



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

Processo nº 10920.002477/2009-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.817 – 1ª Turma Especial
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA
Recorrente META ORGANIZACAO CONTABIL S/S LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A preclusão consumativa é o instituto limitador das atividades processuais praticadas pelas partes impedindo o reexame da matéria no caso em que a lide já está finda na esfera administrativa com decisão meritória.

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

MULTA ISOLADA. HIPÓTESE DE CABIMENTO. PERCENTUAL DE APLICAÇÃO.

Somente teria cabimento a multa de ofício isolada majorada para o percentual de 150%, em decorrência de compensação não declarada, se houvesse a configuração inequívoca da ocorrência de conduta prevista nos arts. 71, 72 ou 73, da Lei nº 4.502/64, o que não se constatou no presente caso.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

DOCTRINA.JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento em parte ao recurso voluntário, para reduzir a multa isolada aplicada em 150% para 75%. Vencidas as Conselheiras Carmen Ferreira Saraiva (Relatora) e Maria de Lourdes Ramirez que mantinham a qualificação da multa. Designado o Conselheiro Leonardo Mendonça Marques para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Roberto Massao Chinen, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Carmen Ferreira Saraiva, Leonardo Mendonça Marques, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado os Autos de Infração, fls. 239-251, com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$139.497,53 a título de multa de ofício isolada decorrente de compensação não declarada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada sobre o montante dos débitos indevidamente compensados no período de 29.02.2008 a 20.08.2008.

O procedimento foi levado a efeito em decorrência da compensação não declarada pela utilização de crédito de título público relativamente à cautela nº 000051936-3 representativas de obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A - Eletrobrás, fls. 20-220 e que não se refere a tributos administrados pela RFB, em conformidade com os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) formalizados no processo nº 10920.001084/2008-36, fls. 224-238 e o demonstrativo de apuração das bases de cálculo dos valores da multa isolada constante no Termo de Verificação fls. 243-250.

Para tanto, tem cabimento indicar o seguinte enquadramento legal: art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 255-262, argumentando que discorda do procedimento fiscal com as alegações a seguir sintetizadas.

Faz um relato do procedimento fiscal, suscitando que:

É de se observar, que os agentes administrativos afirmam que o órgão não tem competência para administrar o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica, como se não tivesse qualquer contato com aquele tributo. Contudo, como verificamos, a arrecadação e destinação do Empréstimo Compulsório foi afeto 6. Eletrobrás, enquanto a fiscalização foi afeta a Secretaria da Receita Federal. Se não bastasse, nos termos do art. 10, do Decreto nº 68.419/71, os distribuidores de energia elétrica deveriam possuir livro próprio destinado ao controle da arrecadação e do recolhimento do imposto, cujo modelo deveria ser aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Desta arte, não se pode olvidar que A. Secretaria da Receita Federal foi delegada competência para administrar/fiscalizar o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica, enquanto a arrecadação e destinação foram delegadas 6. Eletrobrás.

Em arremate, ainda que de fato, a Secretaria da Receita Federal tenha apenas fiscalizado a arrecadação, recolhimento e distribuição da receita, o Decreto n. 68.419/71, em seu artigo 7º viabilizou a arrecadação, recolhimento e distribuição direta pela Secretaria da Receita Federal. [...]

Assim, não se pode negar, que fiscalizar, cobrar, arrecadar ou dar destinação são espécies do gênero administrar, e sob esta ótica, a Secretaria da Receita Federal administrou o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica em conjunto com a Eletrobrás, como não poderia deixar de ser, em razão da solidariedade passiva da União.

Sobre a multa isolada diz que:

É de se observar que a elementar do tipo guarda relação imediata com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. O termo fato gerador aqui empregado como o fato praticado, que possui previamente tipificação tributária, surgindo a obrigação tributária e o dever de seu adimplemento pelo sujeito passivo.

Os fatos geradores foram devidamente declarados, e nos termos da legislação de regência, foram confessados espontaneamente pelo sujeito passivo, não havendo nos autos qualquer elemento que diga sobre a intenção de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador dos tributos, ou mesmo excluir ou modificar suas características principais, como expressamente determina a espécie normativa.

Em verdade, o que se pretende é a extinção dos créditos tributários sob condição resolutória de ulterior homologação, momento posterior a ocorrência do fato gerador, que já se verificava pronto e acabado, não havendo razão para imputar o tipo pretendido a contribuinte.

Por essas razões não há que se falar em aplicação de multa na percentagem de 150% sob o fundamento de que o ato da contribuinte constitui evidente intuito de fraude nos termos do art. 72 da lei 4.502/64.

No que se refere à Representação Fiscal para Fins Penais, menciona que:

É de se observar que a notícia criminal exige a individualização da conduta criminosa, apontado os indícios de sua autoria, bem como prova inequívoca de sua materialidade.

A Lei 8.137/90 possui aproximadamente 40 (quarenta) tipos penais distintos. Informar a contribuinte sobre a lavratura de representação fiscal para fins criminais sem a devida imputação significa impossibilitá-lo de se defender perante este órgão julgador, que também não sabe e não saberá qual é o tipo penal que a autoridade fiscal pretende imputar a contribuinte, e por essa razão não poderá realizar o controle pertinente a ação da autoridade fiscal em relação à representação que está sendo lavrada.

Ou seja, sobredito ato pode conter a prática de crime contra ordem tributária (gênero) em sua espécie "Dos crimes praticados por particulares", ou "Dos crimes Contra a Economia e as Relações de Consumo" ou mesmo "Dos crimes praticados por funcionários públicos", uma vez que não se sabe qual conduta criminosa se pretende imputar à contribuinte.

Contudo, não se pode esquecer que imputar a alguém falsamente fato definido como crime é crime de calúnia. Se não bastasse, dar causa à instauração de investigação policial, processo judicial, instauração de investigação administrativa, inquérito civil ou ação de improbidade administrativa contra alguém, imputando-lhe crime de que o sabe inocente é crime de denúncia caluniosa. Por fim, provocar a ação de autoridade, comunicando-lhe a ocorrência de crime ou contravenção que sabe não se ter verificado é crime de comunicação falsa de crime ou contravenção.

Como se verifica, é temerária a informação casual de representação fiscal sem expressa imputação ao fato delituoso, o que impede a contribuinte de defender-se perante o órgão colegiado pelo cancelamento da representação criminal. Com mais razão quando o pedido de restituição do crédito ainda pende de julgamento definitivo, ou seja, pode ser deferido, o que demonstraria a legalidade da compensação tributária e a responsabilidade do agente fiscal responsável pela representação criminal.

Conclui

1. Requer seja informado A contribuinte se o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica compõe o Fundo Federal de Eletrificação, como expressamente previsto em lei, e por diversas oportunidades afirmado pelos agentes fiscais da SRF;

2. Requer seja informado à contribuinte a qual órgão competia a fiscalização das fontes tributárias que compunham o Fundo Federal de Eletrificação, observando-se o disposto no art. 90 da Lei nº 2.308/54 e o art. 180 do Decreto nº 26.149/49;

3. Requer seja informado à contribuinte se a Direção Geral de Fazenda Nacional teve sua estrutura e atribuições afetas à Secretaria da Receita Federal, como prevê a lei (Art. 1º, Art. 2º, Art. 3º e Art. 6º, Decreto nº 63.659/68);

4. Em sendo verdadeiras as respostas aos itens 1, 2, e 3, requer seja o presente pedido conhecido e provido para declarar a administração do Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, anulando-se o presente auto de infração;

5. Alternativamente, requer seja reconhecida que a compensação tributária não guarda relação com a imputação prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, afastando-se a multa isolada imputada nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

6. Requer, ainda, seja determinado o cancelamento do auto de representação criminal informado pela autoridade administrativa que lavrou o presente auto de infração, seja porque não individualizou o tipo penal, impossibilitando à contribuinte que se insurgisse contra a representação perante este órgão colegiada, seja devido a temerariedade da representação enquanto o pedido de restituição do tributo continua pendente de julgamento.

Termos em que, Pede e espera deferimento.

Está registrado como resultado do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/FNS/SC nº 07-28.999, de 25.05.2012, fls. 265-276: "Impugnação Improcedente".

Restou ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DIANTE DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Constatado que o instituto da compensação foi utilizado de forma fraudulenta, cabível a Multa prevista no inciso II do art.44 da Lei 9.430/96 (com a nova redação dada ao artigo pela Lei nº 11.488/2007, o dispositivo foi reordenado para o §1º do art.44).

Notificada em 14.06.2012, fl. 281, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 16.07.2012 (segunda-feira), fls. 283-325 esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge. Reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Acrescenta:

Pois bem, tendo à autoridade administrativa efetivamente autuado a empresa contribuinte, aplicando-lhe multa isolada no percentual de 150%, fato é que, tempestivamente, fora interposta pela empresa-contribuinte Impugnação Total, onde restou demonstrada: i) a natureza tributária do crédito utilizado na compensação; ii) a competência da Secretaria da Receita Federal para administrar este tributo; iii) a ausência de dispositivo que veda a compensação engendrada; iv) a impossibilidade de se aplicar ao presente caso a respectiva multa, de caráter exorbitante e confiscatório; v) a não ocorrência de fraude no caso presente; bem como, vi) a desnecessidade de representação para fins penais no caso em testilha. [...]

Assim decisão ora combativa trás vícios, devendo ser anulada por justamente não ter avaliado a matéria de defesa aduzida em Impugnação, argumentação esta que por si só vem a derrubar a concepção do que seria "indevido" na compensação realizada pelo contribuinte.

Desse modo, o Nobre Relator deixou de apreciar questões de extrema relevância suscitadas em sede de Impugnação ao Auto de Infração. Verifica-se que o agente administrativo tão-somente manifestou-se sobre o fato de que as declarações de compensação foram consideradas não declaradas, e, portanto, incabível a interposição de manifestação de inconformidade, e por conseguinte, perfeitamente aplicável a multa. [...]

Ora, a multa objeto do presente processo administrativo, somente fora aplicada em razão de (decisão que considerou a compensação como "não declarada", argumentando que os créditos utilizados não são administrados pela Receita Federal do Brasil. [...]

Verifica-se que o tema central da questão que remeteu à materialização do auto de infração nos remete ao enquadramento da compensação como sendo "indevida". [...]

Para que seja procedida a compensação, basta apenas previsão legal para tanto, bem como serem os créditos tributários líquidos, exigíveis, recíprocos e fungíveis entre si para que o crédito do contribuinte seja compensado com o crédito (débito do contribuinte) da respectiva Fazenda Pública, extinguindo-se, assim, a obrigação tributária do sujeito passivo, nos termos do artigo 170 do CTN [...].

Ou seja, 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. [...]

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

Novamente deve-se ressaltar que o crédito objeto de pedido de restituição utilizado na declaração de compensação possui indiscutível natureza tributária, não se enquadra na modalidade créditos de terceiro, por estar materializado em obrigações ao portador (ou seja, seu possuidor será seu proprietário); tem a União como devedora solidária pelo seu adimplemento, nos moldes do § 32 do art. 42 Lei nº 4.156/62 e, nem mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.051/04, foi vedado expressamente o procedimento engendrado pela empresa-contribuinte e, por fim, é a Secretaria da Receita Federal órgão competente para apreciar tais restituições e compensações, conforme acima demonstrado. [...]

Ou seja, não bastasse a ausência de expressa disposição de lei, em sentido a compensação em cotejo existe precedente jurisprudencial recente que, além de reconhecer a idoneidade, certeza e liquidez do crédito, de natureza tributária, materializado em Obrigações da Eletrobrás, afirma ser possível sua utilização para quitação (extinção) de tributos federais, em razão da solidariedade da União pelo adimplemento destes créditos [...].

Logo, não se discute, neste Recurso Voluntário, o deferimento do pedido de restituição e/ou a homologação das compensações apresentadas, mas sim o direito do contribuinte de ver esse pleito analisado em todas as instâncias administrativas, mormente, pelo Conselho de Contribuintes, sem a aplicação desta altíssima penalidade, totalmente descabida e sem amparo legal ante os argumentos expostos. Bem como ser anulado o lançamento e declarado extinto os créditos tributários devido a compensação realizada. [...]

Assim, uma vez que não pode ser afastado o recurso interposto contra a decisão que considerou não declarada a compensação ofertada, por flagrante agressão aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, as alegações acima devem ser reanalisadas pelo órgão superior hierarquicamente competente para apreciar tais questões, reconhecendo-se, por fim, a natureza tributária do empréstimo compulsório, a competência da SRF para administrar o tributo, bem como a inexistência de dispositivo legal que IMPEÇA a compensação engendrada. [...]

Portanto, mais do que demonstrado que empréstimo compulsório, assim como as contribuições sociais, impostos, taxas e contribuições de melhoria são espécies de tributo, consagrados pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional, corroborando posicionamento pacífico de nossa melhor doutrina e jurisprudência. [...]

No que tange a competência da SRF para administrar e restituir o empréstimo compulsório sobre energia elétrica, mister se faz analisar não só a evolução histórica da atividade econômica brasileira, mas também a estrutura organizacional da União Federal [...].

Defende a tese de que a RFB é competente para promover a restituição de obrigações da Eletrobrás e sua compensação com débitos tributários e ainda que à época não existia norma que determinava como condição desse procedimento o recolhimento de DARF.

Suscita:

Assim, verifica-se que a decisão ora guerreada, olvidou-se de o artigo 4º, parágrafo 32 da Lei 4.156/1962 (lei instituidora do empréstimo compulsório em comento), o qual trata da responsabilidade solidária da União, concluindo desta forma, equivocadamente, que tal empréstimo não seria administrado pela Secretaria da Receita Federal, remanescendo apenas uma relação jurídica entre o contribuinte e a própria empresa Eletrobrás S/A.

De fato, a União é responsável solidariamente pelo adimplemento de referidas obrigações nos termos do art. 4 "§ 3", da Lei nº 4.156/62, razão pela qual, o crédito poder usado para compensação com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. [...]

Assim sendo, as referidas Obrigações da Eletrobrás representam quantia em dinheiro que a União (devedora solidária) deve restituir ao contribuinte. Portanto, as Obrigações devem ser aceitas como se dinheiro fossem. [...]

Por fim, resta reforçar o fato de que o procedimento compensatório adotado pela empresa, ora impugnante, não incide em nenhuma das hipóteses do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e do artigo 44 da Lei 9.430/96. quais sejam. não existe expressa disposição legal impossibilitando a compensação com este crédito; o crédito é de natureza tributária (empréstimo compulsório), pois através do procedimento de restituição busca-se a extinção do crédito tributário pela compensação até ulterior homologação, ou seja, não se omitiu nenhum dos elementos do fato gerador, fracionou ou retardou o pagamento do tributo. [...]

Veja-se que o STJ, embora não tenha decidido sobre a multa de 150%. adotou um parâmetro de 20% para considerar como não confiscatória a multa por infração fiscal. Logo, a multa aplicada ao caso presente reveste-se de caráter confiscatório, razão pela qual deve ser cancelada como medida da mais cristalina justiça.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

Diante do exposto, e verificando-se que não existem subsídios justificáveis para a manutenção da aplicação da multa isolada, requer-se desse Egrégio Conselho

de Contribuintes o recebimento, autuação e análise do presente feito, decidindo pela PROCEDÊNCIA do presente Recurso Voluntário, para JULGAR TOTALMENTE IMPROCEDENTE o lançamento da multa isolada, extinguindo integralmente a exigência fiscal, pois, como exaustivamente demonstrado, o procedimento engendrado pela empresa está consentâneo com a legislação pertinente, eis que fora observado todos os ditames legal deste íncrito órgão.

Requer-se, ainda, para evitar a desnecessária repetição, que todos os argumentos suscitados na Impugnação Total protocolada pela empresa-contribuinte, sejam analisados em conjunto com o presente recurso.

Conquanto devidamente provado o montante compensado, protesta ainda, se necessário, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção especialmente pela juntada de novos documentos, oitiva de testemunhas, depoimentos pessoais, perícias, tudo para o esclarecimento desta r. Instituição.

Nesses termos, Pede Deferimento.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente apresenta argumentos em decorrência da compensação não declarada pela utilização de crédito de título público relativamente à cautela nº 000051936-3 representativas de obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A - Eletrobrás, fls. 20-220 e que não se refere a tributos administrados pela RFB, em conformidade com os Per/DComp formalizados no processo nº 10920.001084/2008-36.

Os referidos autos estão arquivados desde 05.10.2011¹. Essa autoridade julgadora de segunda instância não pode se pronunciar nos presentes autos a respeito das questões analisadas no processo nº 10920.001084/2008-36, fls. 224-238. Ocorreu a preclusão consumativa, que é o instituto limitador das atividades processuais praticadas pelas partes impedindo o reexame da matéria, já que a lide que a Recorrente pretende que seja examinada novamente já está finda na esfera administrativa com decisão meritória. Vale esclarecer que o rito da compensação não declarada não se conforma com o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, mas sim com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Ainda a título de esclarecimento, tem-se que a Súmula CARF nº 28, que é de observância obrigatória pelos seus membros, prevê que “não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários” (art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela

¹ Disponível em: <http://comprot.fazenda.gov.br/e-gov/PvC_Mov_Consulta_Movimentos.asp?processoQ=10920001084200836&DDMovimentoQ=05102011&SQOrdemQ=0>. Acesso em 18 nov de 2013.

Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009). A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

O Auto de Infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal². A decisão de primeira instância e o Auto de Infração estão motivados de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício e que a qualificação da multa deve ser afastada.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. O procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior³.

Vale esclarecer que é considerada não declarada a compensação em que o crédito seja um título público e não se refira a tributos administrados pela RFB, independentemente se o valor foi recolhido mediante Darf⁴. Nesse sentido, tem cabimento que a multa de ofício isolada em decorrência de compensação não declarada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) seja aplicada sobre o montante dos débitos indevidamente compensados, pela utilização de crédito de título público e que não se refere a tributos administrados pela RFB e no percentual de 150% no caso em que restar configurada uma das

² Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

³ Fundamentação legal: art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional e art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

⁴ Fundamentação legal: art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

condutas previstas no art. 71, no art. 72 e no art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964⁵.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei, é imposta em razão de uma conduta ilícita por parte do sujeito passivo. A aplicação da multa isolada de ofício qualificada pressupõe que seja caracterizada a intenção do agente de forma deliberada com a finalidade evitar ou diferir o pagamento de tributo devido.

Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta dolosa, que é a vontade livre e consciente de o agente praticar um fato ilícito, ainda que por erro, mas desde de evidenciada a má-fé, da qual decorre prejuízo a outrem. Caracteriza-se pela sonegação, que é a ação ou omissão dolosa do agente de encobrir fatos tributários da Administração Pública, pela fraude, que é a ação ou omissão dolosa de não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo ou pelo conluio, que é o ajuste doloso entre pessoas, seja para encobrir fatos tributários da Administração Pública, seja para não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo⁶.

As condições para o agravamento da multa prevista para os casos de compensação não declarada estão previstos no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 03 de outubro de 2002, que interpreta a legislação tributária de regência da matéria de forma correta. Assim, os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja: (a) de natureza não tributária, (b) inexistente de fato, (c) não passível de compensação por expressa disposição de lei, e (d) baseado em documentação falsa.

No presente caso verifica-se que restou caracterizada a utilização de crédito de natureza não tributária, pois uma causa de indeferimento das compensações ocorreu em função do crédito pleiteado ser título da Eletrobrás, o que, de plano, contraria a expressão disposição legal contida na alínea “c” do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Analisando a situação fática, tem-se que o procedimento foi levado a efeito em decorrência da compensação não declarada pela utilização de crédito de título público relativamente à cautela nº 000051936-3 representativas de obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A - Eletrobrás, fls. 20-220 e que não se refere a tributos administrados pela RFB, em conformidade com os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) formalizados no processo nº 10920.001084/2008-36, fls. 224-238 e o demonstrativo de apuração das bases de cálculo dos valores da multa isolada constante no Termo de Verificação fls. 243-250.

Verifica-se ainda que a Recorrente anteriormente à análise dos Per/DComp formalizados no processo nº 10920.001084/2008-36, fls. 224-238, comprovadamente já havia sido ciência válida do fato de que considera-se não declarada a compensação com utilização de crédito de título público relativamente à Eletrobrás e que não se refere a tributos administrados pela RFB:

⁵ Fundamentação legal : art. 165, art. 168, art. 170, art. 170-A do Código Tributário Nacional art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

⁶ Fundamentação legal: art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 68, art. 70, art. 71, art. 72, art. 73, art. 74 e art. 85 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 13 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

- no processo nº 10920.003991/2007-39, fls. 129-182:

Nos termos do art. 4º da Lei nº 4.156/1962 e dos artigos 48 a 51 e 66 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 68.419/1971, acima transcritos, a administração do referido empréstimo foi integralmente atribuída à Eletrobrás, inclusive no tocante à restituição ou resgate dos valores arrecadados. Portanto, a legislação não atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração do referido empréstimo, mas àquela sociedade anônima, que emitiu, em contraprestação aos empréstimos arrecadados, obrigações ao portador, cujo prazo e condições de resgate estão previstos no próprio título. [...]

Para resgate dos valores devidos, as obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás devem ser apresentadas diretamente à essa empresa. No entanto, conforme entendimento exarado na Informação DISIT nº 3 de 19 de fevereiro de 2008 (fls. 159/161), com fulcro no Parecer PGFN/GAT nº 163/2007 estes expedientes devem ser vistos como petições endereçadas ao poder público, cabendo a autoridade a quem é dirigida pronunciar-se sobre a mesma, quer para acolhê-la quer para desacolhê-la com a devida motivação.

- no processo nº 10920.004279/2007-57, fls. 184-220:

Nos termos do art. 4º da Lei nº 4.156/1962 e dos artigos 48 a 51 e 66 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 68.419/1971, acima transcritos, a administração, do referido empréstimo foi integralmente atribuída à Eletrobrás, inclusive no tocante à restituição ou resgate dos valores arrecadados. Portanto, a lei não atribuiu à Secretaria da Receita Federal a administração do referido empréstimo, mas àquela sociedade anônima, que emitiu, em contraprestação aos empréstimos arrecadados, obrigações ao portador, cujo prazo e condições de resgate estão previstos no próprio título.

Para resgate dos valores devidos, as obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás devem ser apresentadas diretamente a essa empresa, não detendo a Secretaria da Receita Federal qualquer competência em relação a esta matéria. No entanto, conforme entendimento exarado na Informação DISIT nº 3 de 19 de fevereiro de 2008 (fls.99/101), com fulcro no Parecer PGFN/CAT nº 163/2007, o pedido de restituição apresentado pelo contribuinte deve ser visto como petição endereçada ao poder público, cabendo a autoridade a quem é dirigida pronunciar-se sobre a mesma quer para acolhê-la quer para desacolhê-la com a devida motivação. Conforme o despacho 10920.003991/2007-39 [...] o pedido de restituição foi indeferido por não se tratar de tributo ou contribuição administrado pela RFB.

Nesse sentido, a Recorrente reiteradamente vem adotando o procedimento de Per/DComp para compensação indevida de débitos tributário com utilização de crédito de título da Eletrobrás, que não se caracteriza tributo administrado pela RFB.

Por conseguinte, a aplicação da multa de ofício isolada qualificada está correta por restar evidenciada a intenção do agente de forma deliberada com a finalidade evitar ou diferir o pagamento de tributo devido. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente discorda da formalização da Representação Fiscal para fins Penais.

O Auditor-Fiscal Receita Federal do Brasil formalizará representação fiscal, para os fins penais em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos administrados pela RFB constatar fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

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 correspondente⁷.

Em conformidade com a Súmula CARF nº 28: “o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

Nesse sentido, as autoridades fiscais agiram corretamente formalizando a Representação Fiscal para fins Penais, pois restou configurada, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso⁸. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade⁹.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

⁷ Fundamentação legal: art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 1º do Decreto nº 2.730 de 10 de agosto de 1998 e art. 1º da Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008.

⁸ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

⁹ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Autenticado em 07/07/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 20/06/2014 por LEONARDO MENDONÇA MARQUES

, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 17/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Mendonça Marques, Redator designado.

Na sessão em que se apreciou o recurso voluntário, houve divergência quanto à manutenção da qualificação da multa de ofício, prevalecendo o entendimento de que tal majoração deve ser afastada, *in casu*.

Considerando o período dos pleitos por compensações punidos nestes autos, qual seja, de 29.02.2008 a 20.08.2008, a redação vigente à época, no que tange à sanção sob análise, foi aquela instituída pela Lei nº. 11.488/2007:

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

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

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

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

Nota-se que o § 4º acima transcrito tratou especificamente da compensação “não declarada”, disposta no inciso II, do § 12, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dentre os quais está a compensação com créditos de terceiros e relativos a origens estranhas aos tributos administrados pela Receita Federal.

O dispositivo contempla a possibilidade de aplicação da multa do inciso I, do artigo 44 da Lei 9.430 (75%), ou do percentual duplicado na forma do § 1º (150%), conforme o caso.

Portanto, há suporte jurídico para a aplicação da multa isolada, restando analisar o contexto fático para o crivo adequado da subsistência da sanção.

A aplicação da multa qualificada, com imputação de índole penal, nos casos de compensações de créditos de terceiros, deve ser realizada de forma bastante ponderada. É que a experiência recente descortina um mercado atuante, profícuo e engenhoso na elaboração de estruturas com aparência de legalidade, mas que por vezes encobrem esquemas para enganar não só o fisco, mas também os empresários.

O suposto crédito adquirido pela recorrente tinha origem em obrigações da Eletrobrás, que não são tributos administrados pela Receita Federal. No entanto, a inviabilidade de oposição de “créditos da Eletrobrás” aos débitos tributários, não foi assim tão clara e uníssona na dicção do Superior Tribunal de Justiça. Alternando entre casos de debêntures da Eletrobrás, ou de empréstimo compulsório cobrado com a energia elétrica, houve julgados admitindo o oferecimento de tais “papéis” em execução fiscal federal (e.g. Resp 969.102-RS, em decisão monocrática do Ministro Francisco Falcão), admitindo, em um momento ou outro, que tais créditos poderiam ser oponíveis aos débitos fiscais.

O fato é que a confusão e a inconstância da legislação e da jurisprudência relativas ao tema, atreladas à deficiente atuação do fisco no que tange à orientação e esclarecimento ao contribuinte (editando cartilhas e facilitando o diálogo preventivo), contribuem, por vezes, para situações de efetivo engano do contribuinte de boa-fé.

O Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002, trouxe, para o tema das compensações não declaradas, a qualificação da multa partindo de aspectos hipotéticos, o que é inadmissível em se tratando de imputação de índole penal.

Há que se demonstrar, no caso concreto, a conduta individualizada do sujeito passivo quanto ao fato típico. Sem essa demonstração, por parte de quem acusa, a qualificação da multa carece de lastro.

A partir de tais premissas, cabe avaliar qual foi a prova do dolo, da fraude, construída pela autoridade fiscal, para majorar a sanção de ofício. Saber-se-á, a partir de então, se no presente caso a presunção de boa-fé, constitucionalmente prevista, foi infirmada pelo conjunto de provas dos autos.

Como fundamento para a preservação da multa em seu patamar majorado, alegou-se que as compensações teriam sido formalizadas quando a interessada já tinha ciência do entendimento da Receita quanto à não admissão dos créditos da Eletrobrás. Que assim estaria delineado o evidente intuito de fraude, o dolo.

Não se afigura correta, data vênia, a apreensão do que consta nos autos. À fl. 173 dos autos, está a decisão da DRJ que manteve a negativa de restituição dos créditos junto à Eletrobrás, a qual foi proferida em novembro de 2008, portanto, posteriormente aos pleitos de compensação punidos no presente processo.

Na mesma data (5 de novembro de 2008), foi proferida a decisão que manteve a multa isolada em compensações anteriores, em moldes idênticos.

O despacho decisório de fls. 3 e seguintes do 2º Volume dos autos, invoca elementos de outro despacho decisório, sobre o mesmo tema, exarado em 28 de abril de 2009.

Assim, a alegação de que o intuito de lesar o fisco estaria comprovado pela ciência prévia de decisões contrárias ao creditamento relativo à Eletrobrás, não procede. Ainda que os despachos decisórios tenham sido contrários à contribuinte, ou foram posteriores às compensações ou a empresa desafiou tais atos por meio de impugnação administrativa, não se

podendo presumir que tais insurgências pudessem sinalizar má-fé, ou que a contribuinte tivesse certeza do futuro insucesso das defesas.

Não houve falsidade quanto à origem dos créditos pleiteados, nem sobreposição de pedidos de ressarcimento (físicos e eletrônicos) que pudessem indicar o intento de burlar o pronto rastreamento pela Receita. O que se constata, é a imputação de dolo apenas pela caracterização do crédito como não tributário. Nisso, não há crime, apenas divergência de entendimentos, sendo razoável e adequada a punição prescrita na norma legal: a multa aplicada em 75% da dívida não quitada.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, alocando-a no percentual regulamentar de 75%.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques