



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10920.003730/2009-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.109 – 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRW PLÁSTICOS JOINVILLE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL. BASE DE CÁLCULO.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos advindos de obrigações da Eletrobrás, cabível a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, sendo impingida a multa qualificada de 150% somente na hipótese de ser caracterizado o evidente intuito de fraude, que não pode ser presumida em função apenas da natureza da matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal De Araujo e Flavio Franco Correa, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Correa, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL, com fundamento no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls. 358/370, contra o acórdão nº 1201-001.169 (e-fls. 349/356), que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa isolada de 150% para 75%.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DEVE SER COMPROVADA SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO.

Para que seja aplicada a multa de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Nos casos em que o contribuinte pleiteia compensação considerada indevida por utilizar crédito de natureza não tributária, mas não impede a ocorrência do fato gerador, bem como informa o débito por declaração, não há que se falar em conduta dolosa, sendo injustificada a qualificação da multa.

O presente processo trata de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo à multa isolada, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03, decorrente de compensação indevida efetuada em Declaração de Compensação prestada pelo contribuinte, envolvendo créditos de natureza não tributária (Títulos da Eletrobrás relacionados a empréstimos compulsórios).

No caso a fiscalização entendeu de antemão que o sujeito passivo, diante das vedações expressas na Lei quanto a esse tipo de compensação, era sabedor da ilicitude praticada:

(...)

Conforme relatado acima, o contribuinte teve não conhecido o seu pedido de restituição formalizado no processo nº 10920.000270/2007-77 e consideradas não declaradas as compensações efetuadas com esse crédito por ato proferido em 7 de maio de 2007 (fls.20832), do qual teve ciência em 11 de maio

de 2007 (fl.33). Apresentou recurso que foi analisado pela autoridade hierárquica superior, a qual confirmou a decisão denegatória. E as compensações efetuadas posteriormente com base no mesmo crédito, formalizadas no processo nº 10920.000577/2007-78, foram consideradas não declaradas por despacho decisório proferido em 28 de maio de 2007.

Mesmo consciente das vedações impostas às compensações pretendidas e após ter sido cientificado do despacho decisório que não conheceu seu pedido de restituição formalizado no processo nº 10920.000270/2007-77 e considerou não declaradas as compensações, e ainda do despacho decisório que considerou não declaradas as compensações formalizadas no processo nº 10920.000577/2007-78, e 10920.00203012007-15 e 10920.00.005426/2007-14 o contribuinte continuou a utilizar-se de créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás para promover a extinção de seus débitos.

Recorreu ainda ao Poder Judiciário pretendendo que tais compensações fossem acatadas, tendo seu pedido negado.

Com o objetivo de estabelecer penas mais severas àqueles que realizassem compensações irregulares, o legislador, por meio do § 0 do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.196/2005, previu a aplicação de multa isolada nos casos de compensação considerada não declarada em função das hipóteses previstas no art. 74, § 12, II da Lei nº 9.430/1996, como é o caso tratado no presente processo.

(...)

Se um sujeito passivo, sabedor que não pode utilizar um crédito para compensar débitos, realiza assim mesmo esta modalidade de extinção do crédito tributário, deve sofrer uma sanção correspondente à gravidade da referida conduta.

A utilização, na compensação, de créditos que não se referem a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, leva-nos à conclusão de que a ação foi tomada em frontal oposição à legislação, com a deliberada intenção de evitar ou, pelo menos, postergar o pagamento dos tributos devidos. Tal conduta amolda -se à hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, , infringindo o disposto no artigo 74 da lei 9430/96.

A DRJ manteve integralmente a multa isolada nos mesmos termos em que fora lançada. A turma *a quo* deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 75%.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional aponta divergência jurisprudencial em relação à desqualificação da multa isolada, por ter divergido da orientação nos acórdãos paradigmas que mantiveram a qualificação da multa em situação assemelhada relacionada ao descumprimento da legislação tributária que vedava a compensação com créditos não tributários, isso porque as declarações de compensação foram elaboradas com informações inverídicas, sendo do conhecimento da contribuinte que o crédito não possuía as características requeridas por lei para ser compensado com débitos tributários.

Em relação à divergência suscitada, transcreve-se as ementas dos acórdãos, indicados como paradigmas:

Acórdão nº 302-39.549

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 23/01/2006, 14/09/2006, 17/10/2006, 27/11/2006, 29/11/2006, 09/01/2007, 15/01/2007, 13/02/2007

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA.

Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários. (Súmula 3º CC nº6)

IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Procede a imposição de multa de ofício qualificada nos casos em que o crédito oferecido pelo contribuinte à compensação não se reveste de natureza tributária quando comprovado ser do seu conhecimento a impossibilidade do encontro de contas efetuado.

Acórdão nº 1101-00.103

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Declarar informação falsa em PER/DCOMP,

Declarar informação falsa em PER/DCOMP, objetivando dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos decorrentes de natureza não tributária e de terceiros, demonstra o evidente intuito de fraude que deve ser penalizado com o lançamento de multa de ofício qualificada no percentual de 150%

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 373/379.

Nas razões do seu Recurso especial para reformar o Acórdão recorrido, a Procuradoria inicialmente faz um apanhado sobre a evolução da legislação de regência para daí concluir que não haveria a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar na Dcomp créditos sabidamente imprestáveis à compensação, por não se revestirem de natureza tributária, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo.

Aduz ainda que a Turma *a quo* se equivocou quando entendeu que, no ilícito cometido pelo recorrido, relativas às Declarações de Compensações entregues, não estaria evidenciado o intuito de fraude, a importar na qualificação da multa, uma vez que há o intuito de fraude quando a Recorrida adota a prática de apresentar à compensação créditos de natureza não-tributária, sabidamente e legalmente imprestáveis a tal operação, por disposição expressa de lei.

Reproduz, por fim, trecho do termo de verificação fiscal (fls. 147/148), já transcrito acima neste relatório, para corroborar a ocorrência do dolo no caso concreto.

Ao final, requer a Procuradoria seja conhecido e provido o recurso especial para que seja reformada a decisão recorrida e restabelecida a qualificação da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo.

Análise dos demais pressupostos de admissibilidade

A presente lide, conforme relatado, trata do lançamento da multa isolada, qualificada em 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03, decorrente de compensação considerada não declarada, envolvendo créditos sabidamente de natureza não tributária (Títulos da Eletrobrás relacionados a empréstimos compulsórios) que seriam expressamente vedados por lei.

Reproduz-se, novamente, as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

Acórdão nº 302-39.549

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 23/01/2006, 14/09/2006, 17/10/2006, 27/11/2006, 29/11/2006, 09/01/2007, 15/01/2007, 13/02/2007

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA.

Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários. (Súmula 3º CC nº6)

IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Procede a imposição de multa de ofício qualificada nos casos em que o crédito oferecido pelo contribuinte à compensação não se reveste de natureza tributária quando comprovado ser do seu conhecimento a impossibilidade do encontro de contas efetuado.

Acórdão nº 1101-00.103

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Declarar informação falsa em PER/DCOMP,

Declarar informação falsa em PER/DCOMP, objetivando dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos decorrentes de natureza não tributária e de terceiros, demonstra o evidente intuito de fraude que deve ser penalizado com o lançamento de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (destacou-se)

Como se vê, pela simples confronto das ementas do Acórdão recorrido e do segundo paradigma (Ac. nº 1101-00.103), com seu destaque, já se pode observar que não há a divergência alegada, que se confirma também pelo cotejo dos respectivos votos.

No acórdão recorrido a simples indicação de crédito não passível de compensação por expressa disposição legal, no caso, crédito de natureza não tributária, implicaria automaticamente no evidente intuito de fraude e justificaria assim não só o lançamento de ofício para imposição de multa isolada, **mas também a sua qualificação**.

Por outro lado, no segundo paradigma (Ac. nº 1101-00.103) essa situação (indicação de créditos expressamente não passíveis de compensação) **ensejaria apenas o lançamento da multa de ofício**, sendo necessário à sua qualificação o evidente intuito de fraude que se deu, no caso, por **"inserção de informação falsa"**.

Extraí excerto deste paradigma, deixando bem claro essa situação por ele considerada relevante:

No mérito, é evidente que a informação de crédito próprio na DCOMP é inverídica, assim como não há prova de decisão judicial com trânsito em julgado constituindo o cedente, ou os que o antecederam, em credores da União.

(...)

Dessa forma, por restar caracterizado no procedimento fiscal em questão a compensação indevida de tributos devidos pelo contribuinte com crédito de natureza não tributária, e ainda, de terceiros, mediante o procedimento de inserção de elementos falsos quanto ao reconhecimento de crédito próprio por decisão judicial transitada em julgado em ação de compensação tributária, restou caracterizado o evidente intuito de fraude, sujeitando, portanto, o contribuinte à multa isolada aplicável aos lançamentos de ofício qualificada.

(...)

De toda sorte, confirma-se que a divergência ainda existe pelo confronto com o primeiro paradigma (302-39.549), que em situação deveras assemelhada, qualificou a multa de ofício pela simples presença na lei de uma vedação para determinadas compensações praticada, caracterizando por consequência o evidente intuito de fraude.

Por todo o exposto, a recorrente procedeu à compensação de débitos tributários com créditos não-tributários (obrigações da Eletrobrás), que sabia não autorizada pela legislação tributária federal a proceder estas compensações, pois tinha pleno conhecimento da sua impossibilidade, por meio de vários indeferimentos anteriores de pedidos de compensação, ainda assim, insistiu com prática de promover compensações indevidas.

O citado art. 18 estabelece que independe a forma utilizada pelo contribuinte no requerimento apresentado à Secretaria da Receita Federal para que o sujeito passivo fique sujeito à aplicação da multa isolada. A infração que enseja a sua aplicação é a apuração de compensação indevida na hipótese de o crédito não ser passível de compensação por expressa

disposição legal, em face do crédito de natureza não-tributária ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

A conduta da contribuinte, consistente em compensar indevidamente os créditos não tributários, sabidamente não compensáveis, demonstra está perfeitamente caracterizada a prática das infrações previstas no art. 72 da Lei nº 4.502/64, na medida em que, assim agindo, a recorrente pretendeu evitar o pagamento dos tributos devidos, afetando os créditos tributários correspondentes. (Destacou-se)

Portanto, não conheço do segundo paradigma (Ac. nº 1101-00.103), mas conheço do recurso especial da Fazenda Nacional por meio do outro paradigma (Ac. nº 302-39.549), satisfazendo, pois, os demais requisitos de admissibilidade.

MÉRITO

A presente lide, conforme relatado, trata do lançamento da multa isolada, qualificada em 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03, decorrente de compensação considerada não declarada, envolvendo créditos sabidamente de natureza não tributária (Títulos da Eletrobrás relacionados a empréstimos compulsórios) que seriam expressamente vedados por lei.

A fiscalização, em síntese, afirma que pelas provas dos autos demonstram que o contribuinte era sabedor de que manejava créditos de natureza tributária expressamente vedados por lei. E isso se confirmaria mais ainda em face de ter ingressados no passado com outros pedidos que foram da mesma forma considerados não declarados, além de ter ingressado na justiça sem ter obtido sucesso.

Passa-se em revista a legislação de **regência em vigor à época das compensações**:

Lei 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 da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*¹

§ 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

¹ Redação anterior: Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

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

Lei 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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 12º 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.

(...) (Destacou-se)

Como se vê, a multa isolada aplicada encontra previsão na atual redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, mais precisamente em seu § 4º, e, assim, aplica-se o percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de 75%, podendo ser duplicado na forma do § 1º desse mesmo dispositivo, para 150%, desde que haja caracterização dos fatos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, o que diferencia as hipóteses sujeitas as multas de 75% e 150% é a ocorrência de "evidente intuito de fraude" definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Dessa forma, para que seja aplicada a multa de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu com dolo na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não sendo suficiente a mera presunção de sua conduta ser ilícita.

Ou seja, a qualificação da multa por evidente demanda uma análise dos fatos e do procedimento da contribuinte, para deles se extrair o evidente intuito de fraude.

Por conseguinte, há a necessidade que a fiscalização aponte efetivamente alguma fraude ou falsidade envolvendo a compensação.

O fato de a contribuinte estar discutindo a interpretação de matéria vedada em Lei, por mais claro que a legislação pareça ser, não permite deduzir que ele está agindo de má fé ou com dolo. O princípio do amplo direito de defesa é um princípio universal e consagrado na nossa Constituição e não se pode punir alguém por erro de interpretação ou por defender uma interpretação por mais desarrazoada que seja.

Aliás, essa interpretação da Fiscalização pela aplicação direta da qualificação da multa em 150% pelo simples fato de se tratar da hipótese de compensação considerada não declarada por utilização de créditos de natureza não tributária distorce completamente a inteligência do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003. Isso porque desnecessária seria a previsão de multa de 75%, eis que todas as compensações consideradas não declaradas nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, padeceriam do mesmo vício, sempre se lhes aplicando o percentual qualificado.

Nesse sentido, a redação atual do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 dada pela Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deixou isso agora mais transparente ainda em sua nova redação: "(...) quando se **comprova falsidade** da declaração apresentada pelo sujeito passivo". No caso, essa hipótese bem mais objetiva, substituiu a hipótese anterior que fazia referência à prática das infrações previstas "nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", no caso das compensações não homologadas.

Eis a nova redação do art. 18 da 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 comprova falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nesse contexto, o fato de o contribuinte pleitear compensação não devida por utilizar crédito de natureza não tributária, definitivamente não se enquadra na hipótese de incidência da norma em comento, uma vez que tudo foi feito às claras e dentro das regras do sistema, sem empregar nenhuma forma de simulação, de ter cometido alguma fraude específica ou mesmo ter cometido alguma falsidade na sua declaração apresentada.

Portanto, no presente caso, cabível a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, sendo impingida a multa qualificada de 150% somente na hipótese de ser caracterizado o evidente intuito de fraude, que não pode ser presumida em função apenas da natureza da matéria.

Processo nº 10920.003730/2009-81
Acórdão n.º **9101-003.109**

CSRF-T1
Fl. 399

Por essas razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo