



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.720305/2018-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1202-001.270 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrente B2 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA DE 150%. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE IMPEDIMENTO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA CONTRA DECISÃO QUE NÃO HOMOLOGOU A COMPENSAÇÃO

A interposição de manifestação de inconformidade contra a decisão que não homologou compensação não impede o lançamento do crédito tributário referente à multa prevista no artigo 18, §2º da Lei nº 10.833/2003, mas apenas que a Fazenda Nacional promova a cobrança e a execução judicial do referido crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, que votou por dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Roney Sandro Freire Correa, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos auto de infração para cobrança de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor do crédito objeto da compensação indevida de débitos, objeto da PER/DCOMP não homologada n.º 10700.64331.190116.1.3.02-6648, mediante a utilização de crédito fictício de saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2015.

É importante ressaltar que a mencionada PER/DCOMP é objeto do processo administrativo fiscal n.º 16366.720579/2017-78, sob a relatoria deste mesmo conselheiro relator.

O lançamento da multa em questão teve como fundamento o artigo 18, §2º, da Lei n.º 10.883/2003.

Na sua peça de defesa o contribuinte inicialmente protesta que a autuação não poderia ocorrer uma vez que, conforme o disposto no artigo 74, 18º, da Lei n.º 9.430/1996, foi apresentada manifestação de inconformidade em face da decisão que não homologou a compensação pleiteada e, que ainda não ocorreu o “trânsito em julgado administrativo” dessa decisão, objeto dos autos n.º 16366.720579/2017-78.

Argumenta que “se a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação suspende a exigibilidade da multa isolada ainda que não haja defesa específica contra ela, o lançamento da sanção na pendência daquela defesa carece de finalidade e evidencia que o seu único e exclusivo propósito é desencadear a incidência de juros de mora contra o contribuinte, onerando-o demasiadamente”.

Conclui nesse ponto que “é de se anular o auto de infração” ou, “não se entendendo dessa forma, requer seja determinada a suspensão da exigibilidade da multa isolada”.

Pugna que “a qualificação da multa isolada deve ser revista”.

Defende que a conduta “apresentar declaração de compensação com informações falsas” não possui modalidade culposa, tampouco há dispositivo que lhe atribua caráter objetivo, de modo que é exigida a prova do dolo, a qual não foi produzida pela acusação fiscal”.

Aduz que “no caso, a falsidade foi presumida, pois a PER/DCOMP foi apresentada por meio de terceiros, via procuração eletrônica, e o Agente Fiscal assumiu, por conta própria, que os gestores da impugnante orientaram o serviço, forneceram documentos e tinham conhecimento e corroboraram as compensações intentadas”.

Acrescenta que “a acusação fiscal que deve comprovar – e não apenas conjecturar, presumir – que a impugnante agiu com dolo e fraude, e não a impugnante que é inocente”.

Arrazoa que “presume-se a inocência, não o dolo”; que “supor que o contribuinte tinha conhecimento das ilegalidades que foram cometidas por terceiros não é igual a comprovar que o contribuinte de fato tinha conhecimento das irregularidades”; e que “a conduta que admite somente modalidade dolosa deve ser efetiva e comprovada pela acusação fiscal”.

Afirma que “a PER/DCOMP não foi apresentada diretamente pela impugnante, mas sim por terceiro, por meio de procuração eletrônica”; que o “referido procurador agiu de forma fraudulenta, à revelia da impugnante, circunstância essa que corrobora a necessidade de cancelamento da PER/DCOMP”; que “a impugnante foi vítima de um golpe”; que “os contribuintes corriqueiramente sofrem nas mãos de pessoas má intencionadas, que se valem das brechas dadas pelos sistemas fazendários para vender milagres e auferir lucros ilicitamente”; e que “a impugnante somente veio a ter conhecimento dessas compensações quando recebeu intimação para apresentar documentos comprobatórios, pois, como expôs o Despacho Decisório, os créditos utilizados não tinham qualquer compasso com a empresa, que mensalmente vinha recolhendo a contribuição via DARF”.

Lembra que “tão logo foi intimada, ingressou com pedido de cancelamento da PER/DCOMP e noticiou os fatos ora apresentados”.

Menciona a existência de Boletim de Ocorrência que anexa a defesa.

Arrazoa que “foi vítima de golpe cuja existência é conhecida e reconhecida pela Receita Federal”; que “fica claro que não houve, de sua parte, nenhum intuito de fraudar o Fisco, ou seja, não há dolo em sua conduta”; e que “o CTN protege o contribuinte contra atos criminosos praticados por terceiros, excluindo-lhe eventual responsabilidade por infração à legislação tributária”.

Defende que “falta à autuação elemento subjetivo obrigatório para a imputação de sanções, acarretando na nulidade de pleno direito da qualificação da multa de ofício”; e que “verificado que o ato de terceiro consubstancia crime, a ele deve ser direcionada a multa isolada, desonerando a impugnante de qualquer sanção atinente a infrações à legislação tributária”.

Protesta que “a multa isolada simples, prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, carece de legitimidade” e “viola o Princípio da Proporcionalidade”, devendo por isso ser afastada.

Ao final, requer que “seja conhecida e provida a presente impugnação, julgando-se totalmente improcedente a exigência fiscal” ou, não se entendendo dessa forma, requer o “afastamento da qualificação da multa isolada, mantendo-a somente no percentual ordinário de 50%”.

Em sessão de 16/04/2020, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (“DRJ/BSB”) julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 19/01/2016

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 19/01/2016

MULTAS DE OFÍCIO. PERCENTUAIS. PREVISÃO LEGAL.

Os percentuais das multas exigíveis em lançamentos de ofício são os determinados expressamente na legislação tributária.

A alegação de que a multa tem caráter de confisco não cabe no contencioso administrativo uma vez que deve ser dirigida ao legislador pátrio, a quem cumpre aprovar as normais legais nos estritos limites definidos pela Constituição Federal.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DECISÃO MANTIDA PELA DRJ. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Cabível a multa isolada aplicável em decorrência da não homologação de compensação, quando o despacho decisório denegatório da compensação é mantido pela DRJ.

COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%.

Aplica-se a multa isolada no percentual de 150% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 110/115 do *e-processo*):

Do protesto pela nulidade da autuação

Na impugnação interposta a impugnante protesta, sem qualquer razão, pela anulação da autuação.

[...]

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972 somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II).

[...]

À luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade do Auto de Infração, uma vez que a autuação não foi lavrada por agente incompetente, no caso, por pessoa não investida regularmente no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Ressalta-se que na atribuição do exercício da competência da Receita Federal do Brasil, cabe ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, em caráter privativo, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória.

Continuando, também não se evidencia preterição do direito de defesa do contribuinte, uma vez que o contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e do Termo de Verificação de Infrações para que no prazo de 30 (trinta) dias se manifestasse, conforme prevê o art. 15, do Decreto nº 70.235/1972.

Salienta-se que no caso em litígio o interessado, uma vez cientificado, apresentou tempestivamente em 24/10/2018 a sua peça de defesa combatendo com plena clareza os pontos da autuação.

Assim, não merece qualquer acolhida o pedido da empresa litigante para que haja a anulação da autuação pelos motivos apresentados na impugnação; razão pelo qual voto por rejeitá-los integralmente.

Do protesto contra a multa isolada de 150%

Na impugnação interposta a impugnante, protesta igualmente sem qualquer razão, contra a autuação de multa isolada sustentando, em síntese, que não ocorreu dolo e a empresa foi vítima de um golpe.

A respeito do tema aplicação de multas lançadas de ofício, é importante salientar que os percentuais aplicados, exigíveis em lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, inclusive as hipóteses possíveis de reduções, são exatamente os determinados expressamente na legislação tributária em vigor, portanto em normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

A previsão legal para exigência da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) no caso de compensações não homologadas oriundas de declarações com falsidades, encontra-se disciplinada no art. 18, caput e §2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Lei nº 10.833/2003

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

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

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

(...)

Por sua vez, o supracitado inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1966, possui a seguinte redação:

Lei nº 9.430/1996

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

Assim, nos termos desses dispositivos legais, observa-se que a hipótese de incidência da obrigação tributária, que originou o lançamento da multa de ofício em questão, é a não-homologação dos débitos confessados na declaração de compensação apresentada pelo contribuinte contendo informações falsas.

No caso presente dos autos, conforme consta no Termo de Verificação de Infrações de fls. 66 a 69, verifica-se que o Auditor Fiscal apurou que o contribuinte inseriu informações falsas na Declaração de Compensação não homologada n.º 10700.64331.190116.1.3.02-6648; motivo pelo qual a autoridade competente aplicou a multa de 150% prevista na legislação.

Termo de Verificação de Infrações

I. Considerações Iniciais

1. No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, no procedimento de revisão de declaração, foram efetuadas verificações com o objetivo de apurar se o crédito informado pela pessoa jurídica acima identificada em Declaração de Compensação (DCOMP) era procedente e suficiente para extinguir todos os débitos compensados.
2. O contribuinte acima identificado transmitiu a Declaração de Compensação - DCOMP n.º 10700.64331.190116.1.3.02-6648, em 19/01/2016, utilizando-se de crédito de Saldo Negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – do 3º trimestre de 2015, no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), compensando diversos débitos sob condição resolutória.
3. O crédito e as compensações foram analisadas no processo n.º 16366.720579/2017-78, onde foi emitido Despacho Decisório SAORT/DRF/LON n.º 526 de 03/08/2018, o qual não homologou as compensações constantes da declaração, uma vez que restou demonstrado que o sujeito passivo inseriu informações falsas na composição do Saldo Negativo, conforme será a seguir exposto (cópias dos principais documentos do processo anexadas ao presente processo).
4. Referido crédito de Saldo Negativo era composto unicamente de retenção na fonte efetuada pela fonte pagadora de CNPJ 36.080.166/0001-02, no valor de R\$ 200.000,00, com o código 1708.
5. Ocorre que não há informações em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) de que tenha ocorrido qualquer retenção de imposto de renda pelo CNPJ indicado na DCOMP.
6. Inclusive, a empresa confessou em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) n.º 100.2015.2015.1840988620, entregue em 24/11/2015, referente ao mês de setembro de 2015, um débito atinente ao IRPJ do 3º trimestre de 2015, no valor de R\$ 17.604,57, demonstrando total incoerência com o crédito informado na DCOMP.
7. Da mesma forma, na Escrituração Contábil Fiscal – ECF – apresentada em 29/07/2016, relativa ao ano-calendário de 2015, no que diz respeito ao 3º trimestre de 2015, foi apurado um saldo de imposto de renda a pagar de R\$ 17.604,57, tal qual informado na DCTF ou seja, não houve apuração de Saldo Negativo. No mesmo sentido, não consta nenhum registro no Demonstrativo do Imposto de Renda e CSLL Retidos na Fonte constante da ECF
8. Não há como justificar o fato de constar, para o mesmo período, um valor a pagar de IRPJ confessado em DCTF e um saldo negativo, pois é impossível que coexistam, em um mesmo período, imposto a pagar e saldo negativo.

9. Tendo em vista as incongruências acima, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal n.º 457/2018 a apresentar, no prazo de dez dias contados do recebimento da intimação, o respectivo comprovante de rendimentos pagos e do imposto de renda retido na fonte, bem como a esclarecer a origem e montante dos rendimentos que deram origem às retenções na fonte, qual a relação do interessado com a fonte pagadora e em que data os rendimentos foram recebidos, bem como outros pontos que o interessado entendesse ser pertinente.

10. Cientificado da intimação em 02/05/2018, o contribuinte apresentou resposta à intimação, na qual alega que a empresa jamais formulou e/ou autorizou a apresentação da referida Declaração de Compensação, que não reconhece, de fato, os créditos mencionados e que procedeu à entrega de pedido de cancelamento das declarações.

11. No que se refere ao pedido de cancelamento da DCOMP, o qual foi transmitido em 22/05/2018, o mesmo não foi admitido, conforme exposto no já citado Despacho Decisório, uma vez que não é admissível o cancelamento de declaração de compensação depois que for expedida intimação para apresentação de documentos comprobatórios, nos termos do parágrafo único do artigo 113 da Instrução Normativa RFB n.º 1717/2017.

12. A compensação pressupõe que haja uma cronologia de eventos, devendo o sujeito passivo, antes de mais nada, determinar o valor do crédito e sua disponibilidade. Somente depois de cumpridas essas etapas é que a compensação pode ser declarada. Além do mais, a declaração de compensação em análise foi transmitida por pessoa com os devidos poderes para este ato, outorgados pela empresa, por meio de procuração.

13. Considerando as informações constantes do Sistema DIRF e DCTF, bem como a apuração feita na Escrituração Contábil Fiscal da empresa, é inegável que o crédito da DCOMP ora em análise carece de liquidez e certeza. Inclusive o próprio contribuinte reconhece a inexistência do crédito, alegando apenas que desconhecia a sua utilização. A entrega de Declaração de Compensação é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ainda que tenha se valido dos serviços de terceiros. Até prova em contrário, o prestador de serviços elabora as declarações de acordo com as orientações e com a base na documentação fornecida pelo administrador da pessoa jurídica, competindo a este o poder de decidir se haverá ou não supressão de tributo.

14. Dessa forma, emitiu-se o Despacho Decisório retro mencionado, o qual não admitiu o pedido de cancelamento da declaração e não homologou as compensações, cujo resumo segue abaixo transcrito, cabendo destacar que os valores referentes aos débitos não homologados correspondem aos valores atualizados dos débitos na data da entrega da DCOMP (19/01/2016), conforme demonstrativos constantes da Declaração de Compensação entregue:

(...)

17. Portanto, tendo em vista que o contribuinte realizou compensações indevidas de débitos mediante a apresentação de declarações de compensação com créditos fictícios, a multa isolada sobre o valor dos débitos não homologados deve ser lançada no percentual de 150%, conforme preveem o caput e o § 2º do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, acima transcritos.

(...)

O Despacho Decisório que ensejou a multa foi objeto de manifestação de inconformidade pela contribuinte e resultou no Acórdão 03-XXXX - 7ª Turma da DRJ/BSB, de 16/04/2020. No julgamento, não foi reconhecido o direito creditório pleiteado.

Diante disso, prevalece a aplicação da multa prevista no art. 18, caput e §2º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Salienta-se que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória. Nesse sentido, sob pena de responsabilidade funcional, deverá a autoridade administrativa e ao julgador administrativo, cumprir rigorosamente o que tiver sido determinado nos atos legais e normativos vigentes, não lhe sendo permitindo a utilização de discricionariedade, nem mesmo diante de jurisprudências administrativas e judiciais divergentes.

Nesse sentido, não cabem os protestos da defesa no sentido de que a multa aplicada de 150% viola os princípios legais e/ou constitucionais ou mesmo atenta contra o princípio da proporcionalidade.

Tampouco cabe o protesto do impugnante de que a multa tem caráter de confisco. Com efeito, tal alegação deve ser dirigida a quem cumpre a feitura das leis que, no Brasil, é o legislador.

Com efeito, uma vez que as normais legais devem ser aprovadas nos estritos limites definidos pela Constituição da República, cabem às autoridades fazendárias somente cumprir as determinações legais previstas na norma tributária de regência e, ao julgador administrativo examinar se os atos por elas praticados estão de acordo com essas normas legais.

Observa-se ainda que a garantia constitucional de não confisco, prevista no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, diz respeito apenas a tributos, que na definição do próprio texto constitucional, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, incisos I, II e III, da CF/1988).

Por seu turno, as multas de ofício tem a finalidade de desestimular a prática da ilicitude fiscal, visam punir uma conduta ilegal dos contribuintes, não se configurando desse modo em qualquer confisco, como quer transparecer a impugnante.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera seus argumentos de defesa. Em adição, pleiteia pelo sobrestamento do feito até o julgamento em definitivo do “*Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, em trâmite perante o STF, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 736), em que se discute a sua inconstitucionalidade, diante da mera negativa de homologação de compensação tributária.*”

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 29/09/2020 (fls. 134 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 27/07/2020 (fls. 118 do *e-processo*), quer dizer, antes mesmo da sua efetiva intimação, razão pela qual a defesa é tempestiva e deve ser analisada.

Preliminar de sobrestamento do feito: julgamento do RE nº 796.939/RS pelo STF

Conforme visto pelo breve relato do caso, o presente auto de infração teve por fundamento legal o artigo 18, §2º, da Lei nº 10.883/2003, cuja redação segue abaixo transcrita:

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.

Com isso, foi aplicada a multa de ofício de 75% (artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996) em dobro, resultando no percentual de 150%.

Observe-se que não foi aplicado ao caso o artigo 74, §17, da Lei nº 9.430/1996, o qual estabelece a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada. Destaque-se, aliás, que a própria redação do aludido dispositivo legal é bastante clara ao ressaltar os casos de falsidade de declaração, *in verbis*:

§17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, **salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**

Foi este dispositivo específico que foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 796.939 (tema 736) e da ADI nº 4.905/DF.

Assim, o julgamento do STF não se aplica para os casos de falsidade, inclusive, conforme ressaltado pelo próprio Ministro Gilmar Mendes, relator da ADI nº 4.905/DF. Em suas próprias palavras, “*Importante destacar que o dispositivo questionado [artigo 74, §17, da Lei nº 9.430/1996 – explicamos] não discrimina o motivo que ensejou a não homologação, mas exclui, de forma explícita, a hipótese de falsidade da declaração. Portanto, não se está aqui a debater a aplicação de multa em caso de declaração comprovadamente falsa.”*

O voto da Ministra Rosa Weber também contém lições valorosas acerca do tema:

Delineado esse contexto, observo que a legislação tributária federal contempla um conjunto de medidas punitivas especificamente direcionadas a punir os contribuintes que, agindo com má-fé e abuso de direito, pratiquem comportamentos ilícitos, com o propósito de obter restituição ou compensação de créditos inexistentes ou avaliados a maior, mediante o uso de declarações falsas ou comportamentos fraudulentos, valendo destacar, entre diversas outras sanções de natureza civil, tributária, administrativa ou penal, as seguintes sanções pecuniárias:

(a) A multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Essa sanção está prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/03, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96:

[...]

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a mera recusa administrativa da homologação do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (itens a, b e c), pressupõe, necessariamente, a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio entre os interessados.

Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática comprovada de comportamentos motivados pela má-fé e pelo abuso de direito dos contribuintes.

Já as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de outro lado, resultam do simples exercício pelo contribuinte do direito de postular à Administração Pública a apreciação de sua pretensão de ressarcimento ou compensação de valores que, segundo seu entendimento, foram pagos indevidamente.

É que, no caso, embora as penalidades administrativas tenham sido criadas com o propósito de coibir comportamentos maliciosos e práticas fraudulentas, como enfatizado pela própria AGU, em nenhuma das hipóteses previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 existe previsão de qualquer conduta abusiva ou enganosa atribuível ao contribuinte.

Na verdade, referidas penalidades decorrem do mero indeferimento do pedido formulado em sede administrativa, ainda que o pleito tenha por fundamento pretensão amparada pela boa-fé do contribuinte.

Isso significa que as sanções pecuniárias destinadas a punir comportamentos caracterizados pelo abuso de direito acabam por atingir contribuintes de boa-fé que buscam apenas exercer o seu legítimo direito de peticionar ao Poder Público em defesa de suas legítimas pretensões.

A prerrogativa assegurada ao contribuinte de pleitear aos órgãos da Administração tributária a apreciação do pedido de restituição ou de compensação, formulado em conformidade com o que preceitua o caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, caracteriza expressão da garantia constitucional que consubstancia o direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV).

[...]

No caso, a perspectiva do contribuinte de se expor ao risco de sofrer a aplicação de multa pecuniária, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor por ele pleiteado, em decorrência do simples indeferido do seu pedido ou da não homologado de sua compensação pelos órgãos da Receita Federal, torna extremamente oneroso o exercício do direito de petição por ele titularizado, mesmo quando seu pedido estiver fundado em pretensão legítima e amparada pela boa-fé.

Entendo, por tais razões, na linha da jurisprudência desta Suprema Corte, que as sanções pecuniárias previstas nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 instituem ônus financeiro incompatível com o exercício pleno do direito de petição dos contribuintes (CF, art. 5º, XXXIV).

Sendo assim, acompanho integralmente o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, para conhecer, em parte, da presente ação direta e, nessa extensão, julgar procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e, por arrastamento, do inciso I do § 1º do art. 74 da IN/RFB n.º 1.717/2017.

O artigo 18, caput e seu parágrafo segundo, da Lei n.º 10.833/2002 prevê uma penalidade específica justamente para os casos de falsidade, a qual não foi declarada inconstitucional pelo STF.

Em sendo assim, os resultados dos julgamentos da RE n.º 796.939 (tema 736) e da ADI n.º 4.905/DF não se aplicam ao presente caso concreto. Ademais, ressalte-se que os recursos já foram analisados e julgados pelo STF, sendo desnecessário qualquer sobrestamento do feito.

Preliminar de nulidade do auto de infração

Segundo advoga o contribuinte, “as circunstâncias que resultam na nulidade do auto de infração não se restringem ao disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, tendo em vista que não se questiona a existência de vícios formais quanto à lavratura do auto de infração, mas sim a existência de vícios materiais, que impedem o lançamento da multa.”

Com isso, defende que “o auto de infração da multa isolada sequer poderia ter sido lavrado, ante a relação de prejudicialidade entre a multa e a prolação de decisão definitiva acerca da compensação.”

Concluindo que “Somente depois de proferida decisão definitiva acerca da não homologação da compensação é possível a exigência da multa, pois inexistente fato gerador para sua exigência.”

Já tivemos a oportunidade de nos manifestar sobre essa questão no acórdão n.º 1301-006.090, proferido em sessão de 18/10/2022 e julgado à unanimidade por esta mesma Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara, cuja ementa segue abaixo transcrita:

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA ISOLADA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Com base no §18 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 a exigibilidade da multa de ofício, ainda que não impugnada a exigência, ficará suspensa até decisão administrativa definitiva do processo de compensação.

Vejamos ainda os fundamentos que nos levaram a concluir pela ausência de nulidade, os quais serão integralmente adotados no presente voto:

Da nulidade do lançamento da multa isolada

Ainda segundo o contribuinte, o presente auto de infração seria nulo, pois a autoridade não poderia lançar a multa na pendência de decisão do processo de compensação. Assim, aduz que não houve reconhecimento definitivo do caráter indevido da compensação, a ponto de se justificar a manutenção da multa isolada aqui imposta.

Ocorre que os dois processos têm objetos distintos: a imposição de multa por não homologação da compensação (50% aplicado sobre o valor do débito objeto de declaração) e a análise da legitimidade e quantificação do crédito pleiteado (processo de compensação).

E, nos termos do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, a lavratura do auto para a aplicação da multa isolada é atividade vinculada (art. 142, do CTN). Por outro lado, a norma não impõe condição para o lançamento da multa, em relação à discussão administrativa sobre a não homologação ou homologação parcial das compensações declaradas. Por tal razão, aliás, o §18º deste mesmo dispositivo legal acima mencionado atribui efeito suspensivo à exigibilidade da multa isolada, quando ofertada manifestação de inconformidade para discussão da não homologação dos créditos (processo de compensação).

Portanto, não se trata de uma impossibilidade de lançamento da multa, mas tal somente uma impossibilidade de cobrança pela Fazenda Nacional do referido débito, o que é uma decorrência até mesmo lógica, tendo em vista que a multa somente subsiste na hipótese de a não homologação ser definitivamente confirmada pela administração.

De fato, o valor da multa isolada aqui exigida dependerá da decisão no processo no qual se discute o crédito tributário utilizado para compensação.

[grifos constam do original]

Muito embora não seja aplicável especificamente ao caso o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista a sua referência expressa à multa isolada de 50%, nos parece que essa é a decorrência lógica do próprio ordenamento jurídico, o qual obriga o agente da administração a constituir a obrigação tributária – no caso a multa – uma vez constatada a ocorrência da sua hipótese de incidência.

Com efeito, inexistente norma jurídica que impeça o lançamento da multa enquanto não haja decisão definitiva acerca da manifestação de inconformidade interposta contra a decisão que não homologou a compensação.

Portanto, por ocasião da não homologação da compensação declarada pelo contribuinte, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito correspondente à multa, sob pena de responsabilidade funcional, em vista do disposto no artigo 142 do CTN, havendo apenas a vedação de que, na pendência de decisão final acerca de manifestação de inconformidade contra a não homologação, seja exigido o crédito.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Mérito: a multa isolada de 150% por falsidade de declaração

Segundo adverte o contribuinte em recurso voluntário, “No caso, verifica-se que a suposta infração cometida pela recorrente foi ‘apresentar declaração de compensação com informações falsas’. 22. Ocorre que “as informações falsas” foram presumidas pelo agente fiscal, não havendo qualquer prova da alegada falsidade, quanto menos prova do dolo da recorrente.”

É importante destacar, todavia, que o próprio contribuinte reconhece em defesa que “a PER/DCOMP não foi apresentada diretamente pela recorrente, mas sim por terceiro, por meio de procuração eletrônica. 37. Ocorre que o **referido procurador agiu de forma fraudulenta, à revelia da recorrente**. Tanto isso é verdade que tão logo intimada a apresentar os documentos comprobatórios do lastro do crédito utilizado, a recorrente requereu o cancelamento da PER/DCOMP (fl. 57), registrou Boletim de Ocorrência (fl. 105).”

Perceba-se, então, que a falsidade da declaração é inegável, ainda que os créditos declarados tenham sido informados supostamente de maneira fraudulenta por um terceiro, o qual, aliás, detinha procuração eletrônica válida. A questão, portanto, não reside na alegação de falsidade da declaração, mas sim na análise do aspecto subjetivo do dolo.

Isto porque na visão do contribuinte, o fato dele ter sido vítima de um golpe, transferiria o dolo para o agente que cometeu a fraude, de modo que a empresa não poderia ser penalizada por tal fato.

Desde já, é imprescindível enfatizar que o artigo 137 do CTN levantado pelo contribuinte em sua defesa é inaplicável ao presente caso. Segundo consta do recurso voluntário, “o art. 137 do CTN protege o contribuinte contra atos criminosos praticados por terceiros, excluindo-lhe eventual responsabilidade por infração à legislação tributária”. Vejamos então a sua redação:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

In casu, não nos parece que caberia à Receita Federal identificar e imputar a responsabilidade ao suposto agente fraudador, que teria inserido os dados falsos em PER/DCOMP, pois ainda que o aludido sujeito tenha cometido alguma fraude, o fez em nome da própria pessoa jurídica, tendo em vista a procuração eletrônica outorgada legalmente. Ou seja, ele o fez em nome do próprio contribuinte.

Caso o contribuinte realmente tenha sido vítima de um golpe, a responsabilidade por essa apuração deve ficar a cargo das autoridades responsáveis pela investigação criminal, cabendo ainda o ressarcimento pelos prejuízos sofridos pelas vias próprias na esfera cível.

No âmbito do presente processo, contudo, embora o próprio contribuinte afirme que os créditos foram inseridos de maneira fraudulenta, ele responde por tais atos praticados em seu nome, tendo em vista que foram praticados por procuração.

O contribuinte questiona ainda a ausência de comprovação da prática de qualquer conduta dolosa de sua parte. E afirma que “o ônus da prova da ocorrência do ilícito e da existência de dolo pertence ao Fisco e não ao contribuinte. Não é ele quem tem que provar o que quer que seja que o Fisco Federal esteja investigando. O ônus da prova pertence à Administração Pública. Cabe à ela comprovar a prática do ilícito, a fraude e o dolo.”

Pontua ainda que “não basta ao Fisco supor que o contribuinte tinha conhecimento e havia autorizado a inserção de informações supostamente falsas nas declarações, já que não foi ele quem procedeu às compensações, mas sim o procurador da época.”

Cumprе ressaltar, todavia, que ao contrário daquilo que se defende em recurso voluntário, as declarações sabidamente falsas contendo créditos inexistentes foram prestadas pelo próprio contribuinte, pois a partir do momento que um terceiro age por meio de uma procuração legalmente outorgada, ele o faz em nome do próprio sujeito que lhe conferiu poderes para tanto.

Isso não significa dizer que a autoridade fiscal tenha invertido o ônus da prova da prática de uma conduta dolosa. Perceba, aliás, que o artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 exige tão somente a comprovação da falsidade da declaração. No caso, inexistem dúvidas de que foram entregues declarações contendo informações falsas, o que o contribuinte pretende na verdade é se eximir da prática de tal conduta, transferindo-a para um terceiro.

Observe-se, inclusive, que o contribuinte menciona que “juntamente com seu departamento jurídico, deu início à apuração dos fatos, iniciando-se pelo registro de um boletim de ocorrência junto à Delegacia da Polícia Civil, a fim de noticiar às autoridades competentes tais fatos” e que “Dentro da sua política de plena regularidade fiscal, irá sanar todas as pendências tributárias decorrentes dos mencionados pedidos”.

O que se percebe pela leitura do boletim de ocorrência, todavia, é que o contribuinte sequer se deu o trabalho de explicar o que teria realmente ocorrido, que golpe teria sofrido e quem seriam os responsáveis. A descrição sumária dos fatos tal como relatadas pelo contribuinte sequer seria suficiente para que uma investigação fosse instaurada, veja-se (fls. 105 do *e-processo*):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA: RELATA A NOTICIANTE COMO SÓCIA PROPRIETÁRIA DA EMPRESA BDOIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA QUE RECEBEU UMA INTIMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL NÚMERO 457/2018 POR MEIO DA QUAL TOMOU CIÊNCIA DE SUPOSTAS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO DE NÚMEROS 16366.720579/2017-78 ; 16366.720558/2017-52 ; 16366.720556/2017-63 E 16366.720559/2017-05. QUE DESCONHECE O CONTEÚDO DAS MENCIONADAS COMPENSAÇÕES. QUE JAMAIS AUTORIZOU A REALIZAÇÃO DAS MENCIONADAS COMPENSAÇÕES E QUE DESCONHECE A ORIGEM DAS SUPOSTAS COMPENSAÇÕES. QUE ESTÁ ACIONANDO O DEPARTAMENTO JURÍDICO PARA APURAÇÃO DOS FATOS E ADOÇÃO DAS MEDIDAS CABÍVEIS. ESTE É O RELATO.

Ressalte-se ainda que o boletim de ocorrência é de 15/05/2018, tendo o recurso voluntário sido protocolado em 27/07/2020 sem qualquer nova informação a respeito do caso.

O contribuinte ainda teria garantido que iria “*sanar todas as pendências tributárias decorrentes dos mencionados pedidos*”, porém, tanto a impugnação como o recurso voluntário silenciam sobre tal questão.

Efetivamente, a simples argumentação desacompanhada de provas que forneçam lastro aos argumentos apresentados não pode e não deve ser aceita em virtude da míngua demonstração da existência ou da veracidade do alegado.

Consta ainda em recurso voluntário um pedido para que a multa seja cancelada pelo fato de o contribuinte ter solicitado o cancelamento da declaração de compensação antes de proferido o despacho decisório. Todavia, é de se ressaltar que o aludido pedido foi realizado depois de instaurado procedimento de fiscalização, do qual o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre os créditos informados, o que impede que o cancelamento seja realizado.

Essa questão, aliás, foi objeto do PAF n.º 16366.720579-2017-78 – processo principal, sendo este o apenso – no qual se discute exatamente a declaração de compensação com o demonstrativo do crédito tributário sabidamente inexistente.

Como último argumento do contribuinte, consta um tópico sobre a natureza confiscatória da multa de 150%. Sem embargo, tendo em vista o disposto na Súmula CARF n.º 2, este conselho “*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo