



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000519/2007-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.694 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REUNIDAS S/A. TRANSPORTES COLETIVOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

FRAUDE EM DCOMP ELETRÔNICA. POSSIBILIDADE.
QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. PROCEDÊNCIA.

Inserir informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos de natureza não tributária, evidencia intuito de fraude que deve ser punido com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%.

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 dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Encerrado o prazo regimental, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli não apresentou declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 10/27) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-000.771 (e-fls. 28/38), na sessão de 24 de novembro de 2011, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a penalidade aplicada.

A decisão recorrida está assim ementada:

MULTA ISOLADA AGRAVADA DE 150%. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA SRFB COM CRÉDITOS DE SOBRETAXA DA FNT. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não se pode aplicar a multa de ofício agravada quando não resta comprovado nos autos, o evidente intuito de fraude por parte da autuada, a que se refere o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA DE 75%. ARTIGO 44, INCISO I, DA LEI N.º 9.430/1996.

Devida, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96.

O litígio decorreu de lançamento de multa por compensações indevidas declaradas em 16/03/2006, com *informações em desacordo com a realidade dos fatos*, e objeto de não-homologação em 23/01/2007. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 282/299). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade sob o entendimento de que a conduta da Contribuinte não configuraria intuito de fraude (e-fls. 28/38).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 07/02/2012 (e-fl. 12), mas há registro de sua ciência em 06/03/2012 no termo anexo à decisão, mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 13/26, no qual a Fazenda aponta divergência admitida pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 39/42, do qual se extrai:

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo a ementa do acórdão apresentado como paradigma, na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão n.º 107-09.007

COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE

Somente o crédito apurado pelo sujeito passivo, inclusive quando haja decisão judicial com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, ou seja, crédito de natureza tributária, poderá ser utilizado para compensar débitos tributários próprios com este órgão, não tendo esse condão crédito de natureza trabalhista.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO — *A prestação de informação falsa no preenchimento do formulário eletrônico PER/COMP, com o fim de forçar sua transmissão, caracteriza evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 sobre o valor total do débito indevidamente compensado.*

De outra parte, a ementa do acórdão recorrido foi vazada nos seguintes termos, na parte que interessa ao exame deste recurso:

MULTA ISOLADA AGRAVADA DE 150%. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA SRFB COM CRÉDITOS DE SOBRETAXA DA FNT. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não se pode aplicar a multa de ofício agravada quando não resta comprovado nos autos, o evidente intuito de fraude por parte da autuada, a que se refere o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Examinando o acórdão paradigma em seu inteiro teor verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que a prestação de informação falsa no PER/Dcomp caracteriza o evidente intuito de fraude, sendo cabível a aplicação da multa qualificada..

De outra parte, o acórdão recorrido diverge desta interpretação ao afastar a aplicação da multa qualificada, em situação similar, por entender não caracterizado o intuito de fraude.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso.

Em 14/05/2015 foi editado novo exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN (e-fls. 459/462), mas que também concluiu pelo seu seguimento, nos seguintes termos:

A recorrente alega que analisando caso concreto similar, constatou-se que a colenda Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte, no âmbito do julgamento do recurso voluntário n. 150.227, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada lei tributária, cuja Ementa do Acórdão 107 -09.007 assim dispõe:

“COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE-Somente o crédito apurado pelo sujeito passivo, inclusive quando haja decisão judicial com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, ou seja, crédito de natureza tributária, poderá ser utilizado para compensar débitos tributários próprios com este Órgão, não tendo esse condão crédito de natureza trabalhista.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO – A prestação de informação falsa no preenchimento do formulário eletrônico PER/COMP, com o fim de forçar sua transmissão, caracteriza evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Lançamento Procedente”

O simples cotejar das ementas dos acórdãos recorrido e paradigma não permite concluir pela existência da alegada divergência jurisprudencial, já que poderiam ter resultados de diferentes juízos de valores sobre diferentes conjuntos probatórios. Por sua vez, uma análise mais percuciente dos aludidos julgados deixam claro tratar-se de situações fáticas e conjuntos probatórios diferentes, se não vejamos o que se segue.

O voto condutor do acórdão recorrido assim descreve a situação e as razões para desqualificação da multa de ofício:

“Conforme vê-se no Despacho Decisório de fls. 91 e seguintes **constatou-se que a contribuinte apresentou diversas Declaração de Compensação nas quais informa como origem dos créditos a ocorrência de pagamentos a maior ou indevidos informados em processo administrativo anterior de número 13807.006828/200470 para compensação com débitos de PIS e COFINS relativos ao período de apuração dos meses de outubro e novembro de 2005.**

Analisando às indigitadas Declaração de Compensação eletrônicas apresentadas constata-se que no processo administrativo citado (nº 13.807006.828/200470), trata-se de crédito de terceiros e refere-se a pedido de restituição formulado pela pessoa jurídica P & P Porciúncula Participações Ltda (CNPJ nº 04.888.139/00174).

Neste sentido, tais compensações não tem nenhum valor, uma vez que ditas compensações foram consideradas não declaradas. Pelos documentos encaminhados em resposta a intimação que lhe foi endereçada, a requerente encaminhou cópia de sentença judicial nº 632/90, oriunda da Justiça Federal de Primeira Instância do Rio de Janeiro/RJ, donde se verifica que se discute a legalidade da cobrança de sobretaxa do extinto Fundo Nacional de Telecomunicações FNT, cujos direitos lhe teriam sido transferidos mediante a lavratura de Escritura Pública de Cessão de Direitos creditórios.

(...)

No caso, a contribuinte foi penalizada com a multa agravada, pois a Fiscalização, assim como a DRJ, considerou que o fato da contribuinte ter apresentado declarações falsas nas Declarações de Compensação configura evidente intuito de fraude.

Ocorre que, o pedido de compensação feito pelo contribuinte não caracteriza intuito de fraude. Pelo contrário, a recorrente levou ao fisco a questão, para que fosse apreciada a possibilidade de compensação de créditos com débitos.

Ao contrário do aduzido pela autoridade autuante, o fato do contribuinte ter informado processo administrativo anterior (13807.006828/200470), onde é explicitado tratar-se de restituição da sobretaxa do FNT e aquisição de terceiros, mesmo tendo informado de maneira diversa nas Dcomps, tal situação, ao meu ver, não configura intuito de fraude.”.

Por sua vez, o voto condutor do aresto paradigma assim descreve a situação e as razões para a manutenção da qualificação da multa “O busílis da questão é que ele não é de natureza tributária, ou seja decorrente de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, estando comprovado nos autos que ele é de natureza trabalhista e, assim não se insere dentre aqueles suscetíveis de compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme literal disposição do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 27/12/96, assim redigido:

(...)

Somente o crédito apurado pelo sujeito passivo, inclusive quando haja decisão judicial com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, ou seja, crédito de natureza tributária, poderá ser utilizado para compensar débitos tributários próprios com este Órgão, não tendo esse condão crédito de natureza trabalhista.

A prestação de informação falsa no preenchimento do formulário eletrônico PER/COMP, com o fim de forçar sua transmissão, caracteriza evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 sobre o valor total do débito indevidamente compensado.”.

Trata-se assim de mesma situação fática, pois, enquanto o aresto paradigma entendeu que pleitear crédito não tributário em PerDcomp constitui evidente intuito de fraude; no acórdão recorrido, isso **não caracteriza intuito de fraude, pelo contrário, a recorrente levou ao fisco a questão, para que fosse apreciada a possibilidade de compensação de créditos com débitos.** Ressalte-se que o aresto paradigma não se vale de qualquer outro fundamento para manter a multa qualificada, nem o acórdão recorrido, para cancelar a qualificadora.

Observo também, que o fato de, no acórdão paradigma, se tratar de crédito próprio e, no recorrido, de crédito de terceiro, é irrelevante para a configuração da similitude fática, pois o que importa para a questão sob exame é que os créditos pleiteados em PerDcomp não eram de natureza tributária em ambos os casos.

A similitude jurídica é incontroversa, pois em ambos os julgados se trata de saber se deve ser aplicado o art. 18, § 2º, da Lei 10.833/03, quando o contribuinte pleiteia, em PerDcomp, crédito de natureza não tributária.

Uma vez que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial que desafia a interposição de recurso especial, *opino pela sua ADMISSIBILIDADE*.

A PGFN ressalta que *o autuado prestou informação inverídica com o intuito de realizar compensações não permitidas pela legislação tributária, tratando-se, assim, de típico caso de dolo no sentido de burlar o legítimo pagamento dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*.

Invoca o entendimento firmado no paradigma que, *em hipótese, igualmente, de informação falsa prestada pelo sujeito passivo quanto à natureza do crédito que pretendia compensar, com o objetivo de forçar a transmissão das declarações de compensação*, manteve a aplicação da multa de 150%.

Cita doutrina e defende a caracterizada da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64 também quando, depois de formado o fato gerador do crédito tributário, o sujeito passivo modifica-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento. Reportando-se a precedente do Superior Tribunal de Justiça, a PGFN afirma que a materialidade da conduta do sujeito passivo *se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu art. 44, inciso II* porque:

Da análise dos autos, verifica-se que o contribuinte, em suas declarações de compensação, inseriu informação falsa quanto à natureza tributária dos créditos que pretendia compensar com débitos fiscais, no intuito de realizar compensações indevidas, vedadas pela legislação regente da matéria. Informou, ainda, de modo inverídico, que o crédito não se originaria de decisão judicial.

Ao agir assim, o contribuinte praticou ação dolosa tendente a evitar o cumprimento da obrigação principal, por meio de expediente que sabia ilegal, tendo em vista a declaração falsamente prestada nas PER/DECOMP transmitidas à Receita Federal.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, por sua ação firme e abusiva no sentido de promover, por meio de informações falsas prestadas nas declarações de compensação não homologadas, a extinção dos tributos devidos, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

Transcreve excertos doutrinários acerca da caracterização do dolo, e conclui que a Contribuinte informou falsamente os créditos, buscando a extinção de créditos tributários, agindo de formal livre e consciente, em desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, do princípio da solidariedade e do dever legal de participação.

Pede, assim, que seja restabelecida a multa de 150%.

Cientificada do recurso especial e do primeiro despacho de admissibilidade em 30/04/2013 (e-fls. 43/71), a Contribuinte não se manifestou (e-fls. 458).

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que declinou competência em favor desta 1ª Turma promovendo-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Esclareça-se, em face das objeções apresentadas pela Contribuinte em sustentação oral, que não foi admitido o alegado cancelamento das DCOMP que motivaram as penalidades aqui em debate. O voto condutor do acórdão recorrido acolheu o entendimento, expresso na decisão de 1ª instância, de que a Contribuinte não mais dispunha de espontaneidade quando pretendeu cancelar as declarações transmitidas, nos seguintes termos.

Com a apresentação de tais documentos, a interessada pretende demonstrar a inexistência de objeto do auto de infração, alegando ainda afronta ao disposto no inciso I do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, bem como ao disposto no art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, que são transcritos abaixo:

[...]

Inicialmente é preciso destacar que consta nos autos, as fls. 80 a 82, cópia do termo de Intimação Fiscal nº 12.604, com ciência em 08/06/2005, por meio do qual a interessada foi instada a apresentar, entre outras coisas, cópia das peças, que compõem o processo fiscal nº 13.807006828/2004-70 e informar a origem dos créditos e, se tratam de créditos de terceiros. Vale lembrar que tal intimação foi expedida no curso de procedimento fiscal relatado no processo administrativo nº 10925.001016/2006-65, que culminou com a expedição do Despacho Decisório DRF JOA nº 72, de 23/01/2007, no qual as PER/DCOMP transmitidas pela.

interessada foram consideradas Não Homologadas, dando motivo ao lançamento da Multa Isolada que se discute nos presentes autos.

Como se vê, os créditos apresentados pela interessada nas PER/DCOMP já estavam sob investigação muito antes que fossem apresentados os pedidos de cancelamento sendo sua aceitação inviável nos termos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Instrução Normativa DRF 600/2005.

Esta ocorrência, portanto, não prejudica o conhecimento do recurso fazendário.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, o presente caso merece a aplicação do mesmo entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.490¹, acolhido à unanimidade por este Colegiado (votando pelas conclusões os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, e parcialmente reproduzido no voto vencedor do

¹ Participaram do julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Acórdão nº 9101-004.850², acolhido pela maioria deste Colegiado, com divergência da Conselheira Livia De Carli Germano

Isto porque constata-se que para transmitir as DCOMP em questão a Contribuinte informou ser o crédito decorrente de *pagamento indevido ou a maior*, negando tratar-se de crédito de terceiros ou *oriundo de ação judicial*, e ser objeto de *processo administrativo anterior*, referente a *pedido de restituição*.

O Colegiado *a quo* relativizou a conduta da Contribuinte, porque ela teria levado *ao fisco a questão, para que fosse apreciada a possibilidade de compensação de créditos com débitos*. Ao informar *processo administrativo anterior (13807.006828/2004-70), onde é explicitado tratar-se de restituição da sobretaxa do FNT e aquisição de terceiros, mesmo tendo informado de maneira diversa nas Dcomps*, o Colegiado entendeu não restar configurado intuito de fraude.

Imperioso ter em conta, porém, que desde 29/09/2003, para transmissão do documento de compensação por meio eletrônico, vários critérios de validação conduziam o declarante à observância dos requisitos legais, estando, assim, condicionada à indicação do tributo ou contribuição que originasse o crédito, dentre outros aspectos. Se não fosse este o caso, necessariamente a compensação recairia na única exceção possível: o reconhecimento do direito creditório por decisão judicial transitada em julgado, ao menos até a Secretaria da Receita Federal publicar em 01/03/2005 a Instrução Normativa SRF nº 517, de 2005, e instituir o procedimento prévio de habilitação de crédito reconhecido em decisão judicial transitada em julgado.

Na hipótese de o interessado não conseguir inserir as informações do crédito para geração eletrônica do referido documento cumpria-lhe, então, ou deixar de fazê-lo por compreender não ser possível a operação pretendida, ou peticionar diretamente à RFB. Contudo, o uso injustificado da declaração em papel, significaria a rejeição sumária da pretensão do contribuinte, nos termos da mesma Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004:

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. 76, não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação.

A referência ao processo administrativo como se fosse pedido de restituição próprio e decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributos administrados pela Receita Federal, mas que correspondia a crédito pleiteado por terceiro e de natureza não tributária, permite concluir que a Contribuinte tinha conhecimento dos requisitos necessários para apresentação da DCOMP, promovendo sua “adequação” para transmissão do documento eletrônico.

A autoridade lançadora bem detalha os campos do programa PER/DCOMP que a Contribuinte intencionalmente preencheu com informações falsas e assim detalha seu procedimento:

2 - O contribuinte promoveu as compensações dos débitos relacionados no quadro anterior, utilizando-se do crédito informado no processo administrativo nº

² Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

13807.006828/2004-70, aduzindo que o mesmo não é decorrente de ação judicial e que seria do tipo "pagamento indevido ou a maior".

3 — Ao consultar os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, verificamos que consta como interessado no processo nº 13807.006828/2004-70 a empresa P & P Porciúncula Participações Ltda.

4 — O crédito originalmente informado no processo acima deriva de sentença judicial da Justiça Federal do Rio de Janeiro, o qual, por Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios, foi inicialmente cedido e transferido de Nova República Empreendimentos e Participações S/C Ltda para Ademir Wiebbelling, AJ — Administração e Participações Ltda e P & P Porciúncula Participações Ltda e, posteriormente, da P & P Porciúncula Participações Ltda para Reunidas S/A Transportes Coletivos e Reunidas Transportadora Rodoviária de Cargas S/A.

[...]

10 — Ao transmitir as PER/DCOMP's nº 26459.66516.160306.1.7.04-1011 e 40648.54739.160306.1.7.04-0578, o contribuinte informou que o crédito não seria oriundo de ação judicial, além de não ter assinalado, no preenchimento das PER/DCOMP's, o campo "Crédito de Terceiro", mesmo sabendo que tal informação não correspondia à verdade, posto que na instrução do processo nº 10925.001016/2006-65, fez incluir dentre a documentação por ele apresentada, cópia da sentença nº 632/90, da 19ª Vara Federal na cidade Rio de Janeiro, da qual originou-se o crédito em questão, e onde não consta a empresa Reunidas S/A como autora e por consequência beneficiária da decisão prolatada.

11 — No que tange à compensação com o fim de extinguir o crédito tributário, a legislação impõe o dever instrumental aos sujeitos passivos da obrigação tributária (contribuintes ou responsáveis) de informar ao Fisco os dados dos créditos próprios, mediante entrega da declaração de compensação, para a homologação do feito no prazo quinquenal. Como é com base no conteúdo dessas declarações prestadas pelos contribuintes e responsáveis que são verificadas as regularidades dos créditos contrapostos para a compensação, a divergência entre o conteúdo da declaração e a situação fática efetivamente ocorrida configura fraude (quando a divergência for proposital) e acarreta a evasão de um tributo. 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, art. 299 do Código Penal).

12 - Ao ter enviado uma Declaração de Compensação à Secretaria da Receita Federal informando que o crédito não foi oriundo de ação judicial e não foi oriundo de terceiros, quando sabia ser, não há outra conclusão possível que não a de que a ausência desta informação tenha sido intencional. Quando o agente presta informações em desacordo com a realidade dos fatos e, com isso, reduz ou suprime o pagamento do tributo, tipificada está a conduta do art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90:

[...]

Impõe-se concluir, neste contexto, que a Contribuinte optou pela inclusão de elementos falsos nas declarações eletrônicas, para viabilizar seu envio pela Internet, e retirar sua conduta do foco da autoridade administrativa local, dirigido às declarações em papel, com maiores indícios de irregularidade. Como o volume dos processos de compensação formalizados em decorrência de DCOMP em formulário foi significativamente reduzido pela determinação de uso do documento eletrônico, a apresentação de uma DCOMP naquelas condições passou a ser destoante, em razão da anormalidade.

O uso do meio eletrônico, de outro lado, facilita a análise necessária à homologação, e coloca o documento na mesma condição dos demais, sujeitos a verificação no prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP, se identificados indícios de irregularidade. Ou seja, a transmissão eletrônica das DCOMP aqui questionadas permitiria que lhes fossem

aplicados os mesmos critérios de validação dos demais documentos eletrônicos apresentados com observância aos critérios do programa gerador de declaração, sem sujeitá-las à prioridade de análise dirigida às DCOMP em formulário.

Desse modo, o abuso da forma eletrônica evidencia que a Contribuinte buscou esquivar-se dos controles prévios adotados pela Administração Tributária, instituídos com a finalidade de evitar a ocorrência de compensações contrárias à lei. Agiu conscientemente em busca do propósito de diferir o pagamento de tributos, ou mesmo evitá-lo, na medida em que a provocação direta à autoridade administrativa atrairia sua atenção ao procedimento que pretendia realizar, e a análise da declaração de compensação na forma eletrônica seria apenas uma possibilidade, dentro dos 5 (cinco) anos subseqüentes, após o que poderia se pretender sua homologação tácita.

A fraude, em tais circunstâncias, resta evidenciada pela conduta de inserir elementos sabidamente inverídicos na declaração, a fim de viabilizar sua transmissão por meio eletrônico, e evitar petições perante a autoridade administrativa, fato indicativo de tratar-se, ali, de compensação possivelmente não admitida pela legislação. Esta conduta, por sua vez, se amolda ao que dispõe a Lei nº 4.502, de 1964:

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)

Nestes termos, a conduta fraudulenta pode se verificar não só na ocorrência do fato gerador, como também quando o fato gerador já ocorreu e surgiu a obrigação tributária, momento no qual se busca, então, evitar ou diferir o seu pagamento. A conduta de evitar ou diferir o pagamento, portanto, pode se verificar mediante exclusão ou modificação das características essenciais da obrigação tributária, cujo objeto é o crédito tributário devido. 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.

Quando as DCOMP em tela foram transmitidas (16/03/2006), o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, já fixava a penalidade em caso de compensação indevida em que ficasse *caracterizada a prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964*, inclusive na hipótese de não homologação por indicação de crédito de natureza tributária, distinto daqueles mencionados no art. 74, §12 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada a partir da Lei nº 11.051, de 2004, determinando a aplicação dos percentuais previstos no inciso II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso e esta, por sua vez, em caso de *evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*, estabelece em 150% ou 225% o percentual da multa de ofício. Já o *evidente intuito de fraude* é aquele extraído das condutas previstas nos dispositivos referidos, dentre as quais está a fraude antes mencionada.

As conseqüências atribuídas à verificação da fraude, portanto, estão integralmente previstas em lei, e seu substrato fático verifica-se no uso do documento eletrônico, disponibilizado pela Receita Federal para agilizar a implementação de compensações pelos contribuintes. Aliás, em situações correlatas, nas quais os contribuintes buscam a aparência de regularidade mediante a apresentação de declarações, como a Declaração de Créditos Tributários Federais – DCTF, com informações inverídicas, a qualificação da penalidade também se impõe,

pois a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores inferiores aos que, de fato, seriam os verdadeiros, sem a apresentação de nenhuma justificativa plausível para tanto, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Quanto à prova do dolo, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente, a autoridade fiscal, no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios que autorizaram a presunção da intenção de fraude na compensação formalizada por meio de DCOMP apresentada em meio eletrônico.

Como se viu, os campos destinados à informação de crédito de terceiros, bem como o objeto da ação judicial, foram preenchidos de forma a viabilizar a transmissão da DCOMP fora das hipóteses previstas no modelo eletrônico, permitindo à Contribuinte se esquivar da obrigação de apresentar a declaração em formulário, devidamente acompanhada dos documentos comprobatórios do direito creditório.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica *latu sensu*, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas

diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Assim, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Por fim, esclareça-se que a utilização de créditos de natureza não tributária, quando associada ao evidente intuito de fraude nos casos de sonegação, fraude e conluio, sempre esteve e está presente como circunstância motivadora da aplicação de multa isolada por compensação indevida em sua forma qualificada.

Para maior clareza, reproduz-se o disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 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 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.

§ 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** é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 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.

Como antes consignado, o *caput* previa a aplicação de multa isolada se a compensação for indevida em razão 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*. Na sequência, o §2º definia que o cálculo da multa se faria nos mesmos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que para as hipóteses de evidente intuito de fraude a referida Lei dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

[...]

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

Já com a Lei nº 11.051, de 2004, com alterações no *caput* e no §2º, bem como com a inclusão do §4º, o referido dispositivo passou a estar assim redigido:

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**.

§ 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 II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, 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 A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada 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. (negrejou-se)

A alteração da redação se fez necessária em razão do novo procedimento que se impôs às compensações envolvendo, dentre outros, créditos de natureza não tributária, em especial aqueles referentes a títulos públicos:

Art. 74.....

[...]

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

[...]

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

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

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

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Todavia, vê-se que a multa isolada continuou prevista tanto para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, "c" da Lei nº 9.430/96), como para os casos de não-homologação com evidente intuito de fraude (art. 18, *caput* da Lei nº 10.833/2003). Evidencia-se, portanto, que ao menos a vedação que aqui interessa – compensação com créditos de natureza não tributária porque referente a título público, indicada como tal ou falseada sob outras informações – subsistiu após a Lei nº 11.051, de 2004.

A inovação legislativa operou-se no campo da exigibilidade dos débitos compensados, que, em razão da nova redação dada ao §13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c §11 do mesmo dispositivo, deixou de ser suspensa em face de eventual recurso contra a inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Assim, não se pode admitir que a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, nos casos de não-homologação da compensação com créditos de natureza não tributária (*in casu* crédito vinculado a título público) e mediante fraude, deixou de existir. O § 4º do art. 18 afirma a penalidade em seu *caput* se esta natureza for falseada sob outras informações prestadas, e reafirma o cabimento da penalidade do *caput* mesmo se a compensação sujeitar-se a

ato de não-declaração, e o § 2º do art. 18 valida a aplicação do percentual previsto no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, 1996 (150%), utilizado na presente exigência. Apenas que o ato administrativo para negar efeitos à compensação informada sem falsidade deixou de ser a não-homologação e passou a ser a não-declaração.

A Lei nº 11.196, de 2005, por sua vez, deu nova redação ao §4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e nele incluiu o §5º, de modo a restar assim estabelecido:

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.

§ 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 II do *caput* ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, 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 os percentuais previstos:

I - no inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR) (negrejou-se)

Com esta alteração, porém, apenas restou esclarecido que a utilização de créditos que motivassem a não-declaração da compensação poderia se sujeitar à multa de ofício isolada no percentual básico de 75%, se ausente evidente intuito de fraude. Logo, se a acusação fiscal aqui sob análise, de fato, estivesse pautada na presunção de fraude, a redução da penalidade se imporia. Contudo, como antes demonstrado, este não é o caso destes autos.

A redação anterior do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, vigente à época da apresentação das DCOMP, como antes explicitado, já autorizava a aplicação do percentual previsto no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de compensação indevida com evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou mesmo na hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público.

Assim, a alteração promovida pela Lei nº 11.196, de 2005, no que tange à multa aplicável em compensação indevida, com evidente intuito de fraude, operou apenas na localização dos dispositivos: ao invés de tomar por empréstimo os percentuais aplicáveis à penalidade prevista para os casos de não-homologação de compensação com evidente intuito de fraude, prevista no § 2º do art. 18, agora o próprio § 4º indica tais percentuais no seu inciso II.

Por fim, a Lei nº 11.488, de 2007, transportou para o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, as alterações por ela também promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passando a estipular a qualificação da penalidade em seu §1º e não mais no inciso II do *caput* do art. 44, nos seguintes termos:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

[...]

Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

“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.

.....

§ 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.” (NR)

O *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, também foi alterado para deixar de fazer referência à *prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964* e exigir, apenas, a comprovação de *falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*, na hipótese de sua não-homologação. Contudo, como já se demonstrou, há fraude na informação falsa de crédito, de modo que a conduta sob análise estava alcançada pela redação fixada quer na Lei nº 11.051, de 2004, quer na Lei nº 11.488, de 2007.

Esclareça-se, ainda, que não alteram as conclusões aqui adotadas as inovações promovidas a partir da Lei nº 12.249, de 2010, no §§ 15 e seguintes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, destinadas a instituir penalidade em face de sujeito passivo que, na redação original, indicasse crédito indevido ou falso em pedido de ressarcimento e, na redação atual, crédito indevido em DCOMP fora das hipóteses do §12 do mesmo artigo, e sem evidência de falsidade, dado que esta última exceção remeteria à penalidade prevista no *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e a primeira exceção às penalidades previstas para as hipóteses atuais de não-declaração de compensação, conjunto no qual passaram a estar inseridas as condutas aqui examinadas, desde as alterações da Lei nº 11.051, de 2004.

Assim, como a autoridade fiscal reuniu indícios consistentes e convergentes no sentido da fraude em informações apresentadas para ocultação de crédito de natureza não tributária utilizado em documento eletrônico de compensação de débitos tributários, há prova de fraude a ensejar a não-homologação das compensações apresentadas e, em consequência, a aplicação da multa de ofício de 150% calculada sobre o valor dos débitos ali indevidamente compensados.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora