



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

Processo nº 15578.720065/2011-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.794 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS
Recorrente BRAZIL TRADING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO APRESENTADA. HIPÓTESE DE CABIMENTO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. FALSIDADE CARACTERIZADA POR DECLARAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.

Cabível a imposição da multa isolada qualificada, no percentual de 150%, em virtude de débitos indevidamente compensados quando comprovada a conduta dolosa em razão da falsidade da declaração apresentada por parte da pessoa jurídica nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007. Assim, se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A multa de lançamento de ofício isolada é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

BRAZIL TRADING LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 39.318.225/0001-26, com domicílio fiscal na cidade de Vitória - Estado de Espírito Santo – Avenida Jerônimo Monteiro, nº 1000 - Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória- ES, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 742/751, prolatada pela 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 759/776.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 30/09/2011, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória - ES, Auto de Infração para aplicação da Multa Isolada em razão da compensação indevida de tributos, conforme previsão contida no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com ciência, em 05/10/2011 (fl. 659), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 6.775.179,06, a título de Multa Isolada Qualificada de 150%, calculado sobre o valor dos tributos compensados indevidamente, relativo ao ano-calendário de 2007.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver infração à legislação dos impostos e contribuições em razão da compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo. O sujeito passivo declarou à Receita Federal compensações não admitidas pela legislação, isso porque as Declarações de Compensação apresentadas utilizaram créditos inexistentes de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criados artificiosamente por meio de retificações de Declarações de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF). Mediante inserção de informações falsas em DCOMP, a contribuinte extinguiu, irregularmente, créditos tributários confessados devidos. O procedimento adotado pela autuada qualifica as Declarações por ela apresentadas como falsas, pois era de seu conhecimento a inexistência do direito creditório consignado nas DCOMP. Tal ocorrência caracteriza infração à legislação tributária, implicando o lançamento de multa isolada no percentual de 150% sobre o montante dos débitos indevidamente compensados, seja pela inteligência da legislação vigente à época da infração (Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º, com redação dada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007), seja pela superveniente (Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º, II, com as alterações promovidas pela MP nº 472/2009) que, na espécie de falsidade de Declaração, estabeleceram a incidência da multa prevista no art. 44, I, na forma de seu § 1º da Lei nº 9.430/96, em duplicidade, nesses casos. A compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos oponíveis à Fazenda, inexistindo os alegados créditos de pagamentos indevidos ou a maior, não se inseriam as compensações declaradas no disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96. Infração capitulada, Lei nº 10.833, de 2003, art. 18, § 2º com a redação dada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007 c/c Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, na forma de seu § 1º, em duplicidade (com redação dada pela MP 351/2007).

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 682/694) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a exigência é decorrente da análise documental das Declarações, ocasião em que foi verificada a utilização de falsos créditos de pagamentos indevidos que, na verdade, correspondiam a pagamentos de parte de débitos anteriormente confessados e efetivamente devidos;

- que para forjar a existência dos supostos créditos de pagamentos indevidos, a contribuinte retificou Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e declarou nulos débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - anteriormente confessados e, em parte, quitados por pagamento. As retificações fizeram gerar, irregularmente, supostos créditos de pagamentos indevidos. Isto é, ao retificar as DCTF e zerar os débitos que efetivamente eram devidos, a contribuinte artificiosamente liberava os pagamentos anteriores, ensejando o surgimento e, ao depois, utilizando direito creditório que nunca existiu;

- que as Compensações tratadas nos processos nº 15578.720011/2011-11 e 10783.916766/2009-48 (eletrônico) não foram homologadas pela inexistência do direito creditório declarado pela contribuinte. Pois, ausente o alegado crédito, não se enquadravam as compensações declaradas no disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, uma vez que compensação tributária pressupõe a existência de créditos líquidos e certos oponíveis à Fazenda;

- que este Termo de Verificação Fiscal se presta exclusivamente para demonstrar o enquadramento das compensações veiculadas nas DCOMP nº 42100.30844.150507.1.3.04-9807, 41077.41238.270407.1.3.04-0965, 19118.38356.040507.1.3.04-1890, 06206.53118.290507.1.3.04-8008, 24174.02626.170407.1.3.04-0984, 29127.55340.150507.1.3.04-4187, 36857.53130.150507.1.3.04-7736 e 27111.48329.290507.1.3.04-4101 no disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

- que as constatações decorrem do exame das indigitadas Declarações de Compensação transmitidas, via internet, à Receita Federal do Brasil com a utilização do Programa PERDCOMP, tratadas nos processos administrativos nº 15578.720011/2011-11 e 10783.916766/2009-48 (eletrônico) e apresentadas posteriormente a **22/01/2007**, data da publicação da Medida Provisória nº 351/2007, que passou a determinar a aplicação de multa isolada nos casos de não homologação da compensação, quando se comprove falsidade da Declaração apresentada pelo sujeito passivo, enquadramento legal em que se inserem as DCOMP identificadas abaixo, por processo, conforme DESCRIÇÃO DOS FATOS (2);

- que em pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal, constatou-se que os supostos créditos de pagamentos indevidos que amparavam as DCOMP acima discriminadas, eram decorrentes de débitos anteriormente confessados e adimplidos, mas, *a posteriori*, submetidos à retificação e declarados irregularmente como inexistentes. É que a interessada inicialmente apresentou Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) confessando os débitos apurados de COFINS e os correspondentes pagamentos e compensações que os adimpliam, entretanto, alguns anos depois, retificou as mesmas DCTF para declarar nulos esses débitos, o que fez gerar, fraudulentamente, supostos créditos de pagamentos indevidos. A relação das DCTF originais e, ainda, das retificadoras que declararam nulos os débitos de COFINS foram juntadas às fls. 43/56;

- que intimada a apresentar as razões e as provas dos motivos que ensejaram as retificações processadas nas DCTF (Termo de Intimação nº 33/2011, à fl.177), isto é, da

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

Autenticado digitalmente em 07/12/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinado digitalmente em 08/12/2014

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 07/12/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ

Impresso em 16/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inexistência de débitos de COFINS dos períodos de apuração 1º TRIM/2003 e 1º TRIM/2004, a interessada disponibilizou os documentos juntados às fls.178/184 e 185/368;

- que em razão do não atendimento do quesito proposto, foi reintimada – Termo de Intimação (TI) nº 35/2011, às fls.370/371 - a prestar esclarecimentos e comprovar a causa das alterações promovidas nas DCTF, bem como a apresentar os extratos das Declarações que confessavam os valores escorreitos da Contribuição devidos. Os documentos apresentados foram juntados às fls.372/425. Várias foram as datas de entrega de documentos. Em razão da entrega recorrente de documentação incompleta, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal, em 30/05/2011 (fls.427/428);

- que quanto à comprovação contábil e fiscal dos valores declarados da Contribuição, entregou planilhas com valores distintos entre si e, ainda, destoantes das demais informações anteriormente prestadas à Receita Federal por meio do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ). Elencou parcisos lançamentos contábeis que, de igual sorte, não coincidiam com as informações prestadas à Receita Federal em suas Declarações;

- que várias foram as orientações acerca da comprovação dos valores devidos da Contribuição, fato que pode ser confirmado pelos muitos recibos de apresentação de documentos. Como pode ser constatado pelo teor dos papéis entregues, em regra, a documentação integral não era disponibilizada à Receita, permanecendo os valores lançados sempre à margem daqueles declarados nas DCTF originais e em parte adimplidos por pagamento. Por fim, foram disponibilizados parte dos lançamentos dos Diários e dos balancetes mensais, tanto da Matriz quanto da Filial, dos períodos de apuração elencados referentes à Contribuição no regime cumulativo;

- que malgrado a não comprovação contábil do valor devido, tanto o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) do 1º TRIM/2004, arquivado sob o nº 0000100200400578932, apresentado pela contribuinte à Receita Federal em 22/4/2004, quanto a Declaração de Informações Econômico Fiscais do Exercício 2005 (DIPJ/2005), ND 0867444, anexados às fls.148 e 172, confirmam os valores originalmente declarados à Receita Federal por meio de DCTF do 1º TRIM/2004. As poucas distorções são indignas de nota. Portanto, o pagamento utilizado na DCOMP referia-se ao adimplemento de parte do débito de COFINS apurado no regime não cumulativo em 03/2004 e não a qualquer crédito de pagamento indevido ou a maior, fato de conhecimento da contribuinte;

- que dos créditos de pagamentos indevidos que amparavam as compensações, independente das retificações realizadas pela contribuinte em relação às DCTF, fato é que a contribuinte sabia perfeitamente que os créditos que amparavam as compensações declaradas nas DCOMP se referiam a pagamentos devidos e que adimpliam, em parte, débitos anteriores por ela confessados;

- que ainda para corroborar o entendimento do já historiado, registra-se que a própria contribuinte, em resposta ao questionamento quanto à retificação das DCTF mensais para declarar débitos de CSLL inexistentes, afirmou que a empresa havia contratado um escritório de advocacia para prestar serviços tributários (inclusive acompanhar DCTF), mas, tomando conhecimento de que os profissionais contratados estariam trabalhando indevidamente, rescindiu o contrato e estava tomando providências, inclusive retificando DCTF, voltando aos valores das originais e ***“assumindo todas as responsabilidades”***

pertinentes ao caso", (fls.657/658). Destarte, administrativamente, o presente auto de infração é uma dessas responsabilidades/conseqüências das irregularidades praticadas;

- que o art. 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a compensação dos créditos apurados pela contribuinte com débitos próprios. A compensação pressupõe a existência de crédito oponível à Fazenda Pública. Ainda que sob condição resolutória, extingue o crédito tributário. O benefício da extinção do crédito tributário, entretanto, traz consigo o ônus da compensação declarada indevidamente, em outras palavras, da extinção do crédito tributário sabidamente irregular. Não homologada a compensação, há cobrança de acréscimos de mora e multa isolada sobre os débitos compensados indevidamente;

- que o percentual da multa aplicada é de 150% sobre os débitos indevidamente compensados, seja pela inteligência da legislação vigente à época da infração (Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º, com redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007), seja pela superveniente (Lei nº 10.833/2003, art.18, § 2º, II, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 472/2009), que na espécie de falsidade de Declaração, estabeleceram a incidência da multa prevista no art. 44, I, na forma de seu § 1º, da Lei nº 9.430/96, em duplicidade, nestes casos.

Em sua peça impugnatória de fls. 697/701, instruída pelos documentos de fls. 702/739, apresentada, tempestivamente, em 04/11/2011, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o lançamento tributário aqui contestado não merece prosperar, tendo em vista que sua constituição, além de deixar transparecer uma excessiva arbitrariedade, não encontra respaldo, tanto na jurisprudência como na legislação tributária que o ampara;

- que como podemos observar pelo relato do Termo de Verificação Fiscal, a presente exigência tributária teve origem na não homologação de compensações realizadas pela impugnante, sob a alegação de ocorrência de falsidade nas declarações;

- que, primeiramente, não podemos deixar de refutar veementemente esta posição colocada pela fiscalização, uma vez que, uma simples orientação normativa não pode e nunca irá dar respaldo legal para uma tamanha arbitrariedade;

- que analisando a legislação de regência não se pode chegar a conclusão diferente, de que no presente caso, a administração tributária da Delegacia de Vitória além de agir de maneira totalmente arbitrária, não cumpriu o que determina a lei;

- que o princípio Constitucional que veda o confisco por parte da legislação tributária, muito comentado, mas de difícil caracterização, no presente caso, não restam dúvida sobre sua presença, uma vez que, mesmo tendo a contribuinte o direito de se defender, e mesmo tendo a Fazenda Nacional, a possibilidade de buscar os créditos tributários objetos de possível compensação indevida, com os devidos acréscimos legais (multa e juros), ainda se sente no direito de aplicar esta arbitrariedade multa isolada de 150% sobre o total compensado.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que como se extrai da impugnação, a interessada não contesta os fatos postos pela autoridade fiscal como motivadores da aplicação da multa isolada, no caso, “não homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”;

- que, se diga, são consideradas incontestes as matérias sobre as quais a contribuinte não se manifestou expressamente, em obediência ao disposto no art. 17 do Decreto no 70.235/72, e alterações posteriores, que regula o processo administrativo fiscal; tais matérias, portanto, não integram a lide. Assim, impedido o julgador administrativo de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona, reputa-se definitivo na esfera administrativa o lançamento dos valores a estas correspondentes;

- que se verifica é que a insurgência da interessada se direciona, primeiro, a contestar a legalidade do feito fiscal, na medida em que reclama que a administração tributária, além de agir de maneira totalmente arbitrária, não cumpriu o que determina a lei, no caso, ofertar a oportunidade de manifestação contra a não homologação das compensações, nos termos dos parágrafos, 7º, 8º e 9º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996;

- que, segundo, segue reclamando das alterações promovidas ao longo do tempo na legislação que trata da compensação, que, segundo alega, vieram no sentido de limitar o direito antes conferido ao contribuinte de quitar seus débitos por meio de compensação nos termos dos artigos 156, inc. II, e 170 do CTN. E, por fim, questiona a constitucionalidade da multa aplicada, dizendo-a confiscatória;

- que no caso em análise, tem-se que a autoridade fiscal concluiu que a interessada teve o intuito de extinguir crédito tributário irregularmente, com amparo em declarações falsas quanto à existência do direito creditório, e lavrou o presente auto de infração. Expôs em seu relatório, detalhadamente, os fatos e elementos que fundamentaram tal conclusão e a impugnante, por seu turno, não os contestou;

- que, assim, caracterizada a hipótese legal para a incidência da multa isolada no percentual de 150% sobre o total do débito indevidamente compensado, tem-se que o auto de infração foi lavrado em conformidade com os dispositivos legais de regência, vigentes à época dos fatos;

- que, diante disso, aqui somente resta dizer que ao remeter a discussão para o campo da ilegalidade e da constitucionalidade de institutos jurídico tributários definidos em disposições literais de lei regularmente vigentes, a contribuinte afasta a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo;

- que as instâncias administrativas não têm competência pra apreciar questões que versem sobre a ilegalidade ou constitucionalidade de atos legais regularmente vigentes, uma vez que o controle jurisdicional da constitucionalidade das leis é matéria privativa do Poder Judiciário. No sentido desta limitação de competência dos agentes públicos tem se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (antigo Conselho de Contribuintes), traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos;

- que, portanto, compete às Delegacias de Julgamento tão somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos

procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento;

- que assim definida tal limitação, cumpre que se declare, nesta instância, a improcedência das alegações da impugnante, referendando o feito fiscal naquilo que se relaciona com a multa no percentual em que foi aplicada;

- que é improcedente a alegação de arbitrariedade por parte do Fisco. Em análise aos autos verifica-se que a fiscalização, a fim de atestar a regularidade das compensações efetuadas pela contribuinte, procedeu à análise dos créditos (pagamento indevidos) informados em Dcomp de forma regular, instando e oportunizando à interessada a cumprir o ônus que a legislação lhe impõe de comprovar o direito alegado. Mencione-se que o Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito. Já a Instrução Normativa RFB no 1.300/2012, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e resarcimento de créditos tributários;

- que a legislação de regência não faz nenhuma ressalva a essa obrigatoriedade do lançamento no que concerne a casos como o que aqui se tem (conexão entre despacho decisório e auto de infração que tratam das mesmas compensações), apenas determina que “Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo [art. 18], as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente” (§3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003);

- que em face desta determinação, cumpre mencionar que a partir da análise dos autos do processo nº 15578.720011/201111 (em pesquisa ao processo eletrônico), o qual tratou das compensações em relação às quais se refere o presente auto de infração, tem-se que: a interessada foi cientificada do Parecer Seort nº 1017/2011 e correspondente despacho decisório que não homologou as compensações (fls. 618 e 620); do despacho decisório consta a abertura de prazo para a manifestação de inconformidade; não consta que a interessada tenha apresentado manifestação de inconformidade contra o despacho decisório;

- que, assim, tendo sido realizado em consonância com a legislação de regência, reputa-se legal e regularmente realizado o procedimento fiscal de investigação e apuração da conduta da contribuinte que resultou na lavratura do presente auto de infração. Desta feita, não há que se falar em arbitrariedade e nem em ilegalidade do feito fiscal.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*Data do fato gerador: 17/04/2007, 27/04/2007, 05/05/2007
INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.
AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Autenticado digitalmente em 07/12/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinado digitalmente em 08/12/2014

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 07/12/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ

Impresso em 16/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Data do fato gerador: 17/04/2007, 27/04/2007, 05/05/2007
MATÉRIA INCONTESTE. DEFINITIVA NO ÂMBITO
ADMINISTRATIVO.*

O julgador administrativo é impedido de manifestar-se em relação a matéria contra a qual o impugnante não se manifestou expressamente, pelo que se reputa definitivo, na esfera administrativa, o lançamento na parte relacionada a tal matéria.

*PROCEDIMENTO FISCAL. ANÁLISE DO CRÉDITO.
LEGALIDADE.*

Reputa-se legal e regularmente realizado o procedimento fiscal de análise do crédito informado em Dcomp que foi realizado em consonância com a legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/09/2013, conforme Termo constante à fl. 757, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (14/10/2013), o recurso voluntário de fls. 759/776, instruída pelos documentos de fls. 777/786, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o crédito tributário padece de certeza e liquidez, imposto a que a matéria tributária seja reexaminada nesta instância administrativa à luz da legislação que embasou o lançamento de ofício da multa qualificada, no percentual de 150%;

- que para que seja aplicada a multa isolada prevista, a irregularidade deve se enquadrar na hipótese de “não homologação da compensação quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo”. No presente caso, a autoridade fiscal, que examinou as compensações, não fez qualquer referência dos documentos, concluindo tratar-se de compensações não homologadas por inexistência de direito creditório;

- que, com efeito, a multa isolada imposta à recorrente não se enquadraria na hipótese de que trata o caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, posto que a não homologação das compensações está fundamentada expressamente na inexistência do direito creditório. Por outro lado, a aplicação do § 2º deste dispositivo depende da exegese do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dado que este faz remissão aos ilícitos conceituados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que, por tais razões, não há que falar em multa isolada qualificada, até porque o Parecer Seort nº 107/2011, que orientou a lavratura do Auto de Infração pela não-homologação das compensações, está fundamentado no art. 74 da lei nº 9.430, de 1996;

- que, portanto, ao formalizar o lançamento de ofício da multa isolada, no percentual de 150%, com capitulação legal no § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, c/c

art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a autoridade fiscal inovou no enquadramento legal da penalidade;

- que por se tratar de atividade plenamente vinculada, o lançamento de ofício padece de legitimidade, notadamente quando à aplicação da penalidade cabível de 50%, nos termos dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que determina o cálculo do montante da multa isolada considerando o valor do crédito objeto das compensações não-homologadas.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata-se de auto de infração mediante o qual foi lançado contra a recorrente o crédito tributário de R\$ 6.775.179,06 a título de Multa Isolada de 150%, calculado sobre o valor dos tributos compensados indevidamente, relativo ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, no valor de R\$ 4.516.786,04, solicitado e indeferido através dos processos nºs 15578.720011/2011-11 e 10783.916766/2009-48, cuja infração foi capitulada no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007.

A conduta motivadora da aplicação da penalidade foi praticada pela transmissão das Declarações de Compensação (DComp) nºs 42100.30844.150507.1.3.04-9807, 41077.41238.270407.1.3.04-0965, 06206.53118.290507.1.3.04-8008, 29127.55340.150507.1.3.04-4187, 27111.48329.290507.1.3.04-4101, tratadas nos processos administrativos nºs 15578.720011/2011-11 e 10783.916766/2009-48 que no cômputo dos débitos falsamente compensados há R\$ 4.516.786,04, planilha à fl. 659.

Da análise dos autos, é fato incontrovertido de que a autoridade fiscal firmou o seu convencimento amparado no entendimento de que a exigência é decorrente da análise documental das Declarações, ocasião em que foi verificada a utilização de falsos créditos de pagamentos indevidos que, na verdade, correspondiam a pagamentos de parte de débitos anteriormente confessados e efetivamente devidos. Para forjar a existência dos supostos créditos de pagamentos indevidos, a contribuinte retificou Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e declarou nulos débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - anteriormente confessados e, em parte, quitados por pagamento. As retificações fizeram gerar, irregularmente, supostos créditos de pagamentos indevidos. Isto é, ao retificar as DCTF e zerar os débitos que efetivamente eram devidos, a contribuinte artificiosamente liberava os pagamentos anteriores, ensejando o surgimento e, ao depois, utilizando direito creditório que nunca existiu.

Como visto, a discussão de mérito neste colegiado se prende, tão-somente, sobre a possibilidade de a autoridade fiscal lançadora aplicar a multa isolada no percentual de 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007, tendo como fato motivador a argumentação da existência de declaração falsa nos casos de compensação de tributos e contribuições na situação em que a autoridade fiscal apura inexistência de créditos a serem compensados.

O fato de não haver impugnado a não homologação das compensações não prejudica a possibilidade de a contribuinte defender-se da imposição da multa na instância administrativa.

Nesse sentido, passo à análise dos principais argumentos utilizados pelo recorrente de que não ocorreu a falsidade prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e se tivesse ocorrido deveria ter sido claramente descrita e comprovada.

O Parecer da DRF/Vitória-ES (fls. 635/645) para não homologar as compensações por inexistência do direito creditório nelas informado amparou-se na análise e fundamentação de informação, dos quais transcrevo os excertos abaixo:

É que a contribuinte, alguns anos após o recolhimento de valores que serviram à quitação de parte dos débitos de COFINS dos PA 1 a 3 e 7 a 9/2003 e 1 a 3/2004, transmitiu à Receita Federal DCTF retificadoras para declarar tais débitos inexistentes. Em decorrência disso, convolou ilicitamente esses recolhimentos em créditos fictícios de pagamentos indevidos. Retificação totalmente irregular, a teor do verificado na contabilidade da declarante, e, deliberada, com o claro intuito de gerar crédito artifício a ser utilizado em compensação tributária.

Intimada a prestar esclarecimentos acerca das retificações de DCTF para declarar a inexistência dos débitos, justificou que se tratava de erro de digitação ou de preenchimento. Ocorre que tal assertiva não condiz com as medidas adotadas pela contribuinte que, após declarar inexistentes os débitos de COFINS (DCTF retificadoras), transmitiu Declarações de Compensação utilizando como crédito os supostos pagamentos indevidos. De se indagar se as Declarações de Compensação transmitidas, amparadas nos recolhimentos, originalmente devidos, também foram erro de digitação.

O proceder da declarante está claro. Transmitiu DCTF retificadoras com valores zerados da Contribuição, para gerar créditos artificiosos a suportar compensação e extinguir débitos, mantendo a Fazenda em erro e obtendo as vantagens inerentes a esta extinção.

Do exame aqui realizado, o modus operandi se repetiu nas DCTF do 1º e 3º TRIM de 2003 e 1º TRIM/2004. Repisa-se: Não há falar em erro de preenchimento. A ação de retificar as DCTF para declarar a inexistências de débitos foi determinada e teve o claro intuito de “produzir” crédito com a finalidade de amparar compensações.

[...]

É certo que o sujeito passivo que apurar crédito, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB (Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, art.74, caput e Instrução Normativa RFB nº 900 de 30 de dezembro de 2008, art. 2º, § 1º e 34). Entretanto, como constatado, em tal regramento não se pode enquadrar a interessada declarante. É que os alegados e artificiosos créditos

de pagamentos indevidos, utilizados nas compensações aqui analisadas, foram originados de retificações irregulares das DCTF dos 1º e 3º TRIM/2003 e 1º TRIM/2004 que convolaram os pagamentos devidos da Contribuição em fictícios créditos de pagamentos indevidos.

(OS DESTAQUES NÃO SÃO DO ORIGINAL)

Para efetuar o lançamento da multa ora questionada, a autoridade fiscal analisou todas as declarações e apontou, entre outros, os seguintes fatos (fls. 682/694):

A exigência é decorrente da análise documental das Declarações, ocasião em que foi verificada a utilização de falsos créditos de pagamentos indevidos que, na verdade, correspondiam a pagamentos de parte de débitos anteriormente confessados e efetivamente devidos.

Para forjar a existência dos supostos créditos de pagamentos indevidos, a contribuinte retificou Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e declarou nulos débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - anteriormente confessados e, em parte, quitados por pagamento. As retificações fizeram gerar, irregularmente, supostos créditos de pagamentos indevidos. Isto é, ao retificar as DCTF e zerar os débitos que efetivamente eram devidos, a contribuinte artificiosamente liberava os pagamentos anteriores, ensejando o surgimento e, ao depois, utilizando direito creditório que nunca existiu.

[...]

As constatações decorrem do exame das indigitadas Declarações de Compensação transmitidas, via internet, à Receita Federal do Brasil com a utilização do Programa PERDCOMP, tratadas nos processos administrativos nº 15578.720011/2011-11 e 10783.916766/2009-48 (eletrônico) e apresentadas posteriormente a 22/01/2007, data da publicação da Medida Provisória nº 351/2007, que passou a determinar a aplicação de multa isolada nos casos de não homologação da compensação, quando se comprove falsidade da Declaração apresentada pelo sujeito passivo, enquadramento legal em que se inserem as DCOMP identificadas abaixo, por processo, conforme DESCRIÇÃO DOS FATOS (2).

[...]

Independente das retificações realizadas pela contribuinte em relação às DCTF, fato é que a contribuinte sabia perfeitamente que os créditos que amparavam as compensações declaradas nas DCOMP se referiam a pagamentos devidos e que adimpliam, em parte, débitos anteriores por ela confessados.

Além do rol de Declarações apresentadas pela contribuinte, que totalizaram mais de 260 Declarações de Compensação, amparadas em créditos inexistentes de pagamentos indevidos de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL, o modus operandi adotado

pela contribuinte demonstra, com clareza, o intuito da declarante de extinguir crédito tributário irregularmente, com amparo em Declarações falsas quanto à existência do direito creditório.

Às fls. 659/667 encontram-se discriminadas as DCOMP apresentadas pela contribuinte, **subsidiadas por créditos inexistentes de pagamento indevido ou a maior**. Como pode ser constatado, em referência às DCOMP que utilizaram supostos pagamentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL (planilhas às fls. 664/667), a maioria foi cancelada em 26/07/2011, após iniciado o procedimento tendente a verificar a regularidade das compensações declaradas nas DCOMP que utilizavam créditos de pagamentos indevidos de PIS e de COFINS.

Mesmo após o cancelamento de grande parte das DCOMP, ainda permaneceram 173 Declarações de Compensação amparadas em créditos inexistentes de pagamentos indevidos ou a maior de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, que ao todo extinguiram, por compensação, sob condição resolutória, R\$26.636.994,80 de débitos tributários federais.

[...]

Embora nem todas as DCOMP amparadas em créditos inexistentes de pagamentos indevidos de COFINS tenham sido aqui tratadas, no total, consoante demonstrado à fl. 659/660, a contribuinte declarou a extinção por compensação de R\$21.432.881,84 (vinte e um milhões, quatrocentos e trinta e dois mil, oitocentos e oitenta e um reais e oitenta centavos) de tributos devidos, mediante utilização de falso direito creditório a título de pagamento indevido de COFINS, informação falsa consignada nas Declarações (DCOMP) com o claro intuito de extinguir tributos devidos.

[...]

Foram apresentadas mais de 95 Declarações de Compensação e efetuadas inúmeras retificações de DCTF para desvincular os pagamentos de COFINS e utilizá-los como direito de crédito. Trata-se de ação consciente e deliberada, que se afigura como fraude. O procedimento realizado pela contribuinte é claro. Não foi “erro de digitação”. Foram transmitidas à Receita Federal dezenas de Declarações de Compensação com informações inverídicas. O objetivo era extinguir milhões em créditos tributários mediante a utilização de direito creditório fictício. Portanto, tais compensações enquadram-se no disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 1148/2007, que alterou o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e passou a impor a aplicação de multa isolada nas situações de não homologação de compensações declaradas pelo sujeito passivo nos casos de falsidade da Declaração apresentada. Ocorre que tal determinação só foi introduzida a partir da publicação da MP nº 351/2007, em 22 de janeiro de 2007, fato que insere neste dispositivo apenas as DCOMP apresentadas a partir desta data.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a compensação dos créditos apurados pela contribuinte com débitos próprios. A compensação pressupõe a existência de crédito oponível à Fazenda Pública. Ainda que sob condição resolutória, extingue o crédito tributário. O benefício da extinção do crédito tributário, entretanto, traz consigo o ônus da compensação declarada indevidamente, em outras palavras, da extinção do crédito tributário sabidamente irregular. Não homologada a compensação, há cobrança de acréscimos de mora e multa isolada sobre os débitos compensados indevidamente. É o caso em tela.

O percentual da multa aplicada é de 150% sobre os débitos indevidamente compensados, seja pela inteligência da legislação vigente à época da infração (Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º, com redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007), seja pela superveniente (Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º, II, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 472/2009), que na espécie de falsidade de Declaração, estabeleceram a incidência da multa prevista no art. 44, I, na forma de seu § 1º, da Lei nº 9.430/96, em duplidade, nestes casos.

(OS DESTAQUES NÃO SÃO DO ORIGINAL)

Convém verificar logo o comando legal empregado para aplicação da multa. Em sua primeira versão, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, foi assim redigido:

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 sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 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 é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

Em seguida, foi editada a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, cujo art. 25 dispôs:

Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 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 da não homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

[...]

§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada 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.

Posteriormente, sobreveio a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, prescrevendo em seu art. 18:

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.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo.

Da leitura atenta dos dispositivos legais, constata-se que desde o inicio de vigência do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, dois requisitos eram exigidos para a imposição da presente penalidade (multa de ofício isolada qualificada): a) a não homologação da compensação; b) a comprovação da conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, substituída posteriormente por falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

De fato, a legislação de regência limitou a imposição de multa isolada qualificada aos casos em que se comprove **falsidade** da declaração apresentada pelo sujeito passivo e nas hipóteses de compensação considerada não declarada:

Assim, considerando a nova redação do caput do art. 18 da lei 10.833, de 2003, quanto às situações em que se comprova a “*falsidade*” da declaração, independente se no crédito ou no débito, admite-se a aplicação de multa qualificada de 150% (art. 18, §2º, Lei 10.833/03).

É de se ressaltar, que no caso em questão, a norma legal não exige dolo expressamente ou vincula sua aplicação ao conteúdo do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no art. 136 do Código Tributário Nacional “responsabilidade por infrações independe da intenção do agente”. Se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso.

Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o Código Tributário Nacional exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vencendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Ora, como já se disse, foram apresentadas mais de 95 Declarações de Compensação e efetuadas inúmeras retificações de DCTF para desvincular os pagamentos de COFINS e utilizá-los como direito de crédito. Trata-se de ação consciente e deliberada, que se afigura como fraude. O procedimento realizado pela contribuinte é claro. Não foi “erro de digitação”. Foram transmitidas à Receita Federal dezenas de Declarações de Compensação com informações inverídicas. O objetivo era extinguir milhões em créditos tributários mediante a utilização de direito creditório fictício. Portanto, tais compensações enquadram-se no disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº

11.488, de 2007, que alterou o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 e passou a impor a aplicação de multa isolada nas situações de não homologação de compensações declaradas pelo sujeito passivo nos casos de falsidade da Declaração apresentada.

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de confisco, ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. *pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
2. *representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

[...].

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

[...]

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas

pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos ou receitas tributáveis auferidas e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedaçāo ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócuo, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o voto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009).

Da do presente caso está assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)”.

Enfim, não há previsão legal de redução de multa pecuniária aplicada em atividade de fiscalização repressiva e exigida via auto de infração ou notificação de lançamento, além das hipóteses de redução previstas no art. 6º da Lei nº 8.218/91, com redação da Lei nº 11.941, de 2009 (art. 28). *Vide*, ainda, o art. 601 do Decreto nº 7.212, de 2010.

A propósito, transcrevo o disposto no art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações posteriores, *in verbis*:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de

lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

No caso, pelo fato da contribuinte ter optado pela apresentação de recurso voluntário, ou seja, discussão nesta instância recursal da decisão de primeira instância, restou prejudicada qualquer redução da penalidade aplicada.

Por derradeiro, apenas para argumentar, a multa punitiva repressiva tem sua graduação prevista ou cominada na legislação de regência para proteção do bem jurídico público tutelado (a receita da Fazenda Pública federal para realização dos fins constitucionais) e inibir a prática de infrações contra o fisco.

Se alguns contribuintes, ainda assim, cometem infrações tributárias, infere-se, então, que o percentual cominado na legislação foi insuficiente para afastá-los da prática delituosa.

Ou seja: se na relação custo-benefício, há contribuintes que, embora conhecedores do rigor da lei, ainda preferem assumir o risco, praticando infrações tributárias, apostando em suposto baixo risco de serem fiscalizados, logo, quando flagrados, não há outra alternativa a não ser sujeitar-se aos ditames da lei.

Em matéria de penalidade pecuniária (repressiva) por infração tributária não se aplica o princípio da capacidade contributiva, segundo a melhor doutrina. As penas estão previstas abstratamente na lei, porém, incidem nelas, em concreto, apenas quem quer ou quem

assume o risco de, com sua conduta, praticar infração contra o fisco. Por conseguinte, não há que se falar em penas pecuniárias desproporcionais ou confiscatórias cominadas na lei tributária para aplicação na atividade de fiscalização repressiva.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez