar a modernização dos meios de distribuição de energia no país, porém, como o tributo instituído foi um empréstimo compulsório, o montante arrecadado teria que ser restituído aos contribuintes. Assim a Eletrobrás emitiu tais Obrigações no ensejo de materializar essa restituição em um título, tendo a União como devedora solidária pelo seu adimplemento (artigo 4º, § 3º da lei 4.156/62).

Assim, as Obrigações da Eletrobrás são oriundas de empréstimo compulsório que é espécie de tributo, portanto, possuem natureza tributária.

*Entendimento remansoso de nossa melhor doutrina e Tribunais Superiores, já pacificaram que o **empréstimo compulsório é espécie de tributo.***

É esse, repisa-se, o posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal que já firmou entendimento nesse sentido superando, inclusive, orientação anterior desta E. Corte em sentido contrário, como segue:

(...)

Cumprе elucidar, novamente, que a Receita Federal do Brasil é um Órgão que integra a estrutura de uma pessoa jurídica de direito público, qual seja, a UNIÃO.

(...)

Assim, não há como dissociar o Órgão Receita Federal do Brasil, da pessoa jurídica de direito público União Federal, como quer o Nobre Julgador.

Aliás, a própria denominação do referido órgão já confessa essa condição, quando mencionado em seu nome a expressão 'do Brasil'.

Ora, um leva ao outro. Uma vez atribuída, por lei, a responsabilidade da União pelo adimplemento dos valores tomados obrigatoriamente a título de empréstimo compulsório (espécie de tributo), conseqüentemente a RFB é competente para restituir os referidos valores, conforme se verá a seguir.

*Além do que a própria Instrução **Normativa da Receita Federal do Brasil nº 600/2005, permite a possibilidade de restituição, e***

conseqüente compensação de receita não administrada pela RFB (antiga SRF).

Reza o artigo 15 da mencionada norma complementar (instrução normativa), in verbis:

'Art.15 - O pedido de restituição de receita da União, arrecadada mediante Darf, cuja administração não esteja a cargo da SRF, deverá ser apresentado à unidade da SRF competente para promover sua restituição, que o encaminhará ao órgão ou entidade responsável pela administração da receita a fim de que este se manifeste quanto à pertinência do pedido.

§ 1o Reconhecido o direito creditório, o processo será devolvido à unidade da SRF competente para efetuar a restituição, que a promoverá no montante e com os acréscimos legais previstos na decisão proferida pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita, ou sem acréscimos legais quando a decisão não os previr.

§ 2o Previamente à restituição de receita tributária não administrada pela SRF, a unidade da SRF competente para efetuar a restituição deverá observar o disposto nos arts. 34 a 38.'

(...)

O Regimento Interno deste Nobre Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda determina que é do Terceiro Conselho de Contribuintes a competência para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a empréstimo compulsório.

(...) não existe em nosso ordenamento jurídico, mormente o vigente à época destes procedimentos administrativos, lei formal que proíba, expressamente, a compensação efetuada pela empresa impugnante, ora recorrente.

Clarividente que esta proibição à compensação, como determina a norma complementar (ato declaratório) em comento, não pode ficar a mercê da interpretação da autoridade responsável pela autuação, ou seja, deve ser expressa por lei em sentido formal, o que não se verifica no caso em apreço.

Isso porque, o procedimento compensatório engendrado pela empresa contribuinte, ora recorrente, possui viabilidade jurídica apta à sua homologação e conseqüente extinção dos créditos tributários descritos nestas declarações de compensação.

(...)

Ainda, resta dizer que equivocado está o entendimento esposado pelo Julgador já que, como se sabe, das decisões que consideram 'não declaradas' as compensações, é perfeitamente cabível Recurso Administrativo.

Com efeito, a Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu artigo 56, trata do cabimento dos recursos administrativos. Como estamos diante de matéria de natureza fiscal, aplica-se, em conluio, o Decreto 70.235/70, que trata do processo administrativo fiscal.

(...)

O artigo 151, inciso III, do CTN, confere aos recursos a legitimidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Logo, existindo qualquer das modalidades de recursos, não há possibilidade jurídica que seja efetuada qualquer cobrança daquele crédito, obviamente, que enquanto não sobrevier o trânsito em julgado.

(...)

A aplicação de multa caracteriza verdadeiro excesso, violando a Constituição Federal e ferindo os princípios jurídicos atinentes ao procedimento em tela.

(...)

Se a penalidade vai além de qualquer limite razoável daquilo que se poderia admitir como proveito obtido com o cometimento do ilícito, tem-se configurado o confisco, o que é exatamente o caso dos autos, já que falamos de uma multa aplicada no percentual de 150%!

(...)

Em que pese o entendimento da autoridade pública divergir do entendimento da contribuinte, não há que se falar em fraude, uma vez que a discussão administrativa não é forma hábil para eximir a contribuinte de pagamento de tributo de forma ilícita, mas sim de forma lícita, se o direito discutido for reconhecido.

(...)

Não há que se falar em antijuridicidade por tratar-se de matéria cuja constitucionalidade é pauta para debates, o que já foi informado em sede administrativa, bem como não há falar-se em culpabilidade por não estarem presentes os seus elementos - imputabilidade, exigibilidade de conduta adversa e potencial consciência da ilicitude.`

Como se verifica, não há qualquer dos elementos necessários à existência de crime, sendo que a análise realizada pela autoridade pública encontra-se destoada do melhor direito.

(...)

Incabível, ainda, a pretensão do prolator da decisão que considerou não declarada a compensação, em querer enquadrar o procedimento engendrado pela empresa, ora recorrente, como incurso no art. 2º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90.

O procedimento compensatório adotado pela empresa, ora recorrente, não se submete à hipótese do art. 2º, I, da Lei n.º

8.137/90, como quer o prolator da decisão, pelos seguintes motivos:

a) Não existe expressa e específica disposição legal impossibilitando a compensação com este crédito, ou contrário, falamos da compensação de créditos da mesma natureza, qual seja, a tributária;

b) O crédito apresentado pela contribuinte perante o fisco é de natureza indiscutivelmente tributária (empréstimo compulsório, conforme acima explanado) e, através dos procedimentos de restituição e compensação, busca-se a extinção do crédito tributário até ulterior homologação;

c) E o mais importante, NÃO se omitiu nenhum dos elementos do fato gerador, fracionou ou retardou o pagamento do tributo.

Não demanda maior esforço para se chegar a única conclusão possível: **o procedimento adotado pela empresa/recorrente não caracteriza a prática de infração prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.**

(...)

A norma formalmente constituída, que conceitua fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/64) dispõe: (...)

Ou seja, estaríamos diante de fraude se a empresa contribuinte tivesse impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador, ou então, excluísse ou modificasse as características essenciais deste fato gerador.

(...)

Assim, demonstrado está que o procedimento compensatório declarado pela empresa contribuinte, não se enquadra no conceito de fraude trazido por lei, formalmente constituída, sendo totalmente descabida a manutenção da aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), até porque a declaração de compensação apresentada, implica em confissão de dívida afastando, por si só, o conceito legal de fraude.

(...)

Outrossim, insta salientar que, na aplicação da multa percentual de 150%, **não foi respeitado o princípio da capacidade contributiva da Recorrente.**

O princípio da capacidade contributiva, antes de ser um princípio jurídico político da Constituição, é um princípio de racionalidade econômica e financeira. Determina-se sua origem na Carta dos Direitos do Homem e do Cidadão da Revolução Francesa."

Ao final requer que a decisão aborde expressamente às razões de defesa suscitadas contra todas as exigências aventadas e a procedência do Recurso Voluntário para julgar improcedente o lançamento da multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, portanto, dele tomo conhecimento.

Da abrangência da lide administrativa

Conforme reportado, os autos referem-se à ação fiscal que culminou com a aplicação de multa isolada para fatos geradores ocorridos em 29/01/2007 e 05/02/2007, decorrente de compensações que foram consideradas não declaradas pela Delegacia da Receita Federal de Joinville/SC (e-fl. 11)

O § 13 do art. 74 da Lei 9.430/1996 reza que não cabe manifestação de inconformidade contra decisão que considera não declarada a compensação efetuada na forma do § 12 do mesmo artigo. Eis o teor dos referidos dispositivos:

Art. 74.

(...)

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6o A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7o Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8o Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7o, o débito será encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

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

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I -(...)

II -(...)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (grifos nossos)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (grifos nossos)

Em razão do texto legal acima, os argumentos apresentados no Recurso Voluntário que não guardem relação direta com a multa isolada de ofício não serão apreciados.

Mérito

A alegação do contribuinte no sentido de a RFB ter competência para promover a restituição de obrigações da Eletrobrás encontra óbice na Súmula CARF n. 24:

Súmula CARF n.º 24 :

"Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários."

Não cabe, portanto, a este Conselho manifestar-se sobre pedido de restituição/compensação de obrigações da Eletrobrás.

Aduzo que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já se pronunciou sobre este tema no AgRg no REsp 1149542, consignando o entendimento de que, muito embora a entrega de recursos pela Recorrente à Eletrobrás configure relação jurídica tributária de empréstimo compulsório, a devolução dos recursos denominados "Obrigações da Eletrobrás" configuram relação jurídica de direito administrativo, conforme ementa a seguir transcrita:

"Ementa

PROCESSO CIVIL TRIBUTÁRIO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES AO PORTADOR EM FAVOR DO CONTRIBUINTE PRESCRIÇÃO APLICAÇÃO DO PRAZO QUINQUENAL DO DECRETO 20.910/32 DEPOIS DE TRANSCORRIDO O PRAZO PREVISTO PARA O RESGATE MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ART. 543C DO CPC.

A Primeira Seção, ao analisar o empréstimo compulsório sobre energia elétrica instituído pela Lei n. 4.156/62, com alterações do Decreto Lei n. 644/69, firmou o entendimento de que 'as OBRIGAÇÕES AO PORTADOR emitidas pela ELETROBRÁS em razão do empréstimo compulsório instituído pela Lei 4.156/62 não se confundem com as DEBÊNTURES e, portanto, não se aplica a regra do art. 442 do CCom, segundo o qual prescrevem em 20 anos as ações fundadas em obrigações comerciais contraídas por escritura pública ou particular. Não se trata de obrigação de natureza comercial, mas de relação de direito administrativo estabelecida entre a ELETROBRÁS (delegada da União) e o titular do crédito, aplicando-se, em tese, a regra do Decreto 20.910/32'.

Agravo regimental improvido."

(STJ, AgRg no REsp 1149542 / PR, 2ª Turma, julgado em 11/05/2010)

Quanto às alegações de confisco, ofensa ao princípio da capacidade contributiva e inconstitucionalidade há também súmula do CARF que veda ao órgão a apreciação desses temas:

Súmula CARF N.º2

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

Quanto às considerações sobre a legalidade da multa isolada de ofício, ressalto que a forma e as condições para sua aplicação constam do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, sendo complementadas pela alínea "e" do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996.

Veja-se a redação do art. 18 da lei n. 10.833/2003:

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.

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

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput 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.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(grifos nossos)

§ 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)

(grifos nossos)

Quanto ao art. 74 da lei n. 9.430/96 temos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizado na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

(...)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Assim, considerando-se que os créditos pleiteados pela Recorrente não tem natureza tributária e não são administrados pela RFB, legítima é a aplicação da multa isolada pela compensação considerada não declarada, por força da incidência dos preceitos legais em vigor atinentes à matéria.

Prosseguindo-se na análise do Recurso Voluntário, entendo que também não prospera a alegação do Recorrente no sentido de que o artigo 15 da IN RFB nº 600 permite a restituição e a conseqüente compensação de receita não administrada pela SRF, eis que o referido artigo reza que o pedido de restituição de receita não administrada pela RFB arrecadada mediante DARF deve ser apenas apresentado à unidade da RFB competente (e não processado), devendo ser encaminhado ao órgão ou entidade responsável pela administração do tributo a fim de que este se manifeste quanto a pertinência do pedido. Veja-se o teor do dispositivo em comento:

Art. 15. O pedido de restituição de receita da União, arrecadada mediante Darf, cuja administração não esteja a cargo da SRF, deverá ser apresentado à unidade da SRF competente para promover sua restituição, que o encaminhará ao órgão ou entidade responsável pela administração da receita a fim de que este se manifeste quanto à pertinência do pedido.(grifos nossos)

§ 1º Reconhecido o direito creditório, o processo será devolvido à unidade da SRF competente para efetuar a restituição, que a promoverá no montante e com os acréscimos legais previstos na decisão proferida pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita, ou sem acréscimos legais quando a decisão não os previr.(grifos nossos)

§ 2º

Pela leitura do dispositivo normativo em comento, infere-se que o pedido de restituição de receita não administrada pela RFB deve ser apresentado ao órgão apenas pelo fato daquela ter sido recolhida em DARF, porém a análise e o processamento do pedido é de competência do órgão responsável pela administração da receita, incumbindo à RFB tão somente a responsabilidade pela restituição do direito creditório depois de reconhecido pelo órgão competente.

Com base na legislação de regência e nas razões expostas, rejeito o argumento do Recorrente segundo o qual há autorização normativa reconhecendo a competência da RFB para processamento do pedido de compensação apresentado.

O Recorrente alega, ainda, que o procedimento compensatório não se enquadra no conceito de fraude e que, por isso, não estaria a justificada a qualificação da multa isolada de ofício de 150%.

Os conceitos de sonegação, fraude e conluio estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502/1964. Vejamos o teor dos dispositivos sob análise:

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

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

Os argumentos relativos à multa qualificada apresentados pelo Recorrente foram fundamentadamente afastados em primeira instância pelo acórdão da DRJ/CTB, razão pela qual peço vênia para reproduzir trechos daquele acórdão onde são feitas considerações atinentes à conduta do contribuinte caracterizadora do evidente intuito doloso, as quais, com base no §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999 e no §3º do art. 57 do RICARF, desde já adoto como razões de decidir:

" Sobre este tópico depois de trazer à colação a legislação pertinente, a autoridade lançadora registra nas fls. 74/75:

'Se um sujeito passivo, sabedor que não pode utilizar um crédito para compensar débitos, realiza assim mesmo esta modalidade de extinção do crédito tributário, deve sofrer uma sanção correspondente à gravidade da referida conduta. Lembro que a [contribuinte] já havia efetuado compensação com os mesmos créditos no processo administrativo n.º 13973. 000151/2006-14, fls. 13 a 59, com declaração de compensação protocolada em 23/03/2006 no mesmo processo, fls. 25 a 27, sendo que o pedido de restituição não foi conhecido, fls. 28 a 42, com ciência dada à contribuinte em 13/04/2006, fls. 43. A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, a qual não foi conhecida pela Saort, fls. 44, e pela Disit em 23/05/2006, fls. 45 e 46. A contribuinte apresentou recurso, conforme informação Disit n.º 32, de 19/06/2006, fls. 47, o qual foi desdobrado e remetido para a Cosit, fls. 47 a 51, sendo que a Cosit concluiu que os recursos apresentados com base na Lei n.º 9. 784/1999, quando não possuem rito processual específico, devem ser decididos pelos Superintendentes da Receita Federal, fls. 52 a 58, com ciência dada à contribuinte em 10/11/2006, fls. 59, e, mesmo já tendo sido cientificada de todas as decisões, repetiu o feito em janeiro e fevereiro de 2007, fls. 03 e 04, sendo estas últimas compensações, as motivadoras do presente lançamento. A utilização, na compensação, de créditos que não se referem a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, leva-nos à conclusão de que a ação foi tomada em frontal oposição à legislação, com a deliberada intenção de evitar, ou, pelo menos, postergar o pagamento dos tributos devidos. Tal conduta amolda-se à hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 (...).'

Em face do exposto, é de se compartilhar do entendimento da autoridade lançadora, pois está evidente que a interessada agiu de forma intencional, com o propósito de se eximir do

pagamento de tributos apresentando declaração de compensação amparada em pretensos créditos que, sabidamente, não se referiam a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, e, portanto, não podiam ser utilizados para esse fim (compensação).

A extinção imediata dos débitos da interessada, aliada ao transcurso do prazo de cinco anos para a homologação da compensação favoreceu-lhe de imediato, ao passo que a análise dessa declaração de compensação era apenas uma possibilidade, na medida em que é inviável conferir os procedimentos adotados por todos os contribuintes, o que limita a Administração Tributária a atuar apenas sobre uma amostra desse universo.

Também a legislação que rege a compensação no âmbito da Receita Federal é clara ao vedar a utilização de créditos que não sejam decorrentes de tributos por ela administrados.

Assim, resta evidente que a interessada agiu de forma consciente em busca de seu propósito (não recolher os tributos devidos), desconsiderando as vedações impostas pela legislação (do que já havia sido suficientemente cientificada em anteriores decisões administrativas), e assumindo o risco dessa empreitada.

(...)

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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Vê-se assim que revelada a vontade consciente de praticar a irregularidade fiscal, resta caracterizada a ocorrência de hipótese prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, o que enseja a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, conforme ficou caracterizado nos dispositivos legais mencionados no auto de infração e que foram aqui transcritos (mormente os trechos sublinhados).

Por oportuno, transcreve-se trecho da Nota n.º 5 da Divisão de Tributação - Disit da 9ª Região Fiscal da SRF, de 7 de julho de 2004, que trata de 'Compensações não homologadas em razão de créditos inexistentes ou de natureza não-tributária. Casos de aplicação da multa isolada de 150%', que se considera relevante ao caso em estudo.

'No que tange à compensação com fins à extinção do crédito tributário, a legislação impõe o dever instrumental aos sujeitos passivos da obrigação tributária (contribuinte ou responsáveis) de informar ao Fisco os dados dos créditos próprios, mediante entrega da DCOMP, para a homologação do feito no prazo quinquenal. Como é com base no conteúdo dessas declarações prestadas pelos contribuintes e responsáveis que são verificadas as regularidades dos créditos contrapostos para a compensação, eventual divergência entre o conteúdo da declaração e a situação fática efetivamente ocorrida poderá configurar uma fraude (quando a divergência for proposital) e acarretar a evasão de um tributo. A falsidade de uma declaração consiste na deliberada inclusão de situação fática inverídica em seu conteúdo informativo, simulando a ocorrência de um fato ou de suas características (falsidade ideológica - CP, art. 299).

Destarte, fazer declaração falsa é o ato de prestar informação ao Fisco, 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). Não é demais lembrar que fraude é o ardid utilizado por um agente afim de simular a ocorrência de um fato inexistente ou a dissimulação de suas características, que no caso em tela visa a induzir os agentes do Fisco em erro mediante a apresentação de informação (DCOMP) de um contexto fático irreal.

Por isso, 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.

Seja qual for a tipificação a ser considerada pelo órgão julgante (art. 1º, I ou art. 2º, I, ambos da Lei nº 8.137/90), há que prevalecer a tese de que o agente tinha o conhecimento do que estava a praticar e a vontade de o fazer.

Da inserção de dados relativos a créditos inexistentes, ou ente diverso da fazenda pública federal, ou que seja de natureza não-tributária, depreende-se que, regra geral, a conduta não foi, em tese, culposa, mas sim dolosa. No mínimo, ocorreu o dolo eventual, pois o agente vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu, no esteio de que o único risco seria a simples não-homologação da compensação.

Um dos elementos da culpabilidade da conduta reside na potencial consciência da ilicitude. Como elemento intelectual da reprovabilidade, é nas palavras de Luiz Regis Prado, 'a consciência ou o conhecimento atual ou possível da ilicitude da

conduta ' (Curso de Direito Penal Brasileiro, volume I: parte geral, arts. 1º a 120 - 4ª ed. ver., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 410.). Em outras palavras, é a possibilidade do agente poder conhecer o caráter ilícito de sua conduta (consciência potencial, não real, da ilicitude). O Conhecimento potencial não é relativo à legislação penal, 'basta que o agente saiba ou tenha podido saber que o seu comportamento contraria ao ordenamento '. Ou seja, 'basta que o autor tenha base suficiente para saber que o fato praticado está juridicamente proibido e que é contrário às normas'."

Assim, a conduta descrita no acórdão da DRJ, extraída do TVF, não deixa qualquer dúvida no sentido de que o contribuinte procedeu reiterada e deliberadamente com intuito doloso, ao protocolizar pedido de compensação amparado em créditos que sabidamente não eram passíveis de compensação, a teor do que dispõe o § 12 do artigo 74 da lei 9.430/1996.

Com base nesse entendimento, mantenho a multa isolada de ofício de 150%.

Por fim, com relação ao pedido do Recorrente para que a decisão deste colegiado aborde expressamente todas as razões de defesa por ele suscitadas lembro que esta questão foi examinada na parte introdutória deste Voto, ocasião em que foram delimitados os limites de apreciação dessa lide administrativa de acordo com os ditames do § 13 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Sobre esta temática, vale destacar ainda, que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, especialmente quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão ou quando não se prestem elas a infirmar a conclusão do acórdão recorrido, conforme reza o artigo 489 da Lei nº 13.105/2015(CPC/2015):

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I -

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I -

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

(...)

(grifos nossos)

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Aílton Neves da Silva