



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

Processo n° 10980.004989/2009-34
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-001.882 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria DCOMP
Recorrentes CONSILUX CONSULTORIA E CONSTRUÇÕES ELÉTRICAS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005

Ementa:

DCOMP NÃO-DECLARADA. ART. 74, §6º DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRINCIPAL. LANÇAMENTOS INDEPENDENTES.

O lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/03 não é condicionado ao prévio ou concomitante lançamento de ofício do crédito tributário principal confessado na DComp considerada não declarada.

MULTA QUALIFICADA. ART. 18, §4º DA LEI 10.833/03. EXEGESE DO TIPO FRAUDE.

A parte final do art. 18, §4º da Lei nº 10.833/04 inaugura uma nova exegese do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo-se doravante compreender mais amplamente o tipo fraude, de modo a abranger também condutas dolosas de simulação do adimplemento do crédito tributário.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

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

Relatório

Auto de infração lavrado com fundamento no artigo 18, §4º da Lei nº 10.833/03, para exigência de multa isolada sobre débitos informados em Declarações de Compensação – DComps consideradas não declaradas (fls. 6/21).

A recorrente transmitiu oito DComps (fls. 22/150) com o propósito de extinguir, via compensação, inúmeros débitos de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS. Para tanto, indicou, nas declarações, créditos seus, decorrentes de pagamento indevido de COFINS, no valor de R\$463.687,62, e de PIS, no valor de R\$5.251,75. As DComps tramitaram nos autos do P.A. nº 10980.720428/2009-86.

Naqueles autos, a auditoria não identificou os supostos pagamentos (no caso da COFINS), e intimou a recorrente a esclarecer e comprovar a origem, bem como esclarecer como pretendia extinguir, com tais supostos créditos, os débitos indicados nas DComps, em valores superiores a cinco milhões de reais.

A recorrente, então, juntou àqueles autos cópias de escrituras públicas (fls. 142/156) pelas quais teria adquirido do Dr. Edilson Figueiredo de Souza créditos no valor total de R\$4.261.000,00, objeto do P.A. 10168.001414/2002-77.

A DRF intimou, então, a recorrente para esclarecer a verdadeira origem dos créditos informados na DComp, se próprios ou de terceiros (fls. 156/160). A recorrente confirmou tratarem-se de créditos *de terceiros* (fls. 164/171). A DRF, finalmente, considerou não-declaradas as DComps, com fundamento no art. 74, §12, II, 'a' da Lei nº 9.430/96, e determinou o lançamento de ofício da multa objeto deste processo (fl. 174).

Entendendo configurada a hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a DRF lançou a multa qualificada, no valor de 150% dos débitos indicados nas DComps (fls. 187/191).

Expediu-se, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, objeto do P.A. nº 10980.004990/2009-69.

A recorrente impugnou a autuação aos seguintes fundamentos (fls. 207/254):

(a) não teria sido ela quem transmitira as DComps;

(b) alguns débitos teriam sido confessados em duplicidade nas DComps;

(c) a multa isolada não poderia ser lançada antes ou independente do lançamento do próprio crédito tributário informado nas DComps;

(d) a multa agravada seria descabida porque *"não houve ação ou omissão no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, nem muito menos buscou-se excluir ou modificar suas características"*.

Em 07.10.2009, a DRJ/Curitiba-PR julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 912/931), acatando o argumento referente à duplicidade de débitos informados nas DComps.

A recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 942/984), reiterando as argumentos da impugnação, e insistindo, inclusive, na existência de débitos em duplicidade.

Instada a se manifestar sobre a exigibilidade dos débitos controlados no P.A. nº 10980.720428/2009-86 (débitos indevidamente extintos nas DComps), a autoridade de origem informa (fls. 990/991) que estão com exigibilidade suspensa, em razão de sua inclusão no parcelamento da Lei nº 11.941/09.

É o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

1 Recurso de Ofício.

O recurso de ofício respeita à parcela do auto de infração cancelada pelo acórdão de fls. 912/931, em razão de a DRJ recorrida ter reduzido a sanção pecuniária imposta à interessada depois de constatar que parte dos débitos que se pretendeu extinguir fora informada em duplicidade nas respectivas declarações de compensação.

É que a multa isolada prevista no artigo 18, §4º, da Lei nº 10.833/03 corresponde a um percentual do valor dos débitos indevidamente compensados pelo contribuinte por meio de DComps havidas por "não declaradas" nas hipóteses do inciso II, do §12 do artigo 74, da Lei nº 9.430/96. E sendo assim, o montante do débito declarado no documento determina, por conseguinte, o valor da sanção aplicável ao declarante.

Por isso, tendo constatado que parte dos débitos constantes das DComps inseridas nos autos fora declarado em duplicidade pela ora recorrente, a DRJ recorrida acertadamente os excluiu da base sobre a qual fez incidir a multa objeto da exigência.

Forte nesta razão, nego provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso Voluntário.

Recurso voluntário tempestivo e em boa forma, razão pela qual dele se conhece.

2.1 NEGATIVA DE AUTORIA.

Esse argumento não é, a meu ver, minimamente sério. Se a recorrente estivesse mesmo diante de um ato de tamanha gravidade, que lhe está a proporcionar expressiva contingência, era de se esperar, no mínimo, que houvesse à época procurado a autoridade policial para lavrar um boletim de ocorrência por falsidade ideológica.

Seria, ainda, de esperar que tão relevante fato fosse pronta e enfaticamente informado e deduzido pela recorrente já na fase de fiscalização, e não somente por ocasião da impugnação. Qualquer contribuinte, surpreendido com a notícia de uma decisão acerca de DComps milionárias transmitidas em seu nome à sua revelia, arguiria imediatamente à Administração Tributária o seu desconhecimento, e mesmo a sua estupefação diante do fato.

Todas as evidências, muito ao contrário, apontam para a autoria da recorrente. Afinal, dias antes de transmitir a primeira das DComps, dirigiu-se a um cartório de notas e celebrou uma escritura pública através da qual adquiriu créditos de terceiro com o confessado propósito de usá-los na compensação de tributos!

Enfim, pela mais absoluta ausência de indícios de autoria diversa da própria recorrente, recusa-se este argumento do voluntário.

2.2 DÉBITOS EM DUPLICIDADE.

A alegação de duplicidade de débitos é demasiado genérica para ser sequer conhecida. Competiria à recorrente apontar precisamente quais são os débitos, dentre aqueles que ela própria levou às DComps, que foram equivocadamente informados em duplicidade. Ao invés disso, basta-se com afirmar que a DRJ não identificou nem cancelou todos os débitos duplicados. Sem a indicação precisa dos supostos débitos duplicados ainda remanescentes, o argumento resta descomprometido e imprestável.

2.3 MULTA ISOLADA E LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96 confere à DComp eficácia constitutiva do crédito tributário. O crédito confessado pelo contribuinte na DComp prescinde, pois, de lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito em dívida ativa.

Na sua redação original, dada pela MP nº 449/08, o art. 74, §15 da Lei nº 9.430/96 prescrevia a aplicação do §6º *“nos casos em que a compensação seja considerada não declarada”*.

Assim, na vigência desta norma, a DComp não-declarada não deflagrava contencioso administrativo, não tinha efeitos suspensivos da exigibilidade do crédito, *mas mantinha sua eficácia constitutiva do crédito*, disciplina, aliás, bastante conveniente aos propósitos do Fisco.

Com a cessação da eficácia da MP nº 449, esse dispositivo perdeu vigência, e com isso as DComps não declaradas voltaram a ter seus efeitos regidos pelo §13 do mesmo

artigo 74, que prevê expressamente *o contrário*, isto é, a *não aplicação do §6º às DComps não-declaradas*.

Enfim, seja hoje, seja à época do lançamento objeto deste processo, os débitos informados em DComps não-declaradas *precisam ser lançados de ofício pelo Fisco* para que se tornem exigíveis. Nisso tem razão a recorrente.

Desacertada, contudo, é a conclusão a que ela chega a partir desta correta premissa. A necessidade de lançamento do débito informado na DComp é questão pertinente unicamente à *cobrança destes mesmos débitos*, que são objeto do P.A. nº 10980.720428/2009-86.

A multa isolada do art. 18, §4º da Lei n 10.833/03 não é acessória do débito tributário principal. Sua hipótese é autônoma do fato gerador tributário e dele prescinde para incidir. Para cobrar os débitos informados na DComp, deverá o Fisco lançá-los de ofício; tal lançamento, entretanto, não é condição para o lançamento da multa isolada.

2.4 MULTA QUALIFICADA.

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 impôsto 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 “*evidente que ela [a recorrente] agiu de forma intencional, com o propósito de se eximir do pagamento de tributos apresentando declarações de compensação amparadas em pretensos créditos*” (fls. 930). Para a DRJ, portanto, ficou devidamente caracterizado o *dolo* da recorrente, a vontade consciente de enganar e lesar o Fisco.

Ao compulsar os autos, não me fica nenhuma dúvida disso. A indicação de créditos próprios inexistentes nas DComps, a aquisição de créditos de terceiros e sua utilização nas DComps contra expressa previsão legal, tudo revela que a recorrente encetou uma sucessão consciente de ardis com o deliberado propósito de confundir, de ludibriar a autoridade fiscal e, com isso, safar-se do pagamento dos tributos que devia.

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 ou de terceiros em DComps não “age” na ocorrência do fato gerador, mas sim no adimplemento do crédito tributário. A DComp com crédito de terceiros 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)?

Enfim, 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