



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

Processo n° 10830.004577/2008-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.891 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de outubro de 2013
Matéria MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO
Recorrente NORKON ELETRICIDADE E AUTOMAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2008, 31/03/2008

CAUTELA DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTARIA. NÃO-DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Cabível é a exigência de multa isolada em face de DCOMPs consideradas não- declaradas, por veicularem crédito que não se refere a tributos ou contribuições administrados pela antiga SRF, além de vinculados a ação judicial não transitada em julgado.

PERCENTUAL APLICÁVEL. FRAUDE. Inserir informação falsa em DCOMP, acerca da existência de direito creditório discutido em ação judicial, para o qual resta incomprovada a titularidade pelo interessado, presta-se A simulação da legitimidade da apresentação daquele documento em papel, e evidencia a fraude que deve ser penalizada com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%.

Recurso conhecido e não provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Roberto Armond, que reduziam a multa isolada para 75%. Ausente justificadamente, por motivo de saúde, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), substituído pela Conselheira Maria Eliza Bruzzi Boechat. Ausentou-se o Conselheiro Luiz Fabiano Alves Penteado por motivo justificado, substituído pelo Conselheiro Roberto Armond.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente Substituto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente substituto), Rafael Correia Fuso, Maria Eliza Bruzzi Boechat, Roberto Caparroz de Almeida, Roberto Armond e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que cobra da empresa contribuinte multa isolada de 150% em razão de compensações indevidas realizadas em 31/01/2008 e 31/03/2008.

Destaca-se da autuação que a contribuinte fez uso de crédito objeto de ação judicial nº 2007.61.05.014340-9, ainda não transitada em julgado, crédito este relativo a obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás, e, portanto, de natureza não tributária.

Em consequência, as DCOMPs foram consideradas não declaradas, com fundamento no art. 170-A do Código Tributário Nacional; art. 74, §12º, inciso II da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004; e art. 31, §1º, inciso II da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Ato contínuo, em conformidade com o disposto no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003, a fiscalização promoveu o lançamento da multa de ofício isolada, duplicando-se o percentual de 75% porque caracterizada a situação prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, dado que o contribuinte vinculou as compensações à ação judicial nº 2007.61.05.014340-9, como se houvesse decisão judicial que respaldasse sua pretensão, mas sem que nela houvesse sido proferida sentença de primeiro grau de jurisdição ou decisão antecipatória de tutela.

Ressalta a autoridade lançadora que o contribuinte, mesmo ciente das vedações acima, conforme veiculado na Intimação SEORT/DRF/CPS nº 109/2008, cientificada, via Correios, em 15.02.2008, continuou realizando as compensações, em total afronta e desrespeito aos comandos normativos, e acrescenta, também, que não bastasse a vedação em se compensar crédito de natureza não tributária, vale frisar que, em nenhum momento, o contribuinte apresentou documentos que demonstrassem ser titular das citadas obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás.

A contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese que, conforme descrito no relatório da DRJ:

- *Relata que em 30/06/2008 foi comunicada, nos termos do artigo 23, II do Decreto 70.235, do despacho decisório proferido nos autos do Processo nº 10830.000699/2008-54, acompanhado de auto de infração, tudo oriundo, segundo informa a INTIMAÇÃO SEORT/DRF/CPS nº. 587/2008 do RPF n.*

08010400.2008-00194-5, além de "termo de encerramento" (processo 10830.004577/2008-37) e "Termo de Arrolamento de bens e Direitos", lavrado no bojo do processo nº 10830.005752/2008-11, sendo notificada a pagar ou apresentar impugnação.

• Em preliminar, passa a contextualizar a questão em debate naquilo que se convencionou chamar de Planejamento Tributário, reconhecendo que o buscou, ao estudar continuamente a legislação, sua constitucionalidade, legalidade e operacionalidade e decidir pela adoção de medidas, tendentes a praticar ou abster-se da prática de atos visando a anular, reduzir ou postergar o ônus financeiro correspondente. Menciona que tal planejamento se impõe não são como DIREITO DOS EMPRESÁRIOS, mas também como OBRIGAÇÃO (=Dever) de proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, entendimento compartilhado pela PriceCoopers & WaterHouse, conceituada e conservadora empresa internacional de auditoria, e reconhecido pelo 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo.

• Ressalta a necessidade de identificação dos limites da licitude no planejamento tributário, para evitar inadmissíveis evasivas, o que não seria o caso da compensação em questão.

Cumpra reafirmar a crescente importância do Planejamento fiscal das empresas que, norteando suas atividades e negócios com habilidade e inteligência, de maneira lícita, visa proporcionar-lhe uma satisfatória economia tributária, evitando, sempre que possível, os procedimentos mais onerosos do ponto de vista fiscal e financeiro, tendo como limite a lei que não seja contrária ao que dispõe o artigo 170 de seguintes da Constituição Federal.

• Cita o limite imposto pela lei, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, e defende o direito de todo contribuinte à indiscutível liberdade de ordenar seus negócios do modo menos oneroso, inclusive tributariamente, para à frente consignar:

Por isso a IMPUGNANTE afirma que quando buscou a compensação fez com respaldo Jurisprudencial, pois é possível ao contribuinte, segundo o 1º. Tribunal de Alçada de São Paulo e de acordo com a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes realizarem determinada operação ou atividade econômica planejadamente.

• Entendem que esses tribunais citados admitem a elisão fiscal, e reproduz ementas de julgados neste sentido. Retoma a argumentação de que o planejamento tributário, como atividade da rotina empresarial de grande importância, é dever do administrador, nos termos dos arts. 153 e 154 da Lei das Sociedades por Ações, razão pela qual o que fez a IMPUGNANTE ao realizar a compensação foi dar cumprimento aos artigos acima citados, foi empregar, nos exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo o proba

deve empregar, e o fez com base em posição doutrinária de grande relevo.

- *Menciona que não buscou evitar ilicitamente a ocorrência do fato gerador, nem de mascá-lo-á, ocultá-lo ou dissimulá-lo, mas apenas exercer o seu direito potestativo à compensação. Acrescenta, também, que não simulou, pois toda simulação (vício do ato jurídico) é repudiada pelo Direito Privado.*

- *Aduz que no direito brasileiro não há a figura do "abuso de forma", nos termos de manifestação da amara Superior de Recursos Fiscais, e acrescenta:*

Não há na lei tributária qualquer dispositivo que consagre a inexistência de um objetivo econômico ou negocia válido e com obstáculos a elisão fiscal e não evasão fiscal para a prática de operações de planejamento tributário.

Da mesma forma, não há uma lei geral no sentido de que a elisão fiscal legítima é aquela que o Fisco reconhece como tal de acordo com o espírito da lei, o que poderia levar à aplicação do raciocínio tipológico ou analógico para tributar operações não expressamente previstas.

- *Daí, ressalta que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei e que a aplicação dos princípios gerais do direito privado ao Direito Tributário só se perfaz adequadamente quando não desnatura seus valores, formas e institutos próprios. Acrescenta, ainda, a impropriedade de se invocar a interpretação econômica, citando doutrina e acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia estremecendo a segurança jurídica no campo da tributação.*

- *Na seqüência, reconhece que há controvérsia sobre a possibilidade de utilização dos títulos emitidos, pela Eletrobrás na compensação de tributos administrados pela SRF, citando juristas respeitáveis que se opõem de forma fundamentada a essa prática e outros não menos respeitáveis, que tem posição diversa, para questionar: Mas afinal, o que é Compensação? E qual foi o pecado que a IMPUGNANTE cometeu?*

- *Entende que a regra geral da SRF consiste na possibilidade de utilização de crédito - seja esse crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), passível de restituição o ressarcimento — em compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF, compensação esta que deve ser efetuada mediante apresentação de DCOMP, A qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório, o que fez a IMPUGNANTE.*

- *Acrescenta que a SRF em orientações contidas no seu próprio site afirma o caráter extintivo de tais compensações, sob condição resolutória da ulterior homologação, desde que feita em até 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, a qual, por sua vez, se constitui confissão de dívida para fins de exigência dos*

débitos compensados, e que em caso de não-homologação permite a apresentação de recursos, com conseqüente DIREITO LIQUIDO E CERTO ao DEVIDO PROCESSO LEGAL e à AMPLA DEFESA. O encaminhamento do débito para inscrição em Dívida Ativa da União se dá na ausência de pagamento e de recurso.

• E, neste contexto, assevera que não ignorou as vedações a compensação estabelecidas pela SRF, apenas seguiu orientação doutrinária e jurisprudencial diferente em obediência aos artigos 153 e 154 da Lei 6403/76. Cita as vedações à compensação mediante DCOMP e, destacando a vedação a compensação de crédito que se refira a título público, questiona: Seria esse o "pecado" da IMPUGNANTE, teria compensado crédito que se refere a título público? Depois essa questão será respondida.

• Descreve a punição dura imposta à compensação considerada pela SRF como vedada, mencionando a multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações de sonegação, fraude ou conluio, bem como nos casos em que a compensação for considerada não declarada por envolver os créditos relacionados nos itens 3 a 7 acima, para, a partir daí, abordar as razões de seu procedimento.

• Reporta-se ao entendimento de Hugo de Brito Machado, favorável utilização dos títulos emitidos pela ELETROBRÁS para realização da compensação, dado que a União é solidariamente responsável pelo adimplemento do valor nominal dos títulos em questão, o que inclusive dispensa a necessidade de inadimplemento do dever por parte da ELETR OBRAS, para que seja oponível o crédito contra a União.

Entende que vários são os dispositivos da Carta Magna que determinam e autorizam tal procedimento, ainda que indiretamente, bem como que há amparo no Código Civil e no Código Tributário Nacional, além da Lei nº 9.430/96 e do Decreto nº 2.138/97, mormente tendo em conta a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 até a nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002, na qual era incontroverso que, observado o disposto no artigo 73 da lei, a SRF, atendendo a simples requerimento do contribuinte poderia autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

• Acrescenta que a nova redação inclui a compensação, bem como que as obrigações ou debêntures em questão representam devolução de empréstimo compulsório arrecadado e não devolvido pela União Federal, não tendo natureza de direito comercial, mas sim tributária, dado que não se compensa o crédito do título, mas o tributo arrecadado.

• Nega a ocorrência de decadência e de crime, citando os dispositivos anteriores e também o art. 1009 do antigo Código Civil, além de decisão do Superior Tribunal de Justiça no

sentido de declarar que as Debêntures da Eletrobrás são Títulos Executivos Extrajudiciais, equiparados a Sentenças Transitadas em Julgado — Títulos Executivos Judiciais.

- *Destaca o caráter de imprescritibilidade das debêntures, como títulos de crédito, quando ainda resgatáveis, citando, além da decisão do STJ, acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e Resolução 109/BACEN, para assim concluir:*

Veja-se que sobre a matéria recai exclusivamente as disposições do Mercado de Capitais e Direito Societário, como propugnado pela Excelentíssima Ministra ELIANA CALMON e pelo Excelentíssimo Ministro FRANCIULLI NETO, quando do julgamento do Recurso Especial nº 590.414/RJ, julgado em 10/08/2004.

Diante de todas essas decisões, percebe-se que os títulos emitidos pela ELETR OBRAS são exigíveis, liquidas, certas e idôneas, constituindo-se no verdadeiro crédito de natureza tributária imprescritível e, em alguns casos Título de Crédito com Cotação em Bolsa previsto no inc. II do art. 11 da Lei 6.385/76, sem embargo de conferirem direito de crédito ao seu portador, capaz de ser contraposto a qualquer dívida (art. 620, CPC), pode, pela sua natureza ser usado em compensação.

- *Ao fim, pleiteia a anulação do auto de infração e do Termo de*

Arrolamento de Bens e Direitos, reconhecendo e declarando: a) a possibilidade de apresentação de declaração de compensação, nos termos da fundamentação, b) a natureza tributária do crédito compensado; c) a inadequação da aplicação da multa isolada por não se tratar de compensação indevida e seu cancelamento; e d) a inadequação do não reconhecimento das compensações e seu enquadramento como "compensações não declaradas".

- *Requer, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos, etc.*

A DRJ manteve integralmente o lançamento, conforme voto abaixo transcrito:

Inicialmente, no que tange à referência ao processo administrativo no 10830.000699/2008-54, contida na epígrafe da impugnação, e tendo em conta o pedido final de reconhecimento e declaração da inadequação do não reconhecimento das compensações e seu enquadramento como "compensações não declaradas", observe-se que, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051/2004, os atos de não declaração não são passíveis de discussão no âmbito das Delegacias de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes. Isto porque, o § 13 do referido dispositivo expressamente excepciona o cabimento de manifestação de inconformidade e recurso voluntário em tais circunstâncias:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os

judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou

contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, "de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica as hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto afixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Em reforço, o Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF no 95/2007, limita a competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no âmbito das compensações, a apreciação das manifestações de inconformidade previstas na legislação e das impugnações contra lançamentos de ofício de multa isolada, in verbis:

Art. 174. As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento — DRJ, órgãos com jurisdição nacional, compete,

especificamente, julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais:

I — de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

III - de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos a restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e a redução de tributos e contribuições.

§1º O julgamento de impugnação de penalidade aplicada isoladamente em razão de descumprimento de obrigação principal ou acessória será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o correspondente tributo ou contribuição.

§2º O julgamento de manifestação de inconformidade contra o indeferimento de pedido de restituição ou ressarcimento ou a não-homologação de compensação será realizado pela DRJ competente para o julgamento de litígios que envolvam o tributo ou contribuição ao qual o crédito se refere.

Neste sentido, inclusive, a Intimação SEORT/DRF/CPS no 587/2008, ao encaminhar, para ciência ao contribuinte, inteiro teor do despacho decisório proferido nos autos do processo nº 10830.000699/2008-54, do auto de infração anexo, oriundo do RPF nº 0810400.2008-00194-5 e de seu respectivo termo de encerramento (processo nº 10830.004577/2008-37), além do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, lavrado no bojo do processo nº10830.005752/2008-11, apenas facultou -lhe impugnação ao auto de infração, a ser apresentada por escrito, preferencialmente nesta unidade da RFB, dirigida a competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento em 30 (trinta) dias a contar da ciência do presente (arts. 15 e 16, Decreto nº 70.235/72).

Desta forma, inexistindo possibilidade de se discutir a matéria em questão no âmbito do contencioso administrativo especializado, restaria ao interessado dirigir seus questionamentos quanto à validade do ato de não-declaração diretamente A autoridade que o proferiu e Aquela que lhe é superior, nos termos do contencioso administrativo geral, regido pela Lei nº 9.784/99:

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido a autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará a autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contrária enunciado da súmula vinculante, caberá a autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso a autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso (acrescido pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006).

[...]

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Contudo, o impugnante nada menciona quanto à existência deste recurso hierárquico. De outro lado, consulta aos sistemas informatizados da RFB evidencia que o processo administrativo nº 10830.000666/2008-54, no qual foi proferido o ato de não declaração, permanece no SEORT da DRF/Campinas desde a sua formalização em 25/01/2008 (fl. 164).

Registre-se que, caso presente causa de nulidade absoluta, sua declaração se imporia independentemente de recurso do interessado. De fato, neste sentido é a Lei nº 9.784/99:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

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.

No presente caso, porém, não se vislumbra qualquer defeito insanável que pudesse ensejar a ilegalidade do ato de não-declaração, dado que este:

- foi praticado por autoridade competente (Chefe do SEORT da DRF/Campinas, com competência delegada por meio da Portaria no 121, publicada no DOU de 30/05/2007);
- enuncia motivos que se confirmam nas DCOMP apresentadas (compensação antes do trânsito em julgado da demanda judicial

e compensação de crédito de natureza não tributária — crédito relativo a obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás;

- *atribui consequência prevista no art. 74 da Lei no 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004 012. Sendo considerada não declara a compensação nas hipóteses: [...] — em que o crédito: [...] d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal — SRF);*
- *foi regularmente cientificado ao interessado.*

Portanto, mesmo para além das atribuições regimentalmente previstas, este órgão julgador não tem motivos para representar à autoridade competente para revisão de ofício do ato de não-declaração, porque nenhum vício nele se verifica.

0 mesmo se diga relativamente ao pedido de anulação do "Termo de Arrolamento de Bens e Direitos", para o qual não há previsão de manifestação de inconformidade cuja apreciação se insira na competência de julgamento das DRJ, nos termos do já citado art. 174 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 95/2007 (fl. 165).

(4) Assim, apenas a impugnação dirigida ao lançamento da multa isolada preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

(...)

Portanto, a mesma omissão verificada no curso da ação fiscal, que ensejou a conclusão de que o contribuinte não detinha o direito alegado, e persistiu na impugnação, culminaram na extinção da ação judicial referida sem julgamento do mérito por inépcia da petição inicial, sem que a União fosse sequer citada.

Infere-se, daí, que o contribuinte pretendeu aparentar ser titular de um direito creditório, oponível à União em compensação, referenciando uma ação judicial na qual também não fez prova da titularidade de tal direito, e assim alcançou a extinção dos créditos tributários mediante DCOMP.

Em tais condições é que se construiu o entendimento administrativo de que eventual divergência entre o conteúdo da declaração e a situação Mica efetivamente ocorrida, se proposital, configura fraude e acarreta a evasão de tributo. Entende-se que a falsidade de uma declaração consiste na deliberada inclusão de situação fática inverídica em seu conteúdo informativo, simulando a ocorrência de um fato ou de suas características (falsidade ideológica — CP, art. 299).

Fazer declaração falsa é o ato de prestar informação ao Fisco, em cumprimento de um dever instrumental, cujo conteúdo consista em simulação da ocorrência de um fato (ou de suas características), consignada em um documento. O instrumento mediante o qual se efetiva a declaração, que serve de base material ou probante para sua realização, pode ser um documento verdadeiro ou materialmente falso (decorrente de ilegal elaboração por meio de informações falsas em seu

conteúdo). Não é demais lembrar que fraude é o ardil utilizado por um agente a fim de simular a ocorrência de um fato inexistente ou a dissimulação de suas características, que no caso em tela visa a induzir os agentes do Fisco em erro mediante a apresentação de informação (DCOMP) de um contexto fático irreal.

Por isso, é indubitável que a inserção de informações cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampararia o direito de compensação de créditos junto ao Fisco tipifica a conduta do agente que deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos.

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

Um dos elementos da culpabilidade da conduta reside na potencial consciência da ilicitude. Como elemento intelectual da reprovabilidade, é nas palavras de Luiz Regis Prado, "a consciência ou o conhecimento atual ou possível da ilicitude da conduta" (Curso de Direito Penal Brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 — 4º ed. ver., atual. e ampl. — Sao Paulo:

Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 410.). Em outras palavras, é a possibilidade do agente poder conhecer o caráter ilícito de sua conduta (consciência potencial, não real, da ilicitude). O conhecimento potencial não é relativo à legislação penal, "basta que o agente saiba ou tenha podido saber que o seu comportamento contraria ao ordenamento". Ou seja, "basta que o autor tenha base suficiente para saber que o fato praticado está juridicamente proibido e que é contrário As normas".

A fraude, como se vê, está provada na conduta de inserir elementos inverídicos na declaração, a fim de justificar sua apresentação em formulário, e assim transportar a matéria para o campo da interpretação jurisprudencial e doutrinária acerca da natureza do direito creditório e da possibilidade de sua compensação.

Conduta esta, aliás, que se amolda ao que dispõe a Lei no 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar ou diferir o seu pagamento. (grifou-se)

Como se vê, a conduta fraudulenta se verifica não só na ocorrência do fato gerador, como também em momento posterior, com a finalidade de evitar ou diferir o seu pagamento, mediante exclusão ou modificação das características essenciais, agora, da obrigação tributaria, a qual tem como objeto o crédito tributário. E nem poderia ser diferente, na medida em que a penalidade prevista na lei, não decorre da mera constatação de falta de recolhimento do tributo, mas sim da conduta abusiva e/ou fraudulenta no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário, fato que necessariamente se verifica após a ocorrência do fato gerador.

Deduz-se, daí, que além de agir com evidente abuso de forma, ao pretender a utilização de créditos que, mesmo em tese, não seriam passíveis de compensação mediante DCOMP por expressa vedação legal, o contribuinte também justificou a legitimidade de tal procedimento mediante indicação de uma ação judicial, sem dispor de prova da titularidade do direito creditório, quer para fins de compensação, quer para a propositura da ação judicial.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade no percentual de 150%. Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 92/114, por tempestiva, mas exclusivamente em relação ao lançamento de ofício da multa isolada, e JULGAR PROCEDENTES as exigências.

Intimada da decisão da DRJ em 09.12.2008, a contribuinte protocolou Recurso Voluntário em 06.01.2009, transcrevendo os mesmos argumentos da impugnação, embora com nova roupagem lingüística.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Entendo que a decisão da DRJ é irreparável.

Isso porque, a questão objeto da presente lide está expressa no texto legal, conforme prescreve o § 12º, inciso II, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Includa pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Includa pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Includa pela Lei nº 11.051, de 2004)

Isso porque, a contribuinte fez uso de crédito objeto de ação judicial nº 2007.61.05.014340-9, ainda não transitada em julgado, crédito este relativo a obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás, e, portanto, de natureza não tributária.

Destaca-se ainda que o artigo 31, §1º, inciso II da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, repete o texto legal quanto à questão, considerando não declarada a compensação:

Art. 31. A autoridade competente da SRF considerará não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 4º do art. 77, não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação.

§ 1º - Também será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º do art. 26;

II - em que o crédito:

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

Com isso, em atendimento ao disposto no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003, a fiscalização promoveu o lançamento da multa de ofício isolada:

"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) (..)

§ 42 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 § 12, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Ao compulsarmos os autos do Mandado ed Segurança nº 2007.61.05.014340-9, que tramitou perante a 4ª Vara Federal de Campinas, depreende-se com a informação, quando da compensação (janeiro e março de 2008), que a empresa não possuía sequer decisão

liminar, sendo intimada inclusive pelo Magistrado da causa para juntar documentos, sob pena da ação ser extinta. Vejamos a decisão:

Providencie a Autora a juntada dos documentos essenciais ao processamento da ação, que comprovem o direito colimado, bem como a adequação do valor atribuído à causa ao montante colimado na presente ação, recolhendo eventuais custas complementares, juntando, ainda, a guia DARF de recolhimento das custas, cópia autenticada do contrato social. Após, volvam os autos conclusos para deliberações.

Em 03 de março de 2008, o mesmo magistrado federal expediu outra decisão:

Fls. 64/66: Intime-se a parte Autora para que cumpra integralmente o determinado no r. despacho de fls. 44, no prazo legal, sob pena de indeferimento da inicial.

Int.

DESPACHO DE FLS. 68: ("Tendo em vista que a Autora, em seu pedido inicial, objetiva o reconhecimento de crédito oriundo de debêntures emitidas pela Eletrobrás de sua propriedade para compensação com valores devidos à União Federal, entendo que a Eletrobrás deve integrar a lide na qualidade de litisconsorte passivo necessário. Assim sendo, intime-se a Autora para, no prazo legal e sob as penas da lei, providenciar a citação da Eletrobrás, fornecendo, para tanto, cópia para formação da contrafé. Publique-se o despacho de fls. 67. Int.")

Em 26 de junho de 2008, a ação foi extinta sem julgamento do mérito:

Tendo em vista que a Autora, embora devidamente intimada, não tomou providência essencial ao processamento da ação, julgo EXTINTO o feito sem resolução do mérito, a teor do art. 267, inciso I, c.c. art. 284, parágrafo único, todos do Código de Processo Civil. Deixo de condenar a Autora na verba honorária, tendo em vista não ter ocorrido a citação. Custas ex lege. Oportunamente, arquivem-se os autos, observadas as formalidades legais. P.R.I.. (Disponibilização D.Eletrônico de sentença em 26/06/2008 ,pag 1/3)

Inclusive os autos judiciais foram arquivados e a decisão judicial que extinguiu o feito sem julgamento do mérito transitou em julgado, não havendo recurso de apelação.

Portanto, resta notório nos autos que o crédito informado pela contribuinte em sua compensação nada mais era que uma expectativa de direito, inclusive que sequer foi demonstrada perante o Juízo da causa.

Nestes termos, entendo pela aplicação da multa isolada quanto à compensação, em razão do disposto no § 12º, inciso II, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Outro fundamento usado pela fiscalização em seu relatório fiscal para não aceitar a compensação se dá quanto à natureza do crédito usado, qual seja crédito não tributário.

Destarte, conclui-se não serem as obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás crédito de natureza tributária, o que impede a sua utilização em compensação no âmbito desta RFB.

Destaquem-se os excertos legais acerca do tema em comento, extraídos da Lei nº 9.430/96, com as alterações/inclusões trazidas pelas Leis d s 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04, em seus exatos termos:

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

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

II - em que o crédito: (...)

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

Nesse aspecto, entendo que a natureza jurídica dos créditos decorrentes da devolução dos empréstimos compulsórios da Eletrobrás não é crédito administrado e arrecadado pela Receita Federal do Brasil, por isso não deve ser usado em compensação.

Esse inclusive é o entendimento do STJ quanto à sua natureza:

*AgRg no REsp 1230773 / RS AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0000923-0 Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 22/03/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 04/04/2011 Ementa TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. OBRIGAÇÕES AO PORTADOR X DEBÊNTURES. DISSIMILITUDE. RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.050.199/RJ. COMPETÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. MULTA. 1. Conforme determinado no REsp 1.050.199/RJ, de relatoria da Min. Eliana Calmon, submetido ao rito dos recursos repetitivos, a relação jurídica estabelecida entre a **Eletrobras** e os contribuintes tem **natureza administrativa**, devendo assim afastar as disposições do Código Civil. 2. "As OBRIGAÇÕES AO PORTADOR emitidas pela **Eletrobras** em razão do **empréstimo** compulsório instituído pela Lei 4.156/62 não se confundem com as DEBÊNTURES e, portanto, não se aplica a regra do art. 442 do CCom, segundo o qual prescrevem em 20 anos as ações fundadas em obrigações comerciais contraídas por escritura pública ou particular. Não se trata de obrigação de **natureza** comercial, mas de relação de direito administrativo a estabelecida entre a **ELETOBRAS** (delegada da União) e o titular do crédito, aplicando-se, em tese, a regra do Decreto 20.910/32" (REsp 1.050.199/RJ, Rel. Min.*

Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 10.12.2008, DJe 9.2.2009). 3. "A matéria referente aos direitos de correção monetária sobre o empréstimo compulsório da energia elétrica está inserida na competência jurisdicional da Primeira Seção (art. 9º, § 1º, IX, do RISTJ). Precedente" (REsp 1.050.199/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 9.6.2010, DJe 1.7.2010). 4. Aplica-se ao caso a multa do art. 557, § 2º, do CPC, no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, por questionamento de matéria já decidida em recurso repetitivo. Agravo regimental improvido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. Informações Complementares Aguardando análise.

Portanto, a natureza jurídica do crédito não é passível de compensação com débitos arrecadados pela Receita Federal do Brasil.

Já em relação à multa no percentual de 150%, a fundamentação da fiscalização e da decisão da DRJ para duplicar a penalidade foi o não atendimento à fiscalização quanto à origem do crédito e a conduta reiterada, mesmo após ser intimada que estava impossibilitada de fazer as compensações com o referido crédito.

Nestes termos, vejamos a decisão recorrida:

Como se vê, a conduta fraudulenta se verifica não só na ocorrência do fato gerador, como também em momento posterior, com a finalidade de evitar ou diferir o seu pagamento, mediante exclusão ou modificação das características essenciais, agora, da obrigação tributária, a qual tem como objeto o crédito tributário. E nem poderia ser diferente, na medida em que a penalidade prevista na lei, não decorre da mera constatação de falta de recolhimento do tributo, mas sim da conduta abusiva e/ou fraudulenta no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário, fato que necessariamente se verifica após a ocorrência do fato gerador.

Deduz-se, daí, que além de agir com evidente abuso de forma, ao pretender a utilização de créditos que, mesmo em tese, não seriam passíveis de compensação mediante DCOMP por expressa vedação legal, o contribuinte também justificou a legitimidade de tal procedimento mediante indicação de uma ação judicial, sem dispor de prova da titularidade do direito creditório, quer para fins de compensação, quer para a propositura da ação judicial.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade no percentual de 150%. Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 92/114, por tempestiva, mas exclusivamente em relação ao lançamento de ofício da multa isolada, e JULGAR PROCEDENTES as exigências.

Da mesma forma, quando compulsamos o Relatório da Fiscalização, constatamos os mesmos fundamentos:

Não bastasse a vedação em se compensar crédito de natureza não tributária, vale frisar que, em nenhum momento, o contribuinte apresentou documentos que demonstrassem ser titular das citadas obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás. Logo, ainda que esse procedimento fosse permitido, o que se admite apenas a título de argumentação, as compensações não poderiam ser homologadas e restaria configurada a fraude, porquanto não apresentados documentos que comprovassem a liquidez e certeza do suposto direito creditório.

Ante o exposto, resta plenamente justificada a necessidade de qualificação da multa, nos termos do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03 c/c o art. 44, inc. I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, face a constatação de fraude no procedimento levado a efeito pelo contribuinte, que pode ser resumida, em apertada síntese:

a) no fato de o contribuinte ter fundamentado o pretense direito creditório em decisão judicial inexistente;

b) em razão de a ação judicial não ter transitado em julgado;

II) por conta de o alegado direito creditório ser de natureza não tributária, haja vista estar pautado em supostas obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás, cuja titularidade sequer foi comprovada pelo contribuinte.

O que reforça o dolo do contribuinte em relação à questão é o fato de sequer ter apresentado documentos relativos ao crédito ao Poder Judiciário, meio usado pelo contribuinte para sustentar o seu direito ao crédito, deixando a ação judicial ser extinta sem julgamento do mérito por falta de comprovação do seu direito, questão típica de prova.

Ou seja, o contribuinte tinha total consciência quanto à vedação e quanto inexistência de prova, o que reforça o uso do meio da compensação de forma intencional.

Neste termos, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, NEGO-LHE provimento, mantendo a decisão da DRJ.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator

CÓPIA