



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

Processo n° 10925.002743/2005-69
Recurso n° 155.515 Voluntário
Acórdão n° **1201-000.683 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de abril de 2012
Matéria Multa isolada em compensação
Recorrente Reunidas Transportadora Rodoviária de Cargas S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

EMENTA. MULTA ISOLADA E QUALIFICADA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO INEXISTENTE. CRIAÇÃO MEDIANTE REDARF. DESVINCULAÇÃO DE PAGAMENTOS PERFEITOS E ACABADOS ANTERIORES.

O contribuinte pretendeu compensar créditos contra a Fazenda Nacional artificialmente gerados via processo de REDARF no qual desvinculou pagamentos anteriores perfeitos e acabados de maneira a gerar os créditos que depois apresentou em compensação.

REDARF que foi regularmente processada e deferida pelos agentes fiscais responsáveis. Inexistência de alegação de fraude neste processo. Deferimento da desvinculação foi autorizado pela RFB por erro de seus agentes.

Fatos que não se enquadram nas descrições do art. 18 da Lei 10.833/03. Multa isolada e qualificada cancelada.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias que negava provimento. Os conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Marcelo Cuba Netto acompanharam o relator pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – Presidente

(Assinado digitalmente)

Regis Magalhães Soares de Queiroz – Relator

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e Regis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Cuida-se de autos de infração para imposição da multa isolada e qualificada, na forma do art. 18, da Lei 10.833/03, pelo fato do contribuinte ter efetuado compensação indevida de valores que, em verdade, não constituíam créditos contra a fazenda pública, que ele detinha em virtude de implementação de estratégia que artificialmente gerou os indevidos “créditos”, conforme reportam os Relatórios de Atividade Fiscal que estão juntados às fls. 42 a 93, 94 a 144, 145 a 192, 193 a 243 e 244 a 293 e que diferem um do outro apenas pela descrição das bases de cálculo para a imposição de cada multa.

A imposição originou-se de procedimento de Revisão de Declaração de Compensação, nos termos do art. 147 do CTN, mediante a intimação nº 12.396, na qual a fiscalização instou o contribuinte a comprovar a origem do crédito utilizado na compensação em questão.

Para bem compreender os complexos e intrincados fatos que deram origem à autuação é preciso fazer-se uma digressão.

Segundo reportam os Relatórios de Atividade Fiscal, para beneficiar-se do programa PAES a recorrente valeu-se de estratégia para forjar a existência de créditos decorrentes de pagamento de tributos a maior do que o devido, mediante a retificação de DARFs originalmente utilizada no pagamento de seus tributos regulares, de forma que os sistemas da RFB deixassem de reconhecer a quitação dos tributos originais passando a registrar débitos em aberto e, ao mesmo tempo, um suposto crédito decorrente de pagamento maior do que o devido que não existiam, posto que ambos – tanto o débito quanto o crédito – eram decorrentes das retificações dos DARFs que anteriormente registravam as regulares quitadas de tributos.

Desta forma, aduz o Relatório, a recorrente gerava passivos relativos a tributos que na verdade já haviam sido pagos e extintos e, paralelamente, gerava ativos de supostos indébitos tributários que na verdade não existiam, pois decorrentes apenas das retificações que alteraram pagamentos regulares que havia feito.

Ainda conforme o Relatório, a recorrente então apresentou PER/DCOMP para a compensação dos créditos artificialmente criados com outros débitos efetivos que tinha, enquanto incluía os débitos fabricados no programa de parcelamento incentivado PAES, que oferecia remissão parcial de juros e parcelamento do débito em até 180 meses com taxas de juros mais vantajosas (TJLP) do que as ordinariamente praticadas pela RFB na atualização de seus créditos tributários (SELIC).

Tudo realizado em processo administrativo de REDARF que tramitou perante o órgão fazendário competente e que procedeu o REDARF conforme requerido pela recorrente por meio dos formulários oficiais fornecidos pela RFB.

O Relatório informa, também, que quando intimado do início da fiscalização que averiguaria a origem dos créditos compensandos, a recorrente deu-se conta da impropriedade deste estratagema e arrependeu-se.

Assim, para tentar eximir-se da responsabilidade que poderia advir da não homologação de seu pedido de compensação, a recorrente apresentou em 06.04.2005, por via eletrônica, um pedido de desistência das compensações.

Como nesta data a RFB já havia iniciado a fiscalização dos créditos compensandos, pela intimação datada de 31.03.2005, o pedido de desistência acima referido não foi considerado ante a ausência de espontaneidade.

Diante da negativa em acatar a desistência de 06.04.2005, a recorrente enviou ao posto fiscal em 26.10.2005 um fax de um outro pedido de desistência, só que este era “anterior” à intimação de início da fiscalização. Esta desistência “anterior” teria sido protocolizada diretamente no posto fiscal em meio físico (papel) em 09.03.2005.

Intimado para apresentar o original ou cópia autenticada deste “anterior” pedido de desistência a recorrente quedou-se inerte, o que motivou a fiscalização e a autoridade julgadora “*a quo*” a desconsiderá-lo.

Por conta deste pedido de desistência “anterior” foram investigados por possível crime de uso de documento ideologicamente falso o sócio e o preposto da recorrente e a servidora da RFB cuja rubrica estava na fax do pedido daquele desistência. Recentemente este processo criminal foi julgado e a denúncia não foi recebida, decisão já transitada em julgado.

Assim, não foram aceitas pelo Fisco nenhuma das duas desistências dos pedidos de compensação, que foram julgados “não declarados” pela RFB.

Fazendo-se de alheio a estes fatos a recorrente continuou agindo como se os seus pedidos de desistência tivessem sido acatados e gerado efeitos de extinguir os pedidos de compensação. Assim, a recorrente apresentou novos PER/DCOMPs, desta vez para compensar os mesmos débitos objeto de compensação anterior com outros créditos que adquiriu posteriormente, diferentes dos primeiros.

Neste segundo pedido de compensação a recorrente apresentou à compensação créditos judiciais de FNT – Fundo Nacional das Telecomunicações, que havia adquirido de terceiro via cessão de direitos, bem como títulos públicos emitidos pela ELETROBRÁS em razão do empréstimo compulsório vinculado à aquisição de energia elétrica.

Esse segundo pedido de compensação também foi considerado não declarado pela RFB, pelos seguintes fundamentos: (i) os créditos de FNT seriam de terceiro; (ii) porque não eram administrados pela RFBB (art. 74 da Lei 9.430); (iii) porque a maioria dos débitos indicados para essa segunda compensação já haviam sido objeto de anteriores pedidos de compensação, considerados não declarados; (iv) porque muitos dos débitos compensandos já estariam inscritos em dívida ativa da União (art. 74, §3º, incs. III); e (v) por que alguns dos débitos teriam sido consolidados no PAES (art. 74, §3º, incs. IV).

Foi-lhe então aplicada multa isolada com fundamento no art. 18, da Lei 10.833/2003, qualificada na forma do seu parágrafo 2º.

Esta multa é que está em julgamento e não os pedidos de compensação, cujos tributos já estão em diversas fases de cobrança e de execução fiscal.

A DRJ negou provimento à impugnação e manteve integralmente o lançamento da multa bem como a sua qualificação, conforme se vê da ementa de fls. 1.414, *verbis*:

Ementa: COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO – Nos casos de compensação não-declarada, verificada a ocorrência de fraude, aplica-se a multa isolada correspondente a 150% do valor total do débito indevidamente compensado.

Foi então apresentado o recurso voluntário de fls. 1.469 e ss., sustentado, em apertada síntese, que:

1. Aplicação retroativa da multa prevista na art. 18, da Lei 10.833/2003 com a redação dada pelo art. 25 da Lei 11.051 de 29.12.2004 a fatos (compensações) ocorridos em 2004 e 2005.
2. Aplicação da anterioridade nonagesimal à incidência da multa em questão.
3. Diferenças nos valores da multa no DARF que acompanha a intimação e aquele contido no relatório fiscal, que deveriam ser objeto de diligência.
4. Que a multa em questão teria sido reduzida à 50% pelo disposto na MP 303/2006, que teria alterado o art. 44, da Lei 9.430/96, aplicável retroativamente por força do art. 106, inc. II, alínea “c”, do CTN.
5. Que os débitos cujos parcelamentos forem “**indeferidos**” podiam ser incluídos no PAES, por força do art. 1º, §7º, da MP 303/2006 o que geraria a anulação dos efeitos da cominação de multa relativas aos procedimentos de compensação subjacentes.
6. Que às fls. 996, 891, 896, 901 e 906 foram juntadas aos autos, cópias de despachos decisórios denegatórios de compensações solicitadas por Reunidas Transportadoras de Cargas S.A, sociedade diferente da autuada no presente processo, argumentando que tal defeito retira-lhe a segurança de que o montante da multa refira-se apenas a si e não a outros contribuintes, solicitando a baixa do feito em diligência a fim de que seja verificado se na base da multa não haveria despachos decisórios de outros contribuintes.

7. No mérito pugna pelo cancelamento da multa em vista de ter apresentado pedido de desistência das compensações em meio físico papel, em 09.03.2005, ou seja, antes do início da ação fiscal, que ocorreu apenas em 31.03.2005. Informa que há cópia autenticada do referido pedido de desistência juntado nos autos do inquérito administrativo disciplinar nº 10980.011.248/2005-86 a fls. 571, embora não tenha trazido aos autos cópia autenticada ou a via original do referido documento.

8. Que dentre os débitos compensandos não havia nenhum em execução fiscal, posto que aqueles processos teriam sido extintos e as inscrições em dívida ativa anuladas.

9. Que por ter desistido tempestivamente das compensações anteriores, não existiriam, dentre os débitos compensando, nenhum cuja compensação havia sido indeferida em pedidos de compensação anteriores.

10. Que não se utilizou de créditos de terceiros na segunda tentativa de realizar as compensações, posto que o crédito decorreria do processo administrativo de restituição que menciona e não de ação judicial como consta do Relatório Fiscal.

11. Que apesar de o FNT não ser tributo administrado pela RFB, pode ser compensado na forma do art. 15 da IN RFB 460/2004 e do art. 18, inc. VI, da Lei 10.522/2002, por ser “receita da União”.

12. Que a autoridade que proferiu os despachos decisórios que julgaram os pedidos de compensação como “não declarados” seria incompetente.

13. Que não se pode cobrar a multa de mora incidente sobre os valores dos tributos compensandos, sendo não cumulável a presente multa isolada, cuja base de cálculo também são os mesmos débitos.

Memorial da recorrente juntado a fls. 2305.

O processo foi incluído em pauta para julgamento mas dela acabou sendo retirado sem julgamento a pedido da recorrente, para que pudesse juntar documento novo consistente nas cópias do Inquérito Administrativo Disciplinar nº 10980.011248/2005-86, que apurou irregularidade praticada por agentes públicos no posto fiscal em que ele havia implementado seu estratagema de geração artificial de crédito contra a fazenda e onde ele teria também protocolizado o pedido de desistência “anterior”, que provaria sua espontaneidade quando desistiu da primeira compensação.

A Fazenda Nacional pronunciou-se sobre os documentos.

Depois, a recorrente também apresentou cópia da r. sentença judicial que julgou o processo criminal que havia sido proposto contra o sócio e o preposto da recorrente e a servidora pública cuja rubrica consta no pedido de desistência da compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Magalhães Soares De Queiroz, relator:

O recurso voluntário foi protocolizado dentro do prazo legal e, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Introdução.

Princípio por analisar o documento novo, consubstanciado na r. sentença que não recebeu a denúncia apresentada contra servidora da RFB que teria recebido e rubricado suposto pedido de cancelamento de pedido de compensação, bem como contra o preposto e o sócio da recorrente.

A denúncia baseia-se na suposta elaboração e utilização de documento inverídico quanto à data nele anotada, precisamente a data de protocolo do pedido de cancelamento de pedido de compensação supostamente apresentado ao posto fiscal antes do início da fiscalização.

A r. sentença aduz que mesmo após as diligências investigativas realizadas no IPL n. 190/2007 - DPF.B/LGE/SC (distribuído nos autos n. 2008.72.11.000039-5), o documento supostamente falso não foi localizado, tampouco a cópia com confirmação original de protocolo com a suposta data de seu recebimento no posto fiscal.

Vieram aos autos apenas reproduções e cópias, que sequer permitiram a realização de perícia técnica satisfatória (fls. 194-195 do IPL).

Por tal situação a própria investigação criminal restou prejudicada, tanto que no relatório de fls. 164-168 o Delegado de Polícia Federal asseverou (conforme transcrito na r. sentença em referência):

Desta forma, apesar das diligências realizadas, não foi possível verificar se as solicitações de cancelamento das Dcomps apresentadas pelas empresas Reunidas S.A. Transportes Coletivos e Reunidas Transportadora Rodoviária de Cargas S.A. (fls. 09-14) foram, de fato, recebidas pela Agência da Receita Federal em Caçador na data constante do referido documento, ou seja, em 09/03/2005.

Diante da impossibilidade de examinar o documento inquinado de falso, vez que apenas dispunha-se de cópias de um fax, a r. sentença afirmou, *verbis*:

A par disso, os depoimentos reduzidos a termo no corpo do IPL – ‘que poderiam ser utilizados como meio alternativo de prova da inexistência do protocolo de recebimento dos pedidos ou mesmo dos próprios pedidos’ - não contribuem em nenhum aspecto para corroborar ou desqualificar a denúncia formulada.

Desse modo, falta justa causa ao conhecimento do pedido formulado na ação penal, pois ausente o suporte probatório prévio necessário à demonstração da materialidade dos delitos imputados aos réus.

O testemunho da acusada, que aparentemente afirmou, durante o processo criminal, que o suposto documento seria “verídico”, não tem credibilidade porque não se podia esperar que a acusada afirmasse em juízo que o documento que ela recebeu e rubricou seria predatado, posto que tal afirmação equivaleria à confissão do crime do qual ela era acusada. E aos acusados não se aplica a obrigação de dizer a verdade.

Desta forma, ao contrário do sustentado pela recorrente, a r. sentença não confirma a validade do documento. Apenas considera inexistir prova de falsidade ou de veracidade dele, uma vez que o original jamais apareceu.

2. Da participação do fisco na formação do crédito indevido.

O crédito apresentado pela recorrente para compensação era inexistente e havia sido “fabricado” por meio de instrumentação de processo administrativo de REDARF apresentado à RFB que, ao dar-lhe processamento, acabou desvinculando os pagamentos de tributos que ele havia regularmente realizado para criar créditos insubsistentes e débitos inexistentes.

Ora, se assim foi, houve participação da própria RFB, por meio de seus agentes, na formação do crédito insubsistente.

Ainda que se diga que os agentes da RFB atuaram de forma irregular, descumprindo a IN RFB 413 que trata do processo administrativo de REDARF, é fato em momento algum houve alegação de que os agentes estivessem em conluio com a recorrente para fraudar o erário. Ao contrário, se os agentes erraram, eles erraram por conta própria, não havendo sequer alegação de eventual indução deles em erro pela recorrente.

Tanto que os agentes processaram os REDARFs sofreram penalidade leve no processo administrativo disciplinar instaurado para investigar o proceder deles.

Logo, não pode a Fazenda Nacional sustentar que um ato do qual participou (por meio de um de seus órgãos) e sobre o qual não paira nenhuma pecha de fraude ou ilícito seja apenado com multa qualificada imputando fraude exclusivamente em relação ao contribuinte que apresentou, pelas vias processuais ordinárias, o pedido que foi deferido pelo órgão público, quando deveria ter sido negado.

Ainda que o suposto crédito compensando tenha sido depois anulado pela RFB, o ato de sua formação foi processo pelas vias ordinárias e autorizada pela administração tributária independentemente de coação ou fraude. Apenas por erro.

O que esperar da recorrente, então, em uma situação como esta, senão tentar fazer valer o seu suposto crédito?

Esses elementos já seriam suficientes para cancelar a qualificação. Mas ainda há **mais a ser analisado.**

3. Do inaplicação do tipo penal aos fatos.

Convém reforçar que o presente julgamento cinge-se apenas à multa isolada e qualificada imposta à recorrente com base no art. 18, da Lei 10.833/2003, por atos ocorridos antes e depois da entrada em vigor da redação dada pelo art. 25 da Lei 11.051/04, ao fundamento de fraude na formação do crédito apresentado no primeiro pedido de compensação.

Em vista disso, esta parte do voto se restringirá a analisar os argumentos voltados contra o lançamento da multa isolada.

As compensações ocorreram entre fevereiro de 2004 e outubro de 2005 e neste período o art. 18, da Lei 10.833/2003 teve duas diferentes redações, como seguem.

A redação original era:

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, ¹ 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. ²

§ 2º. A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I ³ e II ⁴ ou no § 2º. do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ⁵ conforme o caso.

§ 3º. Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento

¹ Dispõe o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001: “Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

² Que declaram o pedido de compensação como confissão de dívida, que versam sobre os recursos e procedimento aplicáveis a cobrança do crédito tributário não compensado.

³ Multa de 75% em 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.

⁴ Multa de 150% 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.

⁵ As multas de 75% e de 150% serão aumentadas em 50% caso o contribuinte não preste esclarecimentos requeridos ou não apresente arquivos digitais de que trata a lei.

das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Como se vê, a redação original reza que a multa isolada será lançada de ofício em caso de compensação indevida ou não comprovada (i) se o crédito indicado não for passível de compensação por expressa disposição legal; ou (ii) quando o crédito não tiver natureza tributária; ou (iii) quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A multa isolada tem, então, fundamento ligado ao crédito apresentado a compensação, sendo irrelevante a situação do débito que se pretendeu compensar, posto que este esteja em fase de cobrança e execução fiscal, acrescido dos consectários legais.

Com art. 25, da Lei n. 11.051 de 29 de dezembro de 2004, o dispositivo legal passou a ter 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 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) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 1º. Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º. a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º. A multa isolada a que se refere o caput 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.

§ 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 1996.⁶ (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Então, para o deslinde da questão há que se perquirir se os atos praticados pela recorrente, no ato de compensação, se enquadravam em algum dos tipos penas constantes no art. 18 da Lei 10.883/2003 nas redações que teve entre 2004 a 2005 (período em que correram as compensações). Notem que na nova redação alterou as hipóteses de aplicação da multa isolada.

Então vejamos quais são as situações que implicam a imposição da multa e se elas se enquadram nos fatos ocorridos.

⁶ Quando o crédito apresentado a compensação for de terceiros, refira-se a crédito prêmio do IPI ou título público, ou seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado ou não se refira a tributo administrado pela SRF.

4. Do fundamento da imposição da multa.

Como se vê dos relatórios de Atividade Fiscal a imposição da multa isolada se deu em razão da artificial criação de crédito contra a fazenda pública engendrada pela recorrente via processos de REDARF, mediante artifício de desvincular pagamentos de tributos perfeitos e acabados que havia realizado anteriormente, gerando pagamentos sem relação com seus respectivos débitos tributários (portanto créditos contra a fazenda fictícios) e débitos tributários em aberto (também fictícios, porque antes esses débitos estavam pagos e extintos), para serem incluídos no PAES.

Dessas compensações não pôde o contribuinte desistir uma vez que a RFB havia iniciado o procedimento de fiscalização dos créditos e, assim, a RFB expressamente desconsiderou o pedido de desistência das compensação que a recorrente apresentou.

Portanto, a segunda tentativa de realizar a compensação com créditos de FNT e ELETROBRÁS para tentar “corrigir” a situação não foi considerada pela RFB e não deu causa à multa em análise.

A multa isolada foi aplicada em razão do primeiro pedido de compensação apresentado (posto que o segundo foi desconsiderado).

A situação do primeiro crédito era “inexistente”, porque gerado artificialmente a partir de REDARFs realizadas pela recorrente sem justificativa e apenas para gerar o suposto créditos contra a Fazenda Nacional. Inválido, portanto.

Essa situação, entretanto, não equivale a nenhuma daquela mencionadas pelo art. 18 da Lei 10.883/2003 como autorizadas da imputação de multa isolada. De fato, a invalidade do crédito objeto deste processo não equivale a (i) vedação da compensação por disposição legal; nem é igual a (ii) não ter o crédito natureza tributária. Estas são as duas primeiras hipótese de multa isolada previstas na redação original.

Ela também não equivale as nenhuma das hipótese previstas na redação dada ao art. 18, pelo art. 25, da Lei n. 11.051/2004, pois o crédito inválido (i) não era de terceiro, (iii) não era crédito prêmio do IPI (iv) nem de título público, (v) nem decorrente de decisão judicial como também (vi) não se referia a tributo não administrado pela RFB.

Não poderia haver conclusão diferente pois a circunstância de a multa estar qualificada indica precisamente que a autoridade autuante não enquadrou ação em nenhum daqueles dispositivos legais, senão em algum dos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Estes dispositivos legais constam como fundamento para imposição da multa isolada tanto na redação original quanto na primeira alteração do art. 18 da Lei 10.883/2003. Resta apenas verificar se o crédito apresentado pode ser qualificado como decorrente da prática de alguma das infrações descritas,

Dispõem as normas em questão:

Art. 71. 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.

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.

Art. . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como já visto acima nem a sonegação nem o conluio se aplicam aos fatos dos autos, pois a recorrente criou seus créditos artificialmente mediante o uso do processo administrativo ordinário de REDARF, sem recurso a fraude ou participação dolosa dos agentes públicos.

Resta averiguar se a hipótese se enquadraria no conceito legal de fraude do art. 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A lei em questão define “fraude” como sendo 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Quer dizer, para que a multa isolada em questão possa ser imposta é preciso que o contribuinte tenha agido de forma dolosa para (i) impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou para (ii) excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a (ii.a) reduzir o montante do imposto ou (ii.b) evitar (ii.c) ou diferir o seu pagamento.

Vê-se que a imputação de fraude a que alude a lei para justificar a qualificadora versa exclusivamente sobre *ações ou omissões que afetem o fato gerador do imposto*, seja impedindo ou retardando a sua ocorrência, seja excluindo ou modificando suas características essenciais para reduzi-lo, ou evitar ou atrasar o seu pagamento.

No caso em tela, a fraude ocorreu na geração artificial de crédito contra a Fazenda Nacional. Estes créditos foram depois utilizados para compensar tributos que na ocasião já estavam constituídos em sua integralidade, sem que seus fatos geradores dos tributos compensandos viessem a sofrer qualquer impacto pela ação da recorrente.

Os fatos geradores dos tributos compensandos fluíram e ocorreram normalmente porque a ação fraudulenta do contribuinte teve impacto na sua (pretensa) extinção pela compensação. Nenhum ato praticado pela recorrente mirou os fatos geradores dos tributos compensandos uma vez que sua ação (i) gerou artificialmente os créditos e (ii) pretendeu quitar os tributos já devidamente constituídos (fatos geradores perfeitos e acabados).

Realmente, nenhum de seus atos mirou o fato gerador de nenhum tributo.

Não houve em momento algum impedimento ou retardamento de sua ocorrência.

E a suposta extinção dos tributos pela compensação indevida ocorre em momento posterior à verificação do fato gerador e à constituição daqueles.

Tanto que os tributos que foram apurados integralmente e corretamente pelo contribuinte no ato de compensação. Versaram seus valores efetivos, sem nenhuma redução, e versaram seus vencimentos nos prazos normais, ocasião em que foram indicados a uma compensação com créditos indevidos.

Nos termos desta lei, se não há ataque ao fato gerador, não há fraude.

Ainda assim, é bom que se diga que nenhum dos tributos que a recorrente pretendeu compensar jamais foi extinto pela compensação, uma vez que o crédito inexistia. Tanto que estão sendo cobrados em processo de execução ou em parcelamentos, como nos informa a r. decisão que indeferiu o segundo pedido de compensação.

Ocorre que a imputação penal exige perfeita integração do ato ao tipo, o que não ocorre nos caso. A interpretação do fato descrito no tipo penal deve ser literal e restritiva. Se o tipo legal não se aplica à perfeição ao fato é porque o fato não é apenado. Não há o que tergiversar. Não se admite interpretação analógica em relação ao fato apenado. Ou ele está estrita e literalmente descrito ou não está e, em não estando, não se pode aplicar pena alguma.

5. Dispositivo.

Por essa razão, dou provimento ao recurso para cancelar a multa isolada e qualificada.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Regis Magalhães Soares De Queiroz – Conselheiro Relator