



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

Processo n° 10840.722577/2013-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-006.841 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria MULTA ISOLADA - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente INDÚSTRIA DE PAPEL RIBEIRÃO PRETO LIMIT
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 19/09/2012, 23/10/2012

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Aplica-se a multa isolada de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) quando fica comprovada a falsidade da declaração de compensação, consubstanciada na inexistência de crédito restituível fundado no excesso de ação da declarante conjugado com a inaplicável fundamentação jurídica apresentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Hércio Lafetá Reis, Belchior Melo de Sousa, Paulo Renato Mothes de Moraes, Samuel Luiz Manzotti Riemma e Carolina Gladry Rabelo.

Relatório

Contra esta Contribuinte foi lavrado Auto de Infração para imposição de multa isolada de ofício, no valor de R\$ 393.925,46, resultante da aplicação do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre compensações indevidas e não homologadas, por conter falsidade nas declarações quanto à existência de crédito.

Foram objeto da constatação fiscal as Declarações de Compensação (DComps) n°s:

10123.05478.190912.1.3.04-2585
13490.32476.190912.1.3.04-1027
32271.25307.231012.1.3.04-5961
41251.48606.231012.1.3.04-5472
30551.38999.231012.1.3.04-0617
32549.38146.231012.1.3.04-0343

Estas DComps constituíram, como peças iniciais, os processos administrativos n°s, respectivamente,:

10840.907181/2012-19
10840.907182/2012-55
10840.907183/2012-08
10840.907184/2012-44
10.840.907185/2012-99
10840.907186/2012-33

Consta do Auto de Infração que:

a) o motivo considerado para a imposição da multa foi o fato de a pessoa jurídica ter utilizado o mesmo crédito, decorrente de recolhimento alegadamente a maior de Cofins não-cumulativa (código de receita 5856), em 19/11/2007, consoante DARF pago no valor de R\$ 38.324,14, para compensar 7 débitos em 6 diferentes declarações de compensação.

b) as DComps foram transmitidas por pessoa devidamente autorizada, que se serviu do certificado digital de Jackson Rodrigo Gerber, CPF 270.640.178-81, sendo este o advogado que assina as manifestações de inconformidade apresentadas nos aludidos processos de compensação;

c) com o recolhimento de R\$ 38.324,14 em 19/11/2007 (equivalente a aproximadamente R\$ 58 mil nas datas das compensações), o contribuinte compensou débitos que somam mais de R\$ 262 mil, vencíveis entre julho e outubro de 2012;

d) o valor acima, recolhido, corresponde ao débito confessado na DCTF apresentada, não havendo registro de pagamento a maior no sistema.

e) a Contribuinte trouxe como argumento de defesa nas manifestações de inconformidade apresentadas nos processos de compensação acima referidos, o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que trata do alargamento da base de cálculo da Cofins cumulativa, que não condiz com o recolhimento de Cofins não-cumulativa efetuado, cujo regime é regido pela Lei nº 10.636/2002.

Em impugnação apresentada, a Autuada ataca a inexistência de falsidade/fraude nas declarações de compensação com base nos seguintes argumentos:

a) solicitou a restituição de pagamentos de Cofins do período de apuração de julho de 2008, que entende serem a maior, sendo que existem processos administrativos de compensação de que se fundamentam neste pleito e não foram julgados, não havendo transitado em julgado na esfera administrativa, e, por isso, não podendo fundamentar a multa isolada de ofício, muito menos com fraude ou intuito desta;

b) a ADI nº 17, de 03/10/2002, contém hipóteses que configurariam fraude na compensação, resultando na aplicação de multa isolada qualificada, dentre as quais utilização de créditos de natureza não tributária e não passíveis de compensação por expressa disposição legal, mas que seriam presumidas, sendo obrigação da Autoridade Fiscal a comprovação da fraude/falsidade com a existência de dolo por parte da Contribuinte, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

c) esclareceu a distinção entre erro e fraude. Primeiramente, no entendimento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC 820/1997) e Normas de Auditoria (NBC T 11), e, posteriormente no campo penal, segundo doutrina, para concluir que somente incorreu em erro ou, quiçá, culpa, não em fraude com documentos falsos, trazendo jurisprudência administrativa para fundamentar seu raciocínio. Afirmou que para se considerar fraude seria necessário o dolo na conduta;

d) afirmou que o recolhimento de Cofins do período de apuração de julho de 2008 foi a quantia de R\$ 75.724,08 e que o mérito do litígio se perfaz na possibilidade ou não do crédito pleiteado;

e) concluiu que inexistiu falsidade/fraude nas declarações de compensação, que não houve nenhum ilícito, seja fraude ou falsificação, muito menos sonegação ou conluio, devendo ser cancelada a multa e o Auto de Infração respectivo.

Em julgamento da lide, a DRJ/Porto Alegre evocou o dispositivo legal que prevê a imposição de multa e estampou as definições de "falsidade", extraída de dicionário jurídico, e de fraude, segundo o art.71 da Lei 4.502/1964 e art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Avaliou que a contribuinte utilizou-se de fundamento jurídico com base legal que não é aplicável ao seu caso em concreto e, mesmo que fosse, utilizou-se de valores de crédito muito superiores ao que teria direito caso seu fundamento jurídico tivesse sido correto e acolhido. Segundo a decisão, a utilização de crédito inexistente, desta forma, fraudulenta, veio a caracterizar a falsidade na declaração de compensação.

Observou, outrossim, a dissociação da realidade dos autos no argumento de ser o crédito decorrente do recolhimento de Cofins do período de apuração de julho de 2008, na quantia de R\$ 75.724,08, quando o suposto indébito indicado nas DComp é referente ao mês de outubro de 2007, com recolhimento em 19/11/2007, código de receita nº 5856, na quantia de R\$ 38.324,14.

Quanto à decisão definitiva, no âmbito administrativo, dos processos de compensação registrou que "não consta na legislação que seja necessário para o lançamento da multa isolada em apreço que o processo de indeferimento de ressarcimento/restituição de indébito tenha transitado em julgado em desfavor da contribuinte. Basta que exista o fato gerador da multa para que esta seja lançada e exigida. Aliás, é obrigação da Autoridade Fiscal a realização do lançamento, sob pena de infração funcional, nos termos do art.142 do Código Tributário Nacional"

Em vista dos contornos em que se desenvolveu a infração, conforme acima descrito, o órgão julgador refutou o argumento de que teria a Contribuinte laborado em erro ou, no máximo, com culpa (imprudência/negligência), mas não com dolo, seja direto ou eventual.

A decisão foi emendada como segue:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/09/2012, 23/10/2012

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A multa isolada de ofício, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), se aplica quando fica comprovada a falsidade da declaração de compensação através de evidente intuito de fraude, consubstanciado pela inexistência de crédito tributário favorável devido à conjugação da inaplicabilidade da fundamentação jurídica e matemática apresentada pela contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Cientificada da decisão em 16 de julho de 2014, irresignada, a Interessada apresentou o recurso voluntário em 12 de agosto de 2014, em que reitera os mesmos argumentos da impugnação, em que pede (i) o cancelamento integral da imposição, pela inexistência de qualquer ilícito cometido e pela indiscutível ausência de comprovação de dolo em seu comportamento, e (ii) subsidiariamente, não se entendendo pela anulação total, que seja a multa aplicada no patamar mínimo, em respeito aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Para o ato de imposição, a infração foi legalmente enquadrada no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, transcrito:

*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).[destaques aqui]

A controvérsia posta ao deslinde limita-se à qualificação jurídica do fato concretizado pela Recorrente quando da transmissão da DComp, tendo em vista a sua subsunção ao tipo **falsidade da declaração** constante da regra sancionadora acima.

Ao dizer: "**quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**", o vocábulo *falsidade* traz implícito no seu conteúdo, com elemento do tipo a distingui-lo do *erro*, a intenção do agente de não trabalhar com a verdade dos fatos.

Revolvendo o material fático-probatório dos autos, tem-se que a Contribuinte efetuou pagamento de Cofins não cumulativa, código de receita 5856, em 31/10/2007, e dele se serviu indicando-o como origem de crédito em duas DComps, em 19/09/2012, e mais quatro DComps um mês após, em 23/10/2012.

Destaque-se que é irrelevante, a princípio, a quantidade de DComps utilizando créditos da mesma origem, na medida em que a soma destes bem pode compor apenas uma parcela do DARF recolhido, alegada como pagamento a maior, ou pode até mesmo corresponder à totalidade do DARF, se o alegado for pagamento indevido.

Curiosamente, porém, no presente caso, ocorreu que, estando o DARF integralmente alocado ao débito declarado em DCTF, veio ele a ser utilizado em parciais que, em valores da época do pagamento, somam cerca de R\$ 178 mil, quase cinco vezes o seu valor original, R\$ 38.324,14.

Dito de outra forma: o mesmo pagamento, após quitar o débito original, foi utilizado quase cinco vezes, para extinguir débitos que alcançaram a importância de R\$ 265.245,58, na data da transmissão.

Tome-se como pressuposto da análise, que produzir uma DComp não é evento corriqueiro, que faça parte de uma rotina diária, ou mesmo mensal. É procedimento esporádico, de que se serve o contribuinte que apure crédito perante a RFB, o que costuma acontecer de forma eventual.

A tarefa de preencher uma DComp é simples. E não requer um aparato que lhe subsidie, se o crédito utilizado nela se esgota no débito ou no rol de débitos compensados num só ato. Quando, porém, se tem um crédito cuja medida é tal que se desdobrará em diversas DComps, sobretudo a serem transmitidas em períodos de apuração distintos, como é o caso presente, naturalmente tal tarefa deve passar a ser parte de um procedimento planejado, com elaboração de controles extracontábeis, tendo em vista considerar o crédito a ser utilizado na exata medida do pagamento indevido ou a maior.

Nesta última hipótese, o próprio ato de confeccionar um "*demonstrativo de utilização de crédito*" ou "*demonstrativo de compensações*" (a denominação não é relevante), como documento auxiliar da escrita contábil-fiscal, bem como a simples visualização posterior desse demonstrativo posterior, permitiriam a qualquer técnico do setor identificar uma duplicidade de utilização do crédito.

Por estas razões, e considerando os contornos em que os fatos se realizaram, não dá para caracterizar como desatenção de um funcionário da empresa a transmissão de diversas DComps utilizando repetidas vezes num só dia valores excessivos provenientes de um mesmo DARF, e configurá-los como *erro*. Reitere-se: foram duas DComps no mesmo dia - 19/09/2012 - utilizando quase duplamente o valor do mesmo DARF, e outras quatro, um mês após - no dia 23/10/2012 - utilizando ainda desse mesmo pagamento quase três vezes o seu valor.

A clareza de que não se trata de erro é reforçada pela contumácia da empresa nesta conduta, replicada na produção de outras DComps, destacadas abaixo, cuja infração não foi objeto do presente Auto de Infração.

Do DARF do período de apuração agosto de 2007, de R\$ 40.633,31, foi utilizada a importância de R\$ 103.631,02, em valores da época, extinguindo débitos que somam R\$ 156.752,29, na data da transmissão, cinco anos após, nas seguintes DComps e respectivos PAs, abaixo:

DComp	Processo
42648.04309.190912.1.3.04-9763	10840.907178/201297
29044.84559.190912.1.3.04-1102	10840.907179/201231
09452.27878.190912.1.3.04-4679	10840.907180/201266

E do DARF de R\$ 34.502,36, de novembro de 2007, foi utilizada a importância de R\$ 72.092,75, em valores da época, extinguindo débitos que somam R\$ 108.391,78, na data da transmissão, cinco anos após, nas seguintes DComps e respectivos PAs:

DComp	Processo
26945.73062.061212.1.3.04-5918	10840.907187/201288
27505.84998.061212.1.3.04-3031	10840.907188/201222
23158.15461.061212.1.3.04-0200	10840.907189/201277

A precisão cirúrgica quanto ao momento da utilização do suposto crédito, tendo sido todas as DComps transmitidas a poucos dias da extinção do direito de pleitear sua restituição, nos termos do art. 168, I, do CTN, combinado com o art. 3º da LC nº 118/2005 (as DComps que utilizam o DARF de agosto, à véspera da data fatal), não se coaduna com o descomunal desarranjo na sua quantificação, em prejuízo da Fazenda.

A conduta reiterada nesse limite de tempo (5 anos) permite fazer a ilação (que não é causa de decidir) de que ela foi fruto de um planejamento tributário abusivo, elaborado sobre o equívoco de considerar que após cinco anos do pagamento a Administração Tributária não mais pudesse operar sobre ele.

Não se diga que se está a fundamentar a decisão sobre esta ilação. Neste processo está-se diante de uma prova direta da conduta de falsa declaração, estampada na própria materialidade da ação de reproduzir diversas vezes (em diversas DComps) a quase integralidade de um DARF - por sua vez já vinculado -, na quitação de débitos.

Na configuração desta regra, o tipo *falsidade da declaração apresentada* - - para que se o distinga de *erro* -, subentende o dolo genérico como elemento subjetivo do tipo,

implicando no *animus* do agente de causar o ilícito. No caso, evidenciada está a intenção na consecução na dita materialidade, consubstanciada na manipulação da mais substancial informação que consta da DComp: o crédito. Em suma, está caracterizada pelo excesso reiterado e desmedido de ação da Declarante.

Toda a argumentação acima se completa quando a má-fé da Recorrente em seus múltiplos atos (DComps, impugnação e recurso voluntário), avulta da sua defesa ao arrazoar com a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuições (PIS/Cofins) promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, para pretender legitimar o alegado indébito decorrente de pagamento efetuado sob outro regime, o da não cumulatividade. Vale dizer: a Contribuinte nunca teve um direito questionável para executar os procedimentos que levou a efeito.

Por outro lado, de rigor, a conduta prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, se exaure na materialidade (declarar falso) construída intencionalmente. Consequente disso, para a aplicação da multa prevista no seu parágrafo segundo, distancio-me da abordagem conduzida pela decisão de primeira instância quanto a discorrer sobre o tipo penal do art. 299 do CPP¹¹ (falsidade ideológica, cujo elemento subjetivo do tipo é o dolo específico), nem nos crimes previstos no art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990¹², ainda que enquadrável no primeiro, inciso I, porquanto a mera conduta é exauriente do tipo, por configurar tais capitulações em agravamento e inovação da exigência contida no auto de infração.

¹ Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil réis a cinco contos de réis, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

² Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - reclusão, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

CÓPIA