



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

Processo nº 10925.001863/2007-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.256 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria Multa isolada - compensação indevida
Recorrente ALFA TRANSPORTES ESPECIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Nos casos de compensação não declarada, inflige-se a multa isolada sobre o valor do débito indevidamente compensado, aplicando-se o percentual previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, nos casos em que a conduta do contribuinte não se amolde ao previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SONEGAÇÃO E FRAUDE. QUALIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Os conceitos penais de sonegação e fraude diferem dos conceitos de sonegação e fraude como qualificadoras da penalidade administrativa por descumprimento de obrigações tributárias. Sendo assim, da desqualificação da sanção administrativa, não decorre logicamente a conclusão pela exclusão do crime.

ERRO MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa isolada, reduzindo-a ao patamar de 75%. Vencido o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, quanto à manutenção da qualificadora. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. José Ribamar Barros Penha, OAB-DF nº 34.127.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 17/03/2008, lavrado para exigir a multa isolada sobre os valores indevidamente compensados nos processos administrativos nº 10925.000142/2007-83 e 10925.001779/2007-97.

Segundo a descrição dos fatos e o termo de verificação fiscal, as compensações analisadas nos processos administrativos 10925.000142/2007-83 e 10925.001779/2007-97 foram consideradas não declaradas em razão de: 1) o contribuinte ter utilizado crédito de terceiro; 2) o crédito não se referir a tributo administrado pela receita federal; e 3) o crédito ser originário de ação judicial. A autoridade administrativa descobriu que para poder transmitir as declarações de compensação, o contribuinte precisou falsear as informações prestadas quanto à origem, à natureza e à titularidade do crédito, caso contrário a transmissão das declarações teria sido bloqueada pelo sistema. Segundo a fiscalização, o contribuinte declarou que o crédito não seria oriundo de ação judicial e que o CNPJ do detentor do crédito era o CNPJ do próprio contribuinte. Entretanto, foi constatado que o crédito era originalmente da empresa P & P – Porciúncula Participações Ltda e que tinha origem em processo judicial, além de se referir à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações, que não é tributo administrado pela Receita Federal. Posteriormente, o Poder Judiciário informou à Receita Federal que os créditos utilizados estavam prescritos. Em razão do evidente intuito de fraude, consistente na inserção pelo contribuinte de informações inverídicas nas declarações de compensação com a intenção de compensar débitos seus com créditos que não dispunha, a multa prevista no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, foi aplicada em dobro (150%).

Em sede impugnação, a defesa alegou, em síntese, o seguinte: 1) divergências entre os valores compensados, listados no despacho decisório e utilizados como base de cálculo da multa isolada, e os valores por ela declarados em DCTF, conforme relatório apresentado junto com a impugnação (Anexo I); 2) litispendência deste processo com o processo administrativo nº 13807.006828/2004-70, que trata do pedido de restituição dos valores pretendidos em compensação; 3) quanto ao crédito utilizado em compensação, alegou que no processo 13807.006828/2004 discute-se o direito à restituição da sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações, que surgiu com a Lei nº 4.117/62. O STF declarou a inconstitucionalidade desse tributo, ato que recebeu eficácia *erga omnes* por meio de resolução do Senado Federal e, em especial pela Lei nº 10.522/2002, consubstanciando reconhecimento de dívida pela União. Portanto, o crédito tem natureza jurídica tributária; 4) adquiriu esses créditos da empresa P & P – Porciúncula Participações Ltda; 5) nulidade e improcedência do auto de infração, pois a aplicação da multa isolada por compensação indevida só pode ocorrer nos casos em que haja a prática de sonegação ou fraude por parte do contribuinte, que não é o caso, pois apresentou declaração, informou os valores devidos e a existência do crédito; 6) em momento algum teve a intenção de sonegar tributos, pois os mesmos estavam declarados; 7) a atual redação do art. 18, da Lei nº 10.833/2003 excluiu a possibilidade de aplicação da multa isolada por compensação indevida nas hipóteses em que haja vedação legal (crédito de

terceiros e/ou não decorrente de tributo administrado pela Receita Federal), sendo o caso de se aplicar o princípio da retroatividade benéfica.

Por meio do Acórdão 15.881, de 08 de maio de 2009, a 3ª Turma da DRJ – Florianópolis julgou a impugnação improcedente. A DRJ não tomou conhecimento das alegações sobre a legitimidade do crédito e nem sobre as decisões da autoridade administrativa que consideraram as compensações não declaradas nos processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97, pois a figura da compensação não declarada não rende ensejo à abertura do processo administrativo fiscal. No que tange à multa isolada, a DRJ entendeu cabível a inflição da penalidade com base no disposto no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 com o percentual em dobro, pois restou caracterizada a fraude nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64. A intenção deliberada de lesar a Fazenda Pública teria ficado caracterizada pela tentativa do contribuinte compensar seus débitos com créditos inexistentes, valendo-se do expediente de inserir sistematicamente nas declarações de compensação informações que não correspondiam à realidade dos fatos para que a transmissão não fosse bloqueada pelo sistema. Ficou decidido que não há litispendência com o processo 13807.006828/2004-70, pois esse processo se refere pedido de restituição de outro contribuinte (P & P – Porciúncula Participações Ltda). Foram rejeitadas as alegações quanto às divergências de valores apontadas pela defesa no Anexo I da impugnação, pois em alguns casos os valores informados no Anexo I coincidem com os utilizados pela fiscalização e nos casos de valores retificados, o contribuinte não comprovou a retificação.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 26/05/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/06/2009 (envelope de postagem de fl. 687), onde reprisou e reforçou as alegações oferecidas na impugnação.

Em 16/12/2011, a defesa apresentou as razões aditivas de fls. 692 a 706, nas quais reprisou algumas alegações formuladas no recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Não podem ser acolhidas as “razões aditivas” apresentadas pelo contribuinte cerca de dois anos após a apresentação do recurso voluntário, pois a teor do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, o recurso voluntário deve ser apresentado nos trinta dias seguintes à ciência da decisão de primeira instância.

Com a interposição em tempo hábil do recurso voluntário de fls. 652 a 684, ocorreu a preclusão consumativa do direito de recorrer. A faculdade processual já foi exercida pela defesa, não havendo previsão legal para o pretendido aditamento.

Em sede preliminar, o contribuinte alegou que este feito não pode prosseguir enquanto não sobrevier a decisão administrativa definitiva no processo nº 13807.006828/2004-

70, no qual se discute a legitimidade do crédito utilizado nas compensações analisadas nos processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97.

A alegação não prospera porque a decisão de mérito que vier a ser proferida no o processo nº 13807.006828/2004-70, quanto à legitimidade do crédito, não interfere na exigência da multa isolada. Isto porque o fundamento da multa isolada não reside na legitimidade ou ilegitimidade dos créditos, mas sim do fato daqueles créditos serem de terceiro e de se referirem a tributo não administrado pela Receita Federal.

Também não prospera a alegação no sentido de que os recursos interpostos nos processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97, nos quais as compensações foram consideradas não declaradas, obstaculizam a inflição da multa isolada. Isto porque o art. 74, § 13 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051/2004, veda a abertura do rito do Decreto nº 70.235/72 quando a compensação é considerada não declarada.

Além disso, o contribuinte alegou que apresentou os ditos recursos naqueles processos, mas não se desincumbiu do ônus de provar esse fato. Se tais recursos realmente foram interpostos, eles não tiveram seguimento, pois pesquisa efetuada no sistema de controle de protocolo comprova que os processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97 foram encaminhados diretamente à Procuradoria da Fazenda Nacional em Joaçaba.

No mérito, a previsão legal para a inflição da multa isolada se encontra no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e seus pressupostos são os seguintes: a) não homologação de compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (art. 18, *caput*); e b) quando a compensação for considerada não declarada em razão de o crédito ser terceiro, se referir ao “crédito-prêmio à exportação”, se referir a título público, seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado ou se refira a tributo não administrado pela Receita Federal (art. 18, § 4º).

Assim, ao contrário do alegado, não há espaço para a aplicação do princípio da retroatividade benéfica ao caso concreto, pois mesmo após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007, permaneceu intocada a previsão legal para inflição da multa isolada nos casos da compensação ser considerada não declarada em razão de o crédito ser de terceiro ou de se referir a tributo não administrado pela Receita Federal.

No caso em tela, a fiscalização capitulou a multa isolada no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, pois as compensações analisadas nos processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97 foram consideradas não declaradas, em razão de o contribuinte ter utilizado créditos de terceiro e de se referir à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações, que é um tributo não administrado pela Receita Federal.

O contribuinte argumentou no recurso no sentido de demonstrar a legitimidade do crédito, em razão da inconstitucionalidade da exação que teria sido declarada pelo STF. Entretanto, além dessa questão não poder ser tratada no âmbito deste processo, por ter sido objeto dos processos 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97, a decisão quanto à existência ou inexistência do crédito é irrelevante para o deslinde deste processo, uma vez que a multa isolada foi infligida não porque o crédito é ilegítimo, mas sim porque as compensações foram consideradas não declaradas, em razão de o crédito ser de terceiro e de não se referir a tributo administrado pela Receita Federal.

Sendo definitivos na esfera administrativa os despachos proferidos nos processos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97, por meio dos quais as compensações foram consideradas não declaradas, está presente o pressuposto de fato para a

incidência da multa isolada, com base no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007.

Relativamente à base de cálculo e à gradação da penalidade, o § 4º estabelece que a multa incide sobre o valor total do débito indevidamente compensado, aplicando-se o percentual previsto o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (75%), duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 trata da qualificação da multa de ofício, quando presentes as circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, hipóteses em que deve ser aplicado o percentual de 150%.

No caso concreto, o exame das declarações de compensação tratadas nos processos administrativos nº 10925.000142/2007-82 e 10925.001779/2007-97 revela que o contribuinte declarou que o crédito não era oriundo de ação judicial e também não informou que se tratava de crédito de terceiro (informou seu próprio CNPJ em vez de informar o CNPJ da empresa detentora do crédito). Entretanto, a própria recorrente confessou na resposta à intimação de fl. 147 que o crédito era de terceiro (da empresa P & P – Porciúncula Participações Ltda) e que tinha origem em processo judicial.

Constata-se também que nas declarações de compensação tratadas no processo 10925.000142/2007-83 (fls. 187 a 250) o contribuinte declarou que o crédito havia sido informado em processo administrativo anterior, citando o processo nº 13807.006828/2004-70, de titularidade da empresa P & P – Porciúncula Participações. Contudo, nas declarações de compensação transmitidas em 2007, tratadas no processo nº 10925.001779/2007-97 (fls. 334 a 349), o contribuinte passou a omitir o número do processo 13807.006828/2004-70, pois em março de 2007 o Judiciário comunicou à Receita Federal que havia considerado aqueles créditos prescritos. Na correspondência enviada pela MM Juíza da ação à autoridade administrativa, foi citado expressamente o processo 13807.006828/2004-70, conforme se verifica na fl. 304.

Dessa forma, o conjunto probatório carreado aos autos pela fiscalização não deixa nenhuma dúvida no sentido de que o contribuinte, dolosamente, inseriu informações falsas nas declarações de compensação e omitiu determinadas informações, com o objetivo de utilizar créditos dos quais não dispunha para quitar débitos seus, suprimindo o recolhimento do crédito tributário devido.

O art. 1º, I, da Lei nº 4.729/65 estabelece o seguinte:

“Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; (...)”

E o art. 1º, I, da Lei nº 8.137/91 estabelece:

“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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; (...)"

Conquanto a conduta do contribuinte possa vir a ser enquadrada pelo Ministério Público em um desses tipos penais, para que se possa aplicar a multa isolada do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, com o percentual em dobro, a ação deve ser enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por exigência expressa do § 5º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Explicando melhor: a definição de sonegação e de fraude previstas nas leis penais é mais abrangente do que a definição que visa à qualificação da penalidade administrativa. Existem situações concretas que podem ser enquadradas como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, mas que não se encaixam perfeitamente na descrição contida na Lei nº 4.502/64. Isso significa que o fato da penalidade administrativa não ter sido qualificada, não impede o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, se este entender que a conduta do contribuinte se enquadra no que dispõe a lei penal.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 estabelecem as circunstâncias qualificativas da multa de ofício, definindo o que se considera sonegação, fraude e conluio para o fim de exasperar a sanção administrativa ao descumprimento da obrigação tributária principal. Esses artigos não definem crimes, mas sim hipóteses de exasperação da multa administrativa.

Interessa no caso concreto estudar as figuras da sonegação e da fraude, previstas na Lei nº 4.502/64, uma vez que de conluio evidentemente não se trata.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64 estabelece que:

"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a **impedir ou retardar**, total ou parcialmente, **o conhecimento** por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

(Grifei)

E o art. 72 da mesma lei estabelece que:

"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 a evitar ou diferir o seu pagamento."

(Grifei)

A simples leitura dos dois dispositivos revela que para restar caracterizada a fraude ou a sonegação, o efeito da conduta do sujeito passivo deve **recair sobre o fato gerador da obrigação tributária ou sobre as condições pessoais do contribuinte**. No caso da sonegação, a conduta do contribuinte é posterior à ocorrência do fato gerador. Este ocorre normalmente, mas o contribuinte, impede ou retarda o conhecimento da materialidade ou da autoria do fato gerador por parte da administração tributária. Por outro lado, a fraude geralmente antecede a prática do fato gerador. Por meio dela, o contribuinte tenta impedir ou

retardar a ocorrência do fato gerador, ou então modificar suas características essenciais para escapar da tributação.

Ora, no caso concreto a conduta do contribuinte consistiu na apresentação de declarações de compensação com informações falsas e com omissões de informações relevantes para tentar aproveitar um crédito do qual não dispunha com a finalidade de liquidar seus débitos. Essa conduta foi posterior aos fatos geradores, mas não teve nenhuma influência sobre eles. Os fatos geradores ocorreram, o crédito tributário foi declarado à repartição, só que no momento de satisfazer a obrigação, o contribuinte arditosamente vinculou créditos que não podia utilizar por expressa vedação legal. E para evitar ser descoberto pelo fisco, falseou e omitiu informações na declaração de compensação.

Portanto, embora a fiscalização tenha comprovado que o contribuinte praticou uma ação que se amolda à fórmula legal estabelecida nas leis penais, esse fato não rende ensejo à qualificação da multa isolada, pois a ação do contribuinte, embora penalmente relevante, não retardou, não impediu a ocorrência ou o conhecimento do fato gerador por parte da administração e nem modificou sua condição pessoal de contribuinte, pois afinal de contas ele se declarou devedor e ofereceu créditos para quitar seus débitos. O problema foi que em um momento posterior à ocorrência dos fatos geradores, o contribuinte falseou e omitiu dados nas declarações de compensação para poder utilizar os créditos cuja utilização é expressamente vedada pela lei (art. 74, § 12, II, alíneas “a” e “e”).

A dificuldade neste processo quanto à manutenção da qualificadora da multa não é a falta de prova do dolo, não é a descrição deficiente dos fatos e nem a capitulação legal. O problema é que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 regulou uma situação que é posterior à ocorrência dos fatos geradores, mas determinou a utilização de circunstâncias qualificadoras criadas para outro tipo de situação, o que torna praticamente impossível o trabalho da autoridade administrativa de aplicar a multa de 150% aos contribuintes que fraudam as declarações de compensação. Para dar aplicabilidade à multa qualificada do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, o legislador deveria ter adotado as definições de sonegação e de fraude previstas nas Leis nº 4.729/65 e 8.137/91.

Tanto isso é verdade, que a fiscalização não conseguiu fazer a subsunção da conduta do contribuinte aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. O exator provou o dolo, mas não conseguiu apontar em qual dos dois dispositivos da Lei nº 4.502/64 a conduta do contribuinte se enquadrava.

A DRJ avocou essa missão, enquadrando a conduta do contribuinte como sendo a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, tal enquadramento não prospera, porque a fraude descrita nesse dispositivo antecede a ocorrência do fato gerador, uma vez que ela visa impedir ou retardar a sua ocorrência, ou então excluir ou modificar suas características essenciais, com o objetivo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento do tributo.

Desse modo, a multa isolada por compensação indevida deve ser desqualificada e reduzida ao percentual de 75%, que se encontra previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A defesa contestou a representação fiscal para fins penais, transcrevendo excerto de decisão na qual o Judiciário absolveu um contribuinte que havia compensado o crédito-prêmio à exportação adquirido de terceiro. Entretanto, a defesa não citou a fonte e tampouco fez constar elementos que permitissem identificar a época em que o crédito-prêmio

de terceiro foi compensado. De qualquer forma, não cabe discutir em recurso voluntário a representação fiscal para fins penais, pois além do juízo sobre a existência ou inexistência do crime ser da competência do Ministério Público, o afastamento da qualificadora da sanção administrativa, não exclui automaticamente os crimes previstos nos art. 1º, I, da Lei nº 8.137/91 ou no art. 1º, I, da Lei nº 4.729/65. A fiscalização, ao constar que a conduta se amolda ao tipo penal, tem o dever de representar e a decisão de iniciar ou não a persecução penal cabe ao órgão do Ministério Público.

Não se olvide que o enunciado nº 28 da Súmula de Jurisprudência do CARF estabelece que: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.”*

Ainda com relação à multa, alegou o contribuinte a violação dos princípios da proporcionalidade e da não utilização de tributo com efeito de confisco.

O princípio da não utilização de tributo com efeito de confisco tem origem constitucional e como bem apontou a turma de julgamento da DRJ, seu destinatário imediato é o legislador ordinário e não a administração pública.

Estando a multa ora infligida estabelecida em lei, só cabe à administração verificar se estão ou não presentes os pressupostos de fato para sua incidência.

O CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, seja em grau de declaração, seja em grau de mero reconhecimento de que a lei é inconstitucional (enunciado nº 2 da Súmula de Jurisprudência do CARF e art. 62 do RICARF).

No que tange ao princípio da proporcionalidade, ele já foi contemplado no âmbito deste voto, dentro dos parâmetros admitidos pela lei, em razão da desqualificação da penalidade com redução ao patamar de 75% sobre os débitos indevidamente compensados.

Por fim, o contribuinte alegou a existência de divergências entre os valores declarados em DCTF e aqueles que serviram de base para o lançamento da multa isolada. Segundo o contribuinte, as divergências entre os valores dos débitos consignados nas DCTF e nas declarações de compensação decorreram de erros cometidos pelo setor administrativo da empresa. Outros erros teriam sido cometidos pela fiscalização e consistiram na utilização em duplicidade de valores e na consideração de débitos que teriam sido retificados, mediante a apresentação de declarações de compensação retificadoras.

Examinando-se as planilhas denominadas de Anexo I pelo contribuinte (fls. 573 a 574) verifica-se que esses demonstrativos se limitaram a relacionar os valores apontados no processo ao qual a planilha se refere e o valor considerado correto pelo contribuinte, seguido da razão da divergência.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que é ônus do contribuinte impugnar de forma específica o lançamento e apresentar as provas que possuir.

No caso concreto, o contribuinte alegou fatos modificativos e extintivos da pretensão fazendária. Entretanto, não se desincumbiu do ônus da prova desses fatos, pois não trouxe aos autos nenhum documento para comprovar os erros que teriam sido cometidos por seus funcionários. Tampouco provou as retificações das declarações de compensação e as duplicidades alegadas nas planilhas.

Não tendo trazido aos autos nenhuma prova dos fatos alegados, não há que se considerar a alegação, dado que *allegatio et non probatio, quasi no allegatio*.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa isolada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Este julgado decidiu apenas pela impossibilidade de subsunção da conduta do contribuinte às hipóteses dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4502/64. Sendo assim, a autoridade administrativa deverá encaminhar a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, pois da inexistência de circunstâncias qualificadoras da penalidade administrativa, não decorre logicamente a conclusão acerca da inexistência de crime.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz.

Eis o art. 18, §4º da Lei n 10.833/03:

“Art. 18. §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.”

Eis, agora, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 referido no dispositivo:

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

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

(...)

§ 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*”.

Eis, finalmente, o art. 72 da 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 a evitar ou diferir o seu pagamento”.

De tais textos legislados extraem-se as seguintes normas:

(a) *se* a DComp é considerada não-declarada sob as hipóteses do art. 74, §12, II da Lei nº 9.430/96, mas o ato do contribuinte não configura fraude, **então** aplica-se multa isolada de 75%;

(b) *se* a DComp é considerada não-declarada sob as hipóteses do art. 74, §12, II da Lei nº 9.430/96 e o ato do contribuinte configura fraude, **então** aplica-se multa isolada de 150%.

A DRJ aplicou a norma (b) acima por entender caracterizado o *dolo* da recorrente, a vontade consciente de enganar e lesar o Fisco.

Essa constatação, contudo, não basta para qualificar a multa porque *o dolo não esgota o tipo*. Ademais de dolosa, a conduta do contribuinte deve subsumir-se ao suporte fático do art. 72 da Lei nº 4.502/64, para que a multa qualificada incida.

Como se viu acima, o tipo do art. 72 é *“impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”*. Assim, nem toda conduta dolosa tipificará fraude, mas apenas aquela que impeça ou postergue *a ocorrência do fato gerador*.

A utilização – dolosa – de créditos fictícios em DComps não “age” na ocorrência do fato gerador, mas sim no adimplemento do crédito tributário. A DComp com crédito inexistentes nela informados pretende suprimir o ônus do tributo, não há dúvida, mas não através da ocultação do fato gerador. A DComp não esconde o fato gerador, ao contrário até, ela o confessa, declara-o abertamente.

Essa constatação tem muita vez justificado, no âmbito do CARF, a não-qualificação da multa isolada. Confira-se:

“Não vislumbro como se pode assumir que houve fraude, sonegação ou conluio (os quais, conforme visto, se traduzem na vontade de o contribuinte ocultar informações relativas ao fato gerador da obrigação tributária), quando, como é cediço, a declaração de compensação (qualquer que seja sua modalidade – papel ou eletrônica) se traduz em confissão de dívida!!!” (3º CC, 2ª Câmara. Recurso nº 134.416, Acórdão nº 302-38.664, trecho do voto vencido da Cons. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, j. 23.5.07)

Embora respeitável e persuasivo, este raciocínio carrega difícil óbice exegético.

É que a DComp, como se viu no capítulo 3 acima, regra geral confessa *o débito* nela informado; portanto, eventual ardil do contribuinte no manuseio da DComp situar-se-á, necessariamente, *no crédito*, na moeda com a qual pretenderá extinguir o débito que está a confessar. A atitude potencialmente dolosa do contribuinte, na DComp, verificar-se-á sempre no contexto do *adimplemento do crédito tributário*, nunca no contexto da ocorrência do fato gerador.

Isso implicaria constatar que a remissão – indireta, não importa – que o art. 18, §4º da Lei 10.833/03 faz ao art. 72 da Lei nº 4.502/64 é aberrante, estapafúrdia, inútil, na medida em que nunca se poderá enxergar o tipo fraude no contexto de uma DComp. Por que uma norma dedicada exclusivamente à DComp (art. 18, §4º da Lei nº 10.833/03) faria remissão a uma hipótese jamais ocorrente em uma DComp (art. 72 da Lei nº 4.502/64)?

Com o devido respeito, a exegese aventada acima faz letra morta da parte final do art. 18, §4º da Lei nº 10.833/03, e não é de bom alvitre hermenêutico interpretar uma norma de tal modo que suprima toda sua potencial eficácia.

A meu sentir, a parte final do art. 18, §4º da Lei n 10.833/03 fomenta, justifica e inaugura uma “nova era” na hermenêutica do tipo fraude da Lei nº 4.502/64. Insta interpretá-lo mais modernamente, mais amplamente, sem as limitações conceituais da época em que foi concebido pelo legislador há cinquenta anos, quando as distinções doutrinárias e mesmo legislativas acerca de nascimento, constituição e extinção do crédito tributário eram quase inéditas.

Para dar vida à parte final do art. 18, §4º da Lei nº 10.833/03, o tipo fraude deve hoje comportar qualquer maneira dolosa de *evitar o pagamento do tributo*, seja ocultando-se a ocorrência do fato gerador, *seja simulando-se o respectivo adimplemento*.

Sob essa orientação hermenêutica, entendo aplicável a multa qualificada, razão pela qual nego provimento ao recurso voluntário, mantendo inalterado o v. acórdão recorrido.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz