



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

Processo n° 15582.720088/2012-03
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3202-001.205 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de maio de 2013
Matéria MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida AGRO FOOD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

MULTA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DCOMP PENDENTE DE ANÁLISE. NULIDADE INSANÁVEL DO LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL.

O ato de lançamento efetuado para cobrança da multa isolada em decorrência de compensação indevida, cuja ciência foi dada ao sujeito passivo em data anterior à ciência dos despachos decisórios denegatórios do direito à compensação, é vício insanável de natureza material e enseja a nulidade do lançamento.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Irene Souza da Trindade Torres Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Afonso Celso Mattos Lourenço, OAB/RJ n°. 27.466.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Gilberto de Castro Moreira Junior – Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente processo trata de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração lavrado em 12/12/2011, com ciência em 13/12/2011, para a cobrança de a multa regulamentar por compensação indevida (art. 18 da Lei nº 10.833/03), no montante de R\$ 2.982.889,89 (e-folhas 7/ss), em decorrência da glosa de créditos considerados indevidos e fictícios pela fiscalização.

Inicialmente a citada multa havia sido lançada nos autos do processo nº 10783.725365/2011-03, juntamente com os autos de infração para a cobrança do PIS e da Cofins, multa de ofício e juros de mora, contudo, através da Resolução nº 12-000.107, de 10/05/2012, proferida pela 17ª Turma da DRJ – Rio de Janeiro, foi determinado que fosse apartado o auto de infração da multa isolada e sua respectiva impugnação (e-folhas 3/6).

Para elucidar os fatos e destacar os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o **Relatório** constante da decisão de primeira instância administrativa (e-fls. 501/ss), *verbis*:

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de multa isolada (fls. 07/31) por compensação indevida, no total de R\$ 2.982.889,89, conforme previsto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

O auto de infração foi lançado originalmente no processo 10783.725365/201103.

Diante disso, os autos foram baixados em diligência por meio da Resolução nº 12-000.107, de 10/05/2012, para apartar o auto de infração de multa isolada e a respectiva impugnação para que seja julgado, em conjunto, com a manifestação de inconformidade por ventura apresentada contra os processos de compensação que originaram a multa.

Foi reaberto o prazo de 30 dias para nova manifestação da contribuinte, e retornar os autos à Turma para prosseguimento.

Sendo assim, este processo trata unicamente do lançamento da multa isolada.

A interessada foi cientificada do auto de infração e do Termo de Encerramento em 13/12/2011 e apresentou impugnação em 12/01/2012.

Em 21/09/2012 a interessada foi cientificada do resultado da diligência e apresentou impugnação complementar em 17/10/2012, requerendo que fossem declaradas cumpridas, em sua integralidade, as determinações da DRJ/RJ contidas na Resolução nº 12000.107 e ratificando, em sua integralidade, o conteúdo da Impugnação, reiterando os pedidos aduzidos na referida peça de defesa.

Em relação à multa isolada, a interessada apresentou as seguintes alegações na impugnação (fls. 32/149):

1. Nulidade do lançamento já que não foram citados quais despachos decisórios que teriam resultado nas glosas, se foram objeto de confirmação pelo titular da unidade e também não foi trazida eventual decisão;

2. Nulidade do lançamento da multa isolada visto que o agente fundamentou genericamente no art. 18 da Lei 10.833/2003, sequer indicando em quais hipóteses do referido dispositivo estaria sendo enquadrada, se no caso de falsidade ou no de compensação considerada não declarada, o que prejudica o exercício da ampla defesa;

3. Conforme já exposto em itens anteriores, é incabível a multa porque desconhecia o artifício utilizado na comercialização de café

4. Que as condutas citadas pela fiscalização não passam de meras presunções, que não estão comprovadas e, portanto, incabível a multa;

5. Que o percentual aplicado está equivocado, que a multa nos casos de indeferimento de pedidos de ressarcimento ou da não homologação de declarações de compensação foi reduzida de 75% para 50%;

6. Que a multa de 150% do art. 18 da Lei 10.833/2003 é incabível pela ausência da aventada "falsidade de declaração", já que a impugnante apenas submeteu ao Fisco pedido de homologação de compensação de seus débitos com créditos que sempre julgou serem legítimos para quitação das suas pendências tributárias;

É o relatório.

A 16ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro proferiu o Acórdão nº 12-54.439, em 03 de abril de 2013 (e-folhas nº 501/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

MULTA. COMPENSAÇÃO. DCOMP PENDENTE DE DECISÃO.

Incabível o lançamento da multa por não homologação da compensação quando se comprove falsidade, quando tais Dcomps ainda estão pendentes de decisão.

DECISÃO. PENDENTE.

Considera-se pendente de decisão administrativa, a Declaração de Compensação, em relação a qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da unidade competente para decidir sobre a compensação.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Como visto, a 16ª Turma deu provimento à impugnação e apresentou **Recurso de Ofício**, em face de o valor exonerado exceder o limite de alçada.

A interessada foi regularmente cientificada do Acórdão, em 14/04/2013 (e-folhas 507/509).

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como relatado, a 16ª Turma da DRJ – Rio de Janeiro julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte pelo fato de ter sido dada ciência do auto de infração, que cobrava a multa isolada por compensação indevida, no dia **13/12/2011**, portanto, em data anterior à ciência dos respectivos despachos decisórios que não homologaram os pedidos de compensação (processo nº 10783.725349/2011-11: informação fiscal Sefis/DRF/VIT/ES nº 103/2011 e Despacho Decisório com ciência ao contribuinte em **03/08/2012**; processo nº 10783.925353/2011-71: informação fiscal Sefis/DRF/VIT/ES nº 107/2011 e Despacho Decisório com ciência em **06/08/2012**; processo nº 10783.725356/2011-12: informação fiscal Sefis/DRF/VIT/ES nº 110/2011 e Despacho Decisório com ciência em **06/08/2012**).

Desse modo, o voto condutor da decisão recorrida foi encaminhado no sentido de cancelar o crédito tributário lançado, “*tendo em vista que a multa isolada em razão da não homologação da compensação foi lançada quando as compensações ainda estavam pendentes de decisão administrativa*”.

Concordo em parte com o voto proferido pela instância *a quo*.

É certo que o dispositivo legal insculpido no artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, prescreve os dois requisitos citados pela relatora da DRJ para a imposição da penalidade, quais sejam: i) a comprovação da conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, substituída posteriormente por falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo; ii) a não homologação da compensação.

O primeiro requisito - a “conduta dolosa” - foi confirmado tanto no julgamento de primeira instância, nos autos do processo nº 10783.725365-2011-03 (Acórdão nº 12-52.925, de 20/02/2013) como no julgamento do recurso por este Tribunal Administrativo (Acórdão a ser atribuído no processo 10783.725365/2011-03).

Quanto ao outro requisito, é fato que quando da ciência do auto de infração (dia 13/12/2011) o contribuinte ainda não havia sido cientificado dos despachos decisórios denegatórios de seus pedidos de compensação.

Contudo, a meu ver, esse descompasso entre as datas de ciência dos processos (auto de infração e pedidos de ressarcimento/compensação) não pode ter como efeito a **invalidade absoluta** do lançamento tributário efetuado, resultando na exoneração do crédito tributário cobrado, como parece ter decidido o acórdão recorrido.

A meu ver, estamos diante de um “**vício de procedimento**”, decorrente de erros nos ritos ou protocolos a serem observados na fase de formação do ato de lançamento (fase de procedimento fiscal), aqui incluídos os requisitos relativos à publicidade do ato (ciência).

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito administrativo brasileiro. 23ª edição. p.214/215), em uma concepção ampla, inclui-se “*no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas também todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato*”. Arremata a professora da USP: “*Não há dúvida, pois, que a observância*

*das formalidades constitui requisito de validade do ato administrativo, de modo que o procedimento administrativo integra o conceito de **forma***".

O controle do ato de lançamento feito por este Tribunal Administrativo, com vistas a aferir sua validade no ordenamento jurídico, deve ser feito a partir de duas vertentes: a regularidade do ato em relação às normas do direito tributário formal e do direito tributário material, portanto, *validade formal e validade material*.

Nessa linha de entendimento, Marcos Bernardo de Mello (Teoria do fato jurídico: plano da validade, p. 74/75) afirma que "*há invalidade substancial quando resulta de violação de norma de direito material, que diz respeito ao conteúdo, à matéria de que trata o ato jurídico*" e que a "*invalidade formal decorre de violação de normas jurídicas sobre forma, independentemente do ramo do direito em que se encontram situadas*". Para esse jurista, as normas de direito material são aquelas que definem, atribuem direitos subjetivos e as normas de direito formal são as que estabelecem, criam e regulam os **instrumentos** para que os direitos substanciais sejam exercidos.

Pois bem. Necessário aferir se o vício/erro cometido pela autoridade fiscal, ao dar ciência do auto de infração antes da comunicação do resultado dos despachos decisórios denegatórios de seus pedidos de compensação, trouxe **prejuízo** ao contribuinte e, em caso positivo, qual foi a **gravidade** do prejuízo ao sujeito passivo (o célebre princípio do direito francês *pas de nullité sans grief*; em tradução livre: não há nulidade sem prejuízo).

O STF já expressou seu entendimento na linha aqui adotada. Confira-se trecho do voto do Ministro Celso de Mello, no HC 73271, de 19/03/1996:

A disciplina normativa das nulidades no sistema jurídico brasileiro rege-se pelo princípio segundo o qual "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa" (CPP, art. 563). Esse postulado básico – pas de nullité sans grief – tem por finalidade rejeitar o excesso de formalismo, desde que a eventual preterição de determinada providência legal não tenha causado prejuízo para qualquer das partes. Jurisprudência.

Entendo que algum prejuízo houve ao sujeito passivo, no sentido de que teve que se defender de uma acusação (consubstanciada na penalidade aplicada no auto de infração), sem saber se ao menos havia cometido o delito (compensação indevida).

Passo seguinte deve-se perquirir a gravidade do prejuízo causado pelo ato.

No caso em litígio, não houve **prejuízo grave** ao administrado, de forma a cercear o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, tornando impossível o saneamento do ato de lançamento (invalidade absoluta). Em outras palavras, não houve vício de conteúdo ou material, pois todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária foram corretamente indicados no lançamento, nos termos do que prescreve o artigo 142 do CTN.

A falha cometida pela autoridade fiscal é de natureza formal, uma vez que o evento (motivo fático) descrito no ato de lançamento ocorreu, entretanto, houve falhas na publicidade dos atos (auto de infração e despachos decisórios), ou seja, não foram atendidos os procedimentos e formalidades prescritos pelas regras do direito tributário formal. Nesses casos, é possível a convalidação do ato pela Administração, por ratificação, com vistas a aproveitá-lo.

Em regra, serão convalidáveis atos contendo os vícios nos pressupostos extrínsecos (vício de competência, vício de procedimento e vício de formalização), ou como comumente são denominados na doutrina atos com “**vícios formais**”.

A convalidação, segundo Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de direito administrativo, p. 478), “*é o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos*”, e, quando derivado da Administração, “*corrige o defeito do primeiro ato mediante um segundo ato, o qual produz de forma consoante com o Direito aquilo que dantes fora efetuado de modo dissonante com o Direito*”. E faz uma importante advertência: “*o ato convalidador remete-se ao ato inválido para legitimar seus efeitos pretéritos*”, de modo que “*só pode haver convalidação quando o ato possa ser produzido validamente no presente. Importa que o vício não seja de molde a impedir reprodução válida do ato*”.

O art. 55 da Lei nº 9.784/99 autoriza a Administração Tributária convalidar atos com defeitos sanáveis, desde que não resulte em prejuízo a terceiros, no caso, aos contribuintes. Confira-se:

Art. 55 - Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Nesse diapasão, é perfeitamente possível ser produzido validamente outro ato de lançamento – convalidador do declarado relativamente inválido – sem o vício anteriormente detectado, uma vez que os despachos decisórios denegatórios dos pedidos de ressarcimento/compensação já foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, permitindo-se, com isso, que seja cobrada a multa por compensação indevida, por meio de novo ato de lançamento.

Na linha de fundamentação adotada neste voto, podemos citar o Acórdão nº 2403-000.666, sessão de 28/07/2011, Conselheiro Relator Ivacir Júlio de Souza, nos termos da ementa abaixo transcrita:

VÍCIO FORMAL.

Se o lançamento apresentar vício em seu processo de produção não respeitando os dispositivos de sua formalização, é caso de anulação, por vício de forma.

Recurso Voluntário Provido

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso de Ofício, declarando a invalidade **relativa** do lançamento efetuado para a cobrança da multa regulamentar por compensação indevida (art. 18 da Lei nº 10.833/03), por **vício formal**.

Registre-se, por oportuno, aplicável ao caso o disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Malgrado o excelente voto lançado pelo ilustre relator, ousou discordar de seu entendimento em relação à questão do vício formal.

A questão cinge-se ao fato de que a DRJ do Rio de Janeiro julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte pelo fato de ter sido dada ciência do auto de infração, que cobrava a multa isolada por compensação indevida em data anterior à ciência dos respectivos despachos decisórios que não homologaram os pedidos de compensação.

Como muito bem salientado na decisão recorrida:

A IN 900/2008 define a situação de pendência de decisão administrativa no art. 95, abaixo transcrito:

Art. 95 . Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 77, 82 e 86, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição ou o pedido de ressarcimento em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Deinf, IRFClasse Especial ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição ou o ressarcimento.

De acordo com as informações acima, verifica-se que as compensações ainda estavam pendentes de decisão administrativa, na data da ciência do auto de infração (13/12/2011), uma vez que o ato somente se completa com a ciência da decisão que ocorreu em agosto de 2012. Assim sendo, conclui-se que não estava presente o primeiro requisito exigido legalmente para a imposição da penalidade.

Vê-se, portanto, que o requisito básico para o lançamento da multa isolada não estava presente, ou seja, as compensações sequer foram apreciadas antes da data de ciência do auto de infração por parte do contribuinte.

Vejamos o que estabelece o artigo 18 da Lei 10.833/200:

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.

Ora, conforme se observa no dispositivo legal supra, a multa isolada é dada em função da não-homologação da compensação. Como seria possível efetuar o seu lançamento sem sequer a compensação não ter sido homologada sob a ótica do contribuinte?

Analisando os conceitos de "vício formal" e "vício material" trazidos pelo magistrado federal Leandro Paulsen, tem-se que vício formal é aquele atinente "ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário". Em contraposição, "vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei" ("Direito Tributário — Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência". 9ª ed., p. 1.112).

Entendo, portanto, presente o vício material pelo descumprimento de preceito legal, ou seja, a possibilidade de lançamento da multa isolada só é possível no momento em o

contribuinte tiver sua compensação não-homologada, o que somente ocorre após a ciência da decisão que não a homologou.

Em caso similar, esta 2ª Turma já decidiu, no acórdão 3202-000.622, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, pela existência de vício material no caso do descumprimento de preceito legal, senão vejamos:

“CONSULTA FISCAL. EFEITOS. ALCANCE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ART. 48 DO DECRETO Nº 70.235/72.

O sujeito passivo tem direito subjetivo de não ter instaurado contra si nenhum procedimento fiscal relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão definitiva da consulta.

Por conseguinte, em decorrência de vício material, é nulo o auto de infração, lavrado para exigir tributo sobre a matéria objeto de consulta, em desrespeito às balizas temporais do art. 48 do Decreto nº 70.235/72. Precedente: Acórdão nº 20177.473 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, proferido no Processo nº 10920.000773/200238, em 16/02/2004.

Recurso Voluntário provido.

Diante disso, voto por no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Gilberto de Castro Moreira Junior