



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

Processo nº 10980.004877/2009-83
Recurso nº 942.606 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.863 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de setembro de 2012
Matéria Multa isolada
Recorrente HSBC Bank Brasil S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/08/2005

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051/04, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude. Tal situação vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 309-312):

Em decorrência da realização de auditoria interna de compensações declaradas pela interessada, foi lavrado, em 19/09/2009, o auto de infração de multa regulamentar de fls. 02-04, que exige R\$ 1.400.283,39 de multa isolada por compensação indevida declarada no PER/DCOMP nº 16949.73715.310805.1.3.02-8189 (fls. 09-13), retificado pelo PER/DCOMP nº 28784.68463.300307.1.7.02-4770 (fls. 14-19), em face da utilização de créditos de terceiro, conforme previsto no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, e descrito no Relatório Fiscal de fls. 106-116.

Impugnação

2. Regularmente intimada, com ciência do lançamento por via postal (AR recebido em 25/06/2009, à fl. 117), a interessada, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 147-149) apresentou, em 24/07/2009, a tempestiva impugnação de fls. 119-142, cujo teor é sintetizado a seguir.

a) relata que em 19/11/2008 foi cientificada do Despacho Decisório proferido nos autos do processo nº 10980.720402/2008-57, por meio do qual se considerou não declarada a compensação declarada na DCOMP nº 28784.68463.300307.1.7.02-4770, a qual era retificadora da DCOMP nº 16949.73715.310805.1.3.02-8189, em face da utilização de crédito de terceiro, com fulcro no art. 74, § 12, "a", da Lei nº 9.430, de 1996;

b) que a autoridade fiscal exigiu o débito confessado e tomou as medidas necessárias ao lançamento da multa isolada prevista no art. 18, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, a qual foi qualificada com fundamento nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

C) aponta erro da fundamentação legal do lançamento fiscal, porquanto, como o suposto fato gerador da multa isolada (prática de fraude em procedimento de compensação considerada não declarada) ocorreu em 30/03/2007, deveria ser aplicada a legislação então vigente, conforme dispõe o art. 144 do CTN;

d) foi aplicada a norma constante do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, a qual não mais vigia em 30/03/2007 em face da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007), que deu nova redação ao caput e §§ 2º, 4º e 5º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e revogou as disposições introduzidas

pela Lei no 11.051, de 2004, fato que torna nulo do lançamento fiscal em litígio;

e) acrescenta que a autoridade lançadora fundamento a aplicação da multa isolada na IN SRF nº 460, de 2004, alterada pela IN SRF nº 534, de 2005, embora tais instruções normativas tenham sido formalmente revogadas pela IN SRF nº 600, de 2005;

f) argüi que não restou configurada a hipótese de aplicação de multa isolada, uma vez que não houve a prática de fraude; o caput do art. 18 da Lei no 10.833, de 2003, sob a égide da Lei no 11.051, de 2004, estabelece como condição para que se configure a hipótese de incidência da multa a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definido pela Lei no 4.502, de 1964; o § 4º desse art. 18, por sua vez, traz uma complementação ao estabelecer que a multa isolada será devida não apenas nos casos de não homologação da compensação, mas também nos casos de compensação tida por não declarada;

g) a autoridade fiscal considerou equivocadamente que a fraude cometida pela impugnante consistiria no fato de ela saber estar realizando compensação com crédito de terceiro, o que é vedado pela legislação; para que ficasse caracterizada a prática fraudulenta seria necessário que a autoridade fiscal demonstrasse, por intermédio, da apresentação de provas inequívocas, que a impugnante agiu com evidente intuito de fraude, ou seja, que se comprove a existência de intenção de se praticar o ato para retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária;

h) que a demonstração da intenção dolosa de utilizar um crédito vedado, por ser de terceiro, para deixar de recolher os tributos, não foi efetuada pela fiscalização, e nem poderia ter sido feita, tendo em vista que jamais poderá ser considerada dolosa uma conduta praticada de forma aberta e declarada ao fisco;

i) o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo, é que enquanto no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes; para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, sendo necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa;

j) a operação de incorporação do Banco HSBC S/A pela impugnante foi devidamente celebrada conforme determinava a legislação societária, mediante os competentes atos societários, com a elaboração de laudo de avaliação e protocolo de justificação (doe. 03), além de ter sido requerida ao Bacen a homologação da operação, o que foi concedido por tal órgão regulador (doe. 04); que todas essas providências foram tomadas antes da transmissão, em 0/03/2007, da DCOMP que originou o presente imbróglio fiscal;

k) conforme já esclarecido no processo 10980.720402/2008-57, a impugnante vinha, há muito tempo, tentando obter o registro dos atos societários da incorporação em junta comercial, o que lhe foi sistematicamente negado sob a alegação de falta de certidão de regularidade fiscal, cuja expedição vinha sendo indeferida pelas autoridades fiscais, conforme despacho da PFN (doc. 05);

l) ressalta, por oportuno, a invalidade de exigência de regularidade fiscal como condição para que se proceda ao arquivamento de atos societários, tanto é que o STF julgou procedentes as ADIN nº 173-6 e 394-1, para declarar a inconstitucionalidade, entre outros dispositivos, do art. 1º, III e §§ 2º e 31 da Lei nº 7.711, de 1988, que trazia a comprovação de regularidade fiscal como requisito para o registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, dado o seu caráter de sanção política;

m) depois de superada tal exigência, a Jucesp e a Jucepar efetuaram, respectivamente, em 17/04/2009 e 02/04/2009, os competentes registros dos atos societários relativos à operação em questão (docs. 06 e 07), o que atesta e confirma a validade e existência dos atos de incorporação pela impugnante do Banco HSBC S/A (detentor do direito creditório objeto da aludida DCOMP);

n) diante da inconstitucional exigência de regularidade fiscal, como único entrave ao procedimento de arquivamento de seus atos societários, os efeitos desse arquivamento efetuado tardiamente devem retroagir à data dos respectivos atos, nítida que está a culpa exclusiva dos órgãos de registro;

o) em que pesem todos esses fatos, afirma a autoridade fiscal que a impugnante agiu dolosamente com base apenas na alegação de que "sabia que a inexistência do arquivamento dos atos relativos à cisão e incorporação no competente órgão de registro previsto na Lei nº 8.934, de 1994, requisito essencial à sua validade, não produziria os efeitos legais pretendidos";

p) a fiscalização afirma, categoricamente, que a impugnante não apenas sabia que a incorporação não produziu qualquer efeito legal, como também induziu a Receita Federal do Brasil a acreditar que o crédito era próprio, para concluir que houve fraude; no entanto, o fisco nada demonstra ou comprova a respeito, ficando apenas no plano da mera suposição;

q) menciona que a compensação declarada em DCOMP foi também devidamente informada em DCTF, o que reforça o fato de que sempre agiu de forma aberta e declarada, jamais ocultando qualquer informação do fisco;

r) que caso prevaleça o entendimento da fiscalização, a impugnante acabará por sofrer a mesma penalidade dos que falsificam documentos, omitem e simulam operações, deixam de prestar declarações ao fisco, enfim, praticam atos notoriamente dolosos e fraudulentos, o que não se coaduna com a mais

elementar noção de justiça;

s) contesta o argumento constante do Relatório Fiscal, de que a Receita Federal do Brasil teria sido induzida a acreditar que o crédito da impugnante era próprio, pois este órgão já possuía a informação da incorporação em seus sistemas desde, pelo menos, 29/07/2005, data da transmissão da DIPJ 2005, situação especial, referente ao período de 01/05/2005 a 30/06/2005 (doc. 06) e relativa ao evento de incorporação;

t) embora a incorporação não tenha sido registrada no sistema CNPJ, tal fato não impediu o conhecimento acerca desse evento pelo fisco, que dispõe de diversos outros meios para acompanhar a atividade dos contribuintes, mormente em se tratando de uma conhecida instituição financeira;

u) que o crédito de saldo negativo utilizado na DCOMP foi apurado justamente ao final do período encerrado em 30/06/2005 e declarado na aludida DIPJ especial de incorporação; é possível afirmar que os atos de incorporação podem ser opostos ao fisco independentemente do cumprimento de todas as formalidades, já que está cabalmente demonstrado que tais atos eram de seu conhecimento, como autoriza o art. 1154 do Código Civil; que a própria DCOMP informa que se trata de crédito de empresa sucedida;

v) aduz que o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, invocado pela autoridade fiscal para fundamentar o entendimento de que o suposto uso de crédito de terceiro, por si só, configura fraude, não pode servir de fundamento para tanto;

w) os atos declaratórios interpretativos, espécie de norma infralegal, têm por função expressar o entendimento oficial da RFB acerca da legislação tributária vigente, uniformizando, assim, o entendimento de todos os seus servidores sobre o assunto; contudo, a Lei nº 10.833, de 2003, na qual se baseia a presente exigência fiscal, sequer existia quando da edição do ADI nº 17, de 2002;

X) anteriormente à edição da Lei nº 10.833, de 2003, e as alterações que se seguiram, não havia a previsão de multa específica para as compensações praticadas com dolo para sonegar ou fraudar, razão pela qual foi necessário, à época, que se editasse um ato declaratório interpretativo afirmando que a tais compensações se devia aplicar a multa agravada então prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996;

y) a toda vista, com a publicação da Lei nº 10.833, de 2003, e as redações seguintes, criou-se a figura jurídica das compensações consideradas não declaradas e as respectivas hipóteses de exigência de multa isolada, razão pela qual perdeu a razão de existir o ADI nº 17, de 2002;

z) ao final requer seja dado provimento à presente impugnação, determinando o cancelamento integral do auto de infração em questão e, conseqüentemente, o seu arquivamento definitivo, como medida de Direito e Justiça.

A 1ª Turma da DRJ Curitiba, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, por meio do Acórdão 06-24.692, assim ementado (fls. 310):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Aplica-se multa isolada, sobre o débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada em face da utilização de crédito de terceiro.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista em lei vigente ao tempo de sua prática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Como se vê, por considerar que o presente caso não configurava nenhuma hipótese prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o colegiado julgador *a quo* reduziu a multa isolada em litígio para o percentual de 75% em face de não se tratar dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Tal decisão baseou-se na constatação de que o §4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, teve sua redação posteriormente alterada pelas Leis nº 11.196/05, e 11.488/07, ambas prevendo a aplicação tanto da multa de ofício de 75% como a de 150%, conforme o caso. O colegiado julgador considerou que a nova norma legal deve ser aplicada retroativamente em face do disposto no art. 106, II, "c", do CTN.

Cientificada do Acórdão em 28/12/2009 (fls. 374), a contribuinte interpôs em 27/01/2010 o recurso voluntário de fls. 316-343, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Legislação aplicável

Conforme relatado, a PER/DCOMP nº 16949.73715.310805.1.3.02-818931/08/2005, foi apresentada em 31/08/2005 (fls. 09-13) e retificada em 30/03/2007 por meio da PER/DCOMP retificadora nº 28784.68463.300307.1.7.02-4770 (fls. 14-19)

Para fins de aplicação da multa isolada, por irregularidades no aludido pedido de compensação, prevalece a data do PERD/DCOMP original, ou seja, 31/08/2005. Consequentemente, a aplicação da aludida penalidade deve ser analisada com base na legislação tributária então vigente, qual seja, o art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei no 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Sobre este tema, manifestou-se com grande propriedade o acórdão recorrido, fls. 313-314:

20. A Declaração de Compensação retificadora não substitui integralmente a declaração original, sendo admitida apenas na hipótese de inexatidões materiais verificadas no seu preenchimento, sendo vedada a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado (arts. 58 e 59 da IN SRF nº 600, de 2005), ao contrário da DCTF retificadora, que tem a mesma natureza da declaração originalmente apresentada e serve para declarar novos débitos e aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados (IN SRF nº 695, de 14 de dezembro de 2006).

21. A data de apresentação do PER/DCOMP retificador deve ser observada apenas como termo inicial da contagem do prazo de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação, para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, nos termos do art. 60 desse diploma legal.

*22. Desconsiderar a compensação declarada em 31/08/2005 redundaria na apresentação, em 30/03/2007, do **PER/DCOMP** retificador com débito de IRPJ (estimativa do mês de julho/2005) já vencido, hipótese em que caberia a exigência da multa de mora e dos juros de mora.*

23. Portanto, como o débito de IRPJ devido por estimativa do mês de julho/2005 foi extinto sob condição resolutória de sua ulterior homologação em 31/08/2005, data da apresentação do PER/DCOMP no 16949.73715.310805.1.3.02-8189, deve-se observar a legislação tributária então vigente, qual seja, o art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação

dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, para aplicação da multa isolada em litígio, [...]

Inexistência de base legal para a exigência da multa isolada

Com efeito, o embasamento legal utilizado para o lançamento foi o art. 18 da Lei nº 10.833/2003. Vejamos a redação do citado artigo, dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004 (*verbis*, grifado):

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.

[...]

§ 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.

[...]

§ 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.

Conforme já esclarecido, o caso dos autos enquadra-se na hipótese de compensação considerada não declarada.

Como facilmente se percebe, após o advento do art. 25 da Lei nº 11.051/2004, somente remanesceu no ordenamento jurídico a multa isolada de 150%, nos casos em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Esclareça-se, por oportuno, que o colegiado julgador *a quo* reconheceu expressamente que, no caso presente, não se verificou nenhum das hipóteses previstas nos retrocitados arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, como se observa por meio do seguinte trecho da decisão recorrida (fls. 316, grifado):

39. Tendo o §4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, tido sua redação posteriormente alterada pelas Leis nº 11.196, de 2005, e 11.488, de 2007, ambas prevendo a aplicação tanto da multa de ofício de 75% como a de 150%, conforme o caso, e considerando que a nova norma legal deve ser aplicada retroativamente em face do disposto no art. 106, II, "c", do CTN, que prevê a aplicação de lei superveniente quando comine penalidade menos severa que a prevista ao tempo da infração, é de se reduzir a multa isolada em litígio para o percentual de 75% em face de não se tratar dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Somente com a publicação da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que se previu, novamente, a aplicação da multa não qualificada, o que força o entendimento de que **não havia previsão para a aplicação da referida multa após a publicação da Lei nº 11.051, de 2004.**

Consequentemente, revela-se indevida a exigência da referida multa para fatos geradores ocorridos antes da vigência da aludida Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Neste sentido, existem inúmeros precedentes no âmbito desta Corte:

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051, de 2004, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude, situação que vigorou até a publicação da Lei nº 11.196, de 2005.

(Acórdão nº 201-79.389, DOU 15/02/2007)

COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051, de 2004, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude.

(Acórdão nº 201-79.666, DOU 18/2/2007)

Diante do exposto, considero procedente a alegação da Recorrente relativa à inexistência de base legal para imposição da multa isolada, na data de apresentação do PER/DCOMP original (31/08/2005).

Consequentemente, o presente recurso voluntário merece ser provido.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

CÓPIA