



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10980.724199/2011-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-004.850 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CORAL SUB SERVICOS SUBAQUATICOS LTDA - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA COM EVIDÊNCIA DE FRAUDE. CABIMENTO.

A multa isolada por compensação indevida com créditos de natureza não tributária com evidência de fraude está prevista desde a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, e deve ser aplicada quando evidenciada conduta fraudulenta de diferir o pagamento de tributos mediante utilização de créditos sabidamente não passíveis de compensação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. HIPÓTESE NÃO CONFIGURADA.

A lei exige que o contribuinte preste esclarecimentos, mas não o pune por não trazer as informações desejadas pelo Fisco. Tendo o sujeito passivo comparecido junto à autoridade fiscal e trazido as informações que julgou adequadas, não é possível o agravamento da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para: (i) quanto à multa qualificada, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que lhe negou provimento e (ii) quanto à multa agravada, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Edeli Pereira Bessa não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art.63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1102-001.094, de 10/10/2014, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1102-001.094, de 10/10/2014

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

De conformidade com a Súmula CARF nº 24, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não tem competência para promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

MULTA ISOLADA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Na hipótese de compensação não declarada (§ 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/03), as circunstâncias qualificadoras da multa isolada escolhidas pelo legislador preveem condutas que não podem se materializar no âmbito das compensações.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

O agravamento da penalidade em 50%, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixar de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, independentemente da importância dessa intimação para o resultado do julgamento, bem como da necessidade de a autoridade fiscal obter os esclarecimentos junto a terceiros.

Assim, não se deve majorar a penalidade quando o sujeito passivo apresenta resposta incompleta ou diferente da desejada pela autoridade fiscal. No caso dos autos, o contribuinte compareceu junto à Fiscalização solicitando o cancelamento do seu pedido, o que importou na admissão de não possuir os

documentos solicitados. Desse modo, a resposta dada teve com consequência a não homologação das compensações e a aplicação de penalidade não podendo motivar, também, o agravamento da multa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (relator), que a reduzia ao percentual de 112,5%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Evande Carvalho Araujo, que também apresentou declaração de voto com relação à desqualificação da multa.

O auto de infração em debate é referente à aplicação de multa isolada por compensação em DCOMP apresentada em 31 de março de 2011 e considerada “não declarada” (art. 18 da Lei 10.833/2003), a qual foi qualificada e também agravada em razão do não atendimento à fiscalização, acréscimos estes cancelados pelo acórdão recorrido, que manteve a multa em seu percentual de 75%.

O Relatório Fiscal de fls. 170-179 assim descreve as razões para a qualificação e o agravamento das multas em questão:

(...)

2.2 Pelo que se concluiu, então, o crédito utilizado na compensação declarada pela referida DCOMP não é oriundo de pagamento indevido ou a maior de crédito tributário, mas de terceiro e não tributário. Ou seja, o crédito utilizado na compensação não atende ao exigido no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da lei n.º 10.637/2002, que prevê que o crédito a ser utilizado na compensação tem que ser apurado pelo próprio interessado e ser relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil. Para além disso, regulamentando a matéria, foi expedida a IN RFB n.º 900/2008, vedando textualmente, em seu art. 56, a utilização de crédito de terceiros na compensação de débitos próprios.

2.3 E, assim, com base no art. 74, § 12, inciso II, alíneas "a", "c" e "e", da Lei n.º 9.430/96, incluído pelo art. 4o da Lei n.º 11.051/2004, considerou-se não declarada a compensação dos débitos constantes em tal DCOMP.

3. Neste caso, então, pelo que determina o art. 18, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Lei n.º 11.488/2007, deve-se aplicar multa isolada, pela compensação indevida. E o será em 225%, pelas razões que a seguir se explanam.

3.2 Considerando que o art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei n.º 10.637/2002, exige que o crédito a ser utilizado seja de natureza tributária e apurado pelo próprio interessado, o contribuinte, ao apresentar a DCOMP, leva a crer que assim procede no intuito de, pelo simples fato de a ter apresentado, induzir a RFB a presumir que o crédito nela utilizado atendia à condição que lhe é imposta, ou seja, que é de natureza tributária e próprio, já que essa é a condição para sua apresentação.

3.3 Ao assim proceder, e considerando o que dispõe o § 2o do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei n.º 10.637/2002, ou seja, que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, o contribuinte visou o benefício (o proveito) de ver seu débito quitado enquanto a RFB não agisse e considerasse a compensação não declarada, como fez pelo acima referido Despacho Decisório. E mais: considerando o que dispõe o § 5o do mesmo dispositivo legal retrocitado, de que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito

passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, maior proveito visava, caso a análise não tivesse sido feita a tempo - a homologação da compensação por expressa disposição legal.

3.4 A sistemática implantada pelo PER/DCOMP, atribuindo aos contribuintes a faculdade de eles mesmos fazerem a compensação mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (§ 1º do dispositivo legal citado no subitem precedente), e com isto elevar tais débitos à condição de quitados, como também no subitem precedente se expôs, não é faculdade que, ao ser implantada para facilitar a vida do contribuinte, possa, ao ser fraudada, como foi no presente caso, não sofrer penalidade compatível com a prática exercida - a de fraude.

3.5 Por esta razão, é de se considerar presente, sim, o intuito de fraude, tal como previsto na legislação a seguir transcrita, sujeitando-se à multa isolada de 225%, no valor de R\$ 441.509,40, uma vez que o contribuinte, sabendo o que não podia fazer (compensar débito próprio com crédito de terceiro), assumiu o risco de fazê-lo - apresentou uma DCOMP compensando débitos, no montante de R\$ 196.226,40 - e, para além disso, sendo conhecedor de que o crédito, na verdade, não tinha natureza tributária (não era saldo negativo de IRPJ, mas sim Título Público - "Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A) e já se encontrava indeferido, administrativamente, ao cedente, havia mais de dois anos quando da transmissão da DCOMP e da própria aquisição do crédito.

3.5.2 Pior: o contribuinte, na data da transmissão da DCOMP (31/03/11), fl. 38, não só tinha conhecimento do indeferimento do crédito ao cedente, Apollo, conforme referido no subitem precedente, como, para além disso, já tinha ciência do indeferimento de crédito de mesma origem, para si próprio, cujo direito havia exercido no processo 10166.000212/2011-19.

3.5.3 Agravando tudo isto, temos ainda o fato de o contribuinte, tendo sido intimado (fls. 26 a 27) a apresentar documentos relativos ao crédito, não atendeu ao que lhe foi solicitado, assim se aplicando o disposto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Compareceu ao processo, sim, com a correspondência, à fl. 29, solicitando o cancelamento deste processo e de todas as DCOMP, mas isto, porém, não constitui atendimento à Intimação, pois, para além de sequer fazer menção a ela, não atende a qualquer dos itens solicitados (instrumento de outorga de poderes ao signatário do PER; documento comprobatório da aquisição do crédito; pronunciamento quanto à conta corrente bancária informada no PER; entre outros), necessários não só ao julgamento dos fatos presentes no processo como à adoção de medidas cabíveis, administrativas ou judiciais.

3.5.4 A falta de atendimento à Intimação, assim entendo, permite supor-se que o crédito pleiteado pode, inclusive, ser o mesmo do pleiteado no processo anterior, o 10166.000212/2011-19, já que é descrito no Pedido de Restituição (fls. 10 a 11) como tendo origem no mesmo cedente e mesmo processo. Estava, então, solicitando a restituição do crédito em duplicidade? E a conta corrente informada no PER, a quem pertence? Pois a conta corrente informada neste PER diverge da informada no outro, em trâmite no processo retrocitado!

[reproduz dispositivos legais]

4. É de se registrar também, que o contribuinte, uma vez ciente da decisão que considerou não declarada a compensação (fls. 153-154), compareceu ao processo com Manifestação de Inconformidade (fls. 156 a 166) defendendo, em resumo, que o crédito adquirido, uma vez adquirido, passa a ser próprio, e que, por esta razão, dever-se-ia homologar a compensação.

4.2 A Manifestação foi apresentada intempestivamente e, por decorrência deste fato, não se lhe deu seguimento, conforme Informação Fiscal (fls. 168 a 169). O processo será arquivado e, os débitos cuja compensação se considerou não declarada, foram

encaminhados para inscrição em Devida Ativa da União pelo processo em que se encontravam controlados (10980.723434/2011-18).

4.3 O que há a ser evidenciado neste caso, daí a razão deste registro, é a intenção escusa do contribuinte. Pois, como acima se relatou, o contribuinte pediu o cancelamento do Pedido de Restituição, pleito este deferido. Ou seja, deixou de haver crédito com direito exercido no processo. No entanto, o contribuinte, na tentativa de manter os débitos inexigíveis, escamoteia a realidade em relação ao crédito, e, apesar de inexistente de fato, pois que não provado (não apresentou o instrumento de cessão) e, além do mais, com PER já cancelado a seu pedido, requer a homologação da compensação. Uma compensação, então, sem o respectivo crédito.

4.4 Mais: conforme pode ser observado na DCTF onde os débitos compensados se encontram confessados (fls. 60 a 140), o contribuinte os informou, não como compensados por esta DCOMP, como seria lógico (e considerando-se que se tratem dos mesmos, já que apresentam as mesmas características - código, PA, valor), mas os informou, isso sim, com exigibilidade suspensa, por decorrência de suposto depósito judicial do montante integral, indicando o processo judicial nº 0020278-56.2011.4.01-3400 da 19ª Vara de Brasília/DF como aquele em face do qual teria feito o depósito. No entanto, intimado a apresentar os comprovantes, pela mesma Intimação acima referida, não os apresentou. O contribuinte, aliás, como se referiu no Despacho Decisório (fls. 146-147), não faz parte daquela Ação Judicial. E, na Manifestação de Inconformidade (fls. 156 a 162), silencia a respeito disto.

(...)

A Fazenda Nacional alega divergência em relação ao entendimento do acórdão recorrido quanto a dois temas, apresentando para cada um dois paradigmas, conforme segue:

i) Multa qualificada:

Acórdão paradigma 1802-002.153, 07/05/2014

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A conduta da contribuinte de ocultar a real natureza dos créditos, alegados como decorrentes de pagamentos próprios indevidos ou a maior, quando, se tratam de créditos de terceiros relativos a ‘obrigações da Eletrobrás’, visando a extinção de débitos fiscais, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada de 150% pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Acórdão paradigma 1803-001.096, 22/11/2011

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa isolada prevista no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833 /2003 nos casos de compensação não declarada prevista no inciso II, § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, independentemente da possibilidade de seu enquadramento cumulativo com o disposto no inciso I do mesmo dispositivo legal.

ii) Multa agravada:

Acórdão paradigma 9101-001.456, 15/08/2012

Multa agravada.

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Acórdão paradigma 1803-001.096, 22/11/2011

MULTA AGRAVADA - APLICABILIDADE - Aplicar-se-á a multa agravada, em um percentual de 112,5% (no caso de multa de ofício) e 225% (no caso de multa qualificada), sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos.

Em 11 de março de 2016, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial para ambas as matérias, nos seguintes termos:

i) Multa qualificada:

Os acórdãos analisam a aplicação de multa isolada qualificada em face de compensações consideradas não declaradas, tendo os paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, entendido como aplicável a qualificação da multa.

Os acórdãos paradigmas, especialmente o primeiro, trazem o entendimento de que a conduta do contribuinte de ocultar a real natureza do crédito alegado na compensação, considerada não declarada, para viabilizar a apresentação do pedido, denota a intenção dolosa que justifica a qualificação da multa isolada, nos termos do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 e 44, inc. II da Lei n.º 9.430/1996.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, ao entender inaplicável a qualificação da multa, pois 'no caso das compensações consideradas não declaradas (§ 4º do artigo 18 da Lei n.º 10.833/03), as circunstâncias qualificadoras da multa escolhidas pelo legislador preveem condutas que não podem se materializar no âmbito das compensações. O que existe é a possibilidade de aplicação direta do percentual de 150% da multa nos casos de compensações “não homologadas” em que se constate a conduta de “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente no primeiro ponto.

ii) Multa agravada:

Os três acórdãos analisam o agravamento da multa isolada em face do não atendimento por parte do contribuinte de intimações da fiscalização, sendo que os paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, trazem o entendimento de que é aplicável o agravamento da multa mesmo quando o contribuinte atende parcialmente às solicitações.

Os acórdãos paradigmas trazem o entendimento de que o não atendimento às intimações do Fisco ou seu atendimento parcial são condutas suficientes para a aplicação da multa agravada, pois esta independe da configuração de dolo por parte do contribuinte.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, ao entender inaplicável o agravamento da multa, quando o contribuinte apresenta resposta incompleta ou distinta da solicitada pela autoridade fiscal.

Entendo que as conclusões sobre a matéria nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, estando caracterizada a divergência jurisprudencial alegada no segundo ponto do recurso.

A contribuinte foi intimada (fl. 320) e não se manifestou.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 08/05/2014. Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 07/06/2014. Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 02/06/2014, data confirmada pelo despacho de fl. 309, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010).

O recurso especial também atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir as condições para a majoração da multa isolada pela apresentação, em 2011, de Declaração de Compensação (DCOMP) considerada não declarada, nas modalidades (i) multa qualificada e (ii) multa agravada.

A fiscalização qualificou a multa por entender ter havido fraude, pelas seguintes razões: (i) crédito de terceiros e não tributário, mas referente a Título Público - "Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A; (ii) o contribuinte, ao apresentar a DCOMP, induz a RFB a presumir que o crédito nela utilizado é de natureza tributária e próprio, e caso não analisada no prazo a DCOMP ela assim será tacitamente homologada; (iii) o contribuinte era conhecedor de que o crédito já se encontrava indeferido administrativamente ao cedente Apollo havia mais de dois anos quando da transmissão da DCOMP e da própria aquisição do crédito; (iv) o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade quanto à não homologação da compensação defendendo que o crédito, uma vez adquirido, passa a ser próprio, e que, por esta razão a compensação deveria ser homologada; (v) na DCTF onde os débitos compensados se encontram confessados o contribuinte os informou, não como compensados pela DCOMP, mas com exigibilidade suspensa, por decorrência de suposto depósito judicial do montante integral, indicando o processo judicial n.º 0020278-56.2011.4.01-3400 da 19ª Vara de Brasília/DF como aquele em face do qual teria feito o depósito.

O agravamento, por sua vez, ocorreu porque, quando intimado a apresentar documentos relativos ao crédito, o contribuinte teria respondido apenas solicitando o cancelamento deste processo e de todas as DCOMP, não tendo apresentado os documentos ali solicitados (fl. 29).

As bases legais para a aplicação das penalidades em discussão são as seguintes (grifamos):

Lei 10.833/2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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 deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º **Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se 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.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Lei 9.430/1996

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º **Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Lei 4.502/1964

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Passo a tratar de tais matérias.

(i) Multa qualificada

Quanto à qualificação da multa, a Fazenda Nacional sustenta que *“a conduta da contribuinte de ocultar a real natureza dos créditos, alegados como decorrentes de pagamentos próprios indevidos ou a maior, quando, se tratam de créditos de terceiros relativos a obrigações da Eletrobrás, visando à extinção de débitos fiscais, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada de 150% pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964.”*

Compreendo que não lhe assiste razão nesse ponto.

O simples fato de o contribuinte apresentar DCOMP pretendendo a compensação de créditos de terceiros e/ou não administrados pela Receita Federal já é fundamento para a própria aplicação da multa isolada, não podendo ser também base para a sua qualificação. A exasperação da multa depende de a fiscalização provar o dolo na conduta do sujeito passivo, o que, no caso, compreendo que não ocorreu.

De fato, pelo raciocínio do fiscal, qualquer compensação não declarada seria apenada com 150%, pois sempre estaria implícita a intenção do contribuinte de reduzir tributo de forma dolosa, já que se saberia haver vedação legal. Discordo do argumento. Se existe a possibilidade de lançar com 75% ou 150%, a ação dolosa tem que estar devidamente provada com elementos adicionais.

No caso, as circunstâncias que levaram a fiscalização a presumir a existência de fraude tratam, na verdade, do próprio mérito do pedido de compensação, e são capazes de levar à conclusão pelo seu indeferimento e à subsunção dos fatos à hipótese de aplicação da multa isolada, mas não à sua qualificação.

Ademais, conforme observou o voto condutor do acórdão recorrido:

Alguém poderia objetar que a situação caracteriza falsidade de declaração, no sentido do artigo 18 c/c o § 2º da Lei n.º 10.833/03, e que a compensação considerada não declarada não deixa de ser uma compensação “não homologada”. Afinal, segundo a fiscalização, a empresa teria informado em DCTF que os mesmos débitos incluídos na compensação estavam com exigibilidade suspensa em razão de suposto depósito judicial. Nada obstante, além de aquela ser uma equiparação de duvidosa legalidade, o fato é que o enquadramento dado pela fiscalização para a aplicação da multa foi outro, qual seja, o § 4º do artigo 18 da mesma Lei.

Desse modo, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial quanto à qualificação da multa, sugerindo portanto a seguinte ementa para este trecho de julgado:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO DOLO.

O simples fato de o contribuinte apresentar DCOMP pretendendo a compensação de créditos de terceiros e/ou não administrados pela Receita Federal já é fundamento para a própria aplicação da multa isolada, não podendo ser também base para a sua qualificação. A exasperação da multa depende de a fiscalização provar o dolo na conduta do sujeito passivo, devendo-se verificar as circunstâncias do caso concreto.

(ii) Multa agravada

Quanto ao agravamento da penalidade, alega a Fazenda Nacional que é suficiente para o agravamento da sanção o fato de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida e “*responder de forma diversa ou incompleta significa que não houve resposta de parte das intimações*”.

Aqui também compreendo que não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, registro que compreendo a hipótese do art. 44, §2º, da Lei 9.430/1996 como sendo específica, de maneira que ela não se refere à ausência de apresentação de quaisquer documentos, mas apenas os documentos descritos em seus incisos

Neste sentido, observo que o artigo 44 § 2º da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007, estabelece a aplicação de multa agravada nas hipóteses em que o contribuinte não atende a intimações **para** (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos ou sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras; e (iii) apresentar documentação técnica do sistema de processamento de dados suficiente para possibilitar a sua auditoria.

A hipótese do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 é clara: não atender às intimações descritas nos incisos I, II ou III, e não simplesmente não atender a intimações e ponto. O parágrafo tem 3 incisos, e não pode ser lido como se terminasse em seu *caput*.

Assim, não se lê no § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 que a penalidade possa ser agravada no caso de não atendimento a *intimações em geral*, mas apenas às *intimações específicas* ali descritas, que dizem respeito à prestação de esclarecimentos e à apresentação, não de quaisquer documentos, mas de determinados arquivos e sistemas.

Neste sentido, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu (trecho do voto do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acórdão 9101-003.279, de 6/12/2017, grifos do original):

Aliás, a não apresentação de documentos (destinados a comprovar a origem dos depósitos) nem mesmo se enquadra na literalidade da hipótese punível, porque o que se pune com o agravamento é o “não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos”, e não de intimação para apresentar documentos (Lei 9.430/1992, art. 44, §2º, “a”).

Da mesma forma no acórdão 9101-004.453, de 9 de outubro de 2019:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO APLICAÇÃO.

As hipóteses de multa de ofício agravada são específicas. Não constitui hipótese de agravamento da multa o não atendimento a intimações para apresentar documentos fiscais e contábeis, não mencionados nas alíneas b e c do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Este também parece ser o entendimento atualmente esposado pela da própria Receita Federal (grifamos):

Solução de Consulta Interna Cosit n.º 7, de 21 de outubro de 2019

(Publicado(a) no Boletim de Serviço da RFB de 08/11/2019, seção 1, página 2)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos. Prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

O agravamento previsto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação.

Cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inoccorrência de infração que enseje lançamento de tributo. Inexiste a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o conseqüente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

Na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Dispositivos Legais: art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991; § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A hipótese legal é expressa, específica e restritiva. Assim, chega-se à conclusão de que, de qualquer forma, não há base legal para o agravamento da multa no caso dos autos.

Vale observar que, mesmo que houvesse alguma dúvida quanto à interpretação da norma em questão – o que, como visto, não ocorre no caso dos autos –, o Código Tributário Nacional é claro em estabelecer que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112, IV). Neste sentido, considerando que *a norma que estabelece a penalidade traz em seus incisos hipóteses específicas*, uma interpretação que estenda seu alcance para fatos ali não previstos resultaria em vedado agravamento da situação do contribuinte.

Sob esse prisma, analiso a intimação assim dirigida ao contribuinte, de seguinte teor (fls 26-27):

(...)

3. Assim, fica V. Sa intimado a, no prazo de 20 dias contados do recebimento desta: a) apresentar a Procuração pela qual outorgou poderes ao signatário do PER para pleitear o crédito que dele é objeto ou, caso não exista, convalidar, ou não, o, referido PER (cópia em anexo) devendo, no caso de não convalidação do PER, informar se tal pessoa teve alguma relação com os fatos aqui em causa, fornecendo, a seu respeito, todos os dados que dele conheça; b) apresentar cópia do instrumento pelo qual houve a aquisição do crédito (Contrato de Seção de Direitos Creditórios ou outro); c) confirmar se a conta corrente constante no PER (CC 0000022-0, Ag. 1939, do Banco do Brasil), efetivamente é sua; d) manifestar-se quanto ao que se expôs no subitem 2.3, acima, e, caso a informação posta na DCTF seja verdadeira, informar se os débitos constantes na DCOMP são os mesmos; e) apresentar DCTF retificadora para o 1o semestre de 2007 incluindo o débito de COFINS-2172, PA mar/2007, constante na DCOMP aqui erri causa; e, f) confirmada a hipótese de que o depósito judicial se refere, também, aos débitos compensados, aqui em causa, apresentar cópia do comprovante de tal depósito.

A falta de atendimento à presente, no prazo dado, ensejará considerar-se convalidados a DCOMP e o Pedido de Restituição em trâmite no processo em referência, e que o depósito judicial acima referido, ainda que tenha por objetivo a garantia dos débitos compensados, não implica desistência da compensação declarada pela DCOMP acima referida, mesmo porque não transmitiu Pedido de Cancelamento quando lhe era lícito fazê-lo (art. 82, parágrafo único, da IN RFB n.º 900/2008).

No caso, muito embora os documentos solicitados pela fiscalização não se encaixem na descrição dos incisos II e III, a intimação também solicita a prestação de esclarecimentos quanto ao crédito pleiteado, configurando-se portanto a hipótese do inciso I do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Em sua resposta, o contribuinte primeiramente limita-se a solicitar o cancelamento do processo administrativo 10166.002012/2011-09 (que tratou do Pedido de Restituição de crédito de terceiro e não tributário, cumulado com DCOMP) e das DCOMPs que ali constavam (fl. 29) – o que lhe foi deferido pelo despacho decisório de fls. 1420148 -- e, posteriormente, apresenta a escritura pública de cessão de direitos creditórios que dá base ao crédito por ela pleiteado (fls. 58-59). É dizer, o contribuinte respondeu parcialmente à intimação.

A intimação de fls. 26-27 não indica que a falta de seu atendimento poderia levar ao agravamento da multa, e não houve reintimação, muito menos lavratura de termo de embargo à fiscalização.

Não estou com isso a indicar que para que a multa possa ser agravada é necessário que a fiscalização prove que o não atendimento à intimação lhe causou prejuízos ou dificuldades. Mas sim a afirmar que a hipótese para a aplicação de tal majoração de penalidade deve ser analisada de acordo com as circunstâncias dos autos, de maneira a se verificar o **dolo do contribuinte, manifestado pela efetiva desídia quanto ao trabalho das autoridades fiscais e também quanto ao seu dever de prestar informações quando solicitado** (arts. 7 da Lei 2.354/1954, art. 123 do Decreto-Lei 5.844/1943, bases legais dos então vigentes artigos 927 e 928 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999).

Neste sentido, andou bem o voto condutor do acórdão recorrido quando observou que a lei exige que o contribuinte preste esclarecimentos, mas não o pune por não trazer as informações desejadas pelo Fisco. Tendo o sujeito passivo comparecido junto à autoridade fiscal e trazido as informações que julgou adequadas, não é possível o agravamento da penalidade.

De se notar, por fim, que sequer localizo nos autos o auto de infração para o agravamento da multa (o documento de fls. 2 a 8 indica tratar-se apenas da multa prevista no artigo 18 da Lei 10.833/2003, o qual faz referência exclusivamente ao § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, sendo que o agravamento da multa está previsto no § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Em situação análoga de vício quanto ao auto de infração, esta Turma recentemente assim se posicionou (acórdão 9101-004.769, de 6 de fevereiro de 2020):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS. AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO INDICA A HIPÓTESE QUE ENSEJOU A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE. INSUBSISTÊNCIA.

Não subsiste a majoração da penalidade quando a autoridade autuante não indica especificamente, dentre os incisos do §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, a hipótese que deu ensejo ao agravamento da multa.

Diante de tais circunstâncias, considero que pelos diversos motivos acima expostos a aplicação da multa em sua modalidade agravada não pode subsistir.

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso da Fazenda nacional também quanto à multa agravada.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao restabelecimento da qualificação da penalidade aplicada sobre as multas isoladas por compensação indevida, exigidas da Contribuinte.

Como expressei no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.490, discordo da interpretação firmada no acórdão recorrido acerca da impossibilidade de caracterização da fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/64 na apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP. Embora ali estivesse sob exame a inserção de informações falsas em DCOMP

eletrônica, a argumentação acerca da caracterização de uma das hipóteses presentes no art. 72 da Lei nº 4.502/64 foi assim expressa em contornos gerais:

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

O uso do meio eletrônico, de outro lado, facilita a análise necessária à homologação, e coloca o documento na mesma condição dos demais, sujeitos a verificação no prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP, se identificados indícios de irregularidade. Ou seja, a transmissão eletrônica das DCOMP aqui questionadas permitiria que lhes fossem aplicados os mesmos critérios de validação dos demais documentos eletrônicos apresentados com observância aos critérios do programa gerador de declaração, sem sujeitá-las à prioridade de análise dirigida às DCOMP em formulário.

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar ou diferir o seu pagamento.
(grifou-se)

Nestes termos, a conduta fraudulenta pode se verificar não só na ocorrência do fato gerador, como também quando o fato gerador já ocorreu e surgiu a obrigação tributária, momento no qual se busca, então, evitar ou diferir o seu pagamento. A conduta de evitar ou diferir o pagamento, portanto, pode se verificar mediante exclusão ou modificação das características essenciais da obrigação tributária, cujo objeto é o crédito tributário devido. E nem poderia ser diferente, na medida em que a penalidade prevista na lei, não decorre da mera constatação de falta de recolhimento do tributo, mas sim da conduta abusiva e/ou fraudulenta no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário, fato que necessariamente se verifica após a ocorrência do fato gerador.

[...] (destaquei)

Importa, assim, avaliar se o sujeito passivo autuado cometeu fraude na DCOMP apresentada em 31/03/2011.

Analisando o procedimento do sujeito passivo, a autoridade fiscal entendeu aplicável o art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003 em razão das seguintes constatações (e-fls. 170/179):

2.2- Pelo que se concluiu, então, o crédito utilizado na compensação declarada pela referida DCOMP não é oriundo de pagamento indevido ou a maior de crédito tributário,

mas de terceiro e não tributário. Ou seja, o crédito utilizado na compensação não atende ao exigido no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da lei nº 10.637/2002, que prevê que o crédito a ser utilizado na compensação tem que ser apurado pelo próprio interessado e ser relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil. Para além disso, regulamentando a matéria, foi expedida a IN RFB nº 900/2008, vedando textualmente, em seu art. 56, a utilização de crédito de terceiros na compensação de débitos próprios.

2.3- E, assim, com base no art. 74, § 12, inciso II, alíneas "a", "c" e "e", da Lei nº 9.430/96, incluído pelo art. 4º da Lei nº 11.051/2004, considerou-se não declarada a compensação dos débitos constantes em tal DCOMP.

3. Neste caso, então, pelo que determina o art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488/2007, deve-se aplicar multa isolada, pela compensação indevida. E o será em 225%, pelas razões que a seguir se explanam.

3.2 - Considerando que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, exige que o crédito a ser utilizado seja de natureza tributária e apurado pelo próprio interessado, o contribuinte, ao apresentar a DCOMP, leva a crer que assim procede no intuito de, pelo simples fato de a ter apresentado, induzir a RFB a presumir que o crédito nela utilizado atendia à condição que lhe é imposta, ou seja, que é de natureza tributária e próprio, já que essa é a condição para sua apresentação

3.3 - Ao assim proceder, e considerando o que dispõe o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, ou seja, que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, o contribuinte visou o benefício (o proveito) de ver seu débito quitado enquanto a RFB não agisse e considerasse a compensação não declarada, como fez pelo acima referido Despacho Decisório. E mais: considerando o que dispõe o § 5º do mesmo dispositivo legal retrocitado, de que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, maior proveito visava, caso a análise não tivesse sido feita a tempo - a homologação da compensação por expressa disposição legal.

3.4 - A sistemática implantada pelo PER/DCOMP, atribuindo aos contribuintes a faculdade de eles mesmos fazerem a compensação mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (§ 1º do dispositivo legal citado no subitem precedente), e com isto elevar tais débitos à condição de quitados, como também no subitem precedente se expôs, não é faculdade que, ao ser implantada para facilitar a vida do contribuinte, possa, ao ser fraudada, como foi no presente caso, não sofrer penalidade compatível com a prática exercida - a de fraude.

3.5 - Por esta razão, é de se considerar presente, sim, o intuito de fraude, tal como previsto na legislação a seguir transcrita, sujeitando-se à multa isolada de 225%, no valor de R\$ 441.509,40, uma vez que o contribuinte, sabendo o que não podia fazer (compensar débito próprio com crédito de terceiro), assumiu o risco de fazê-lo - apresentou uma DCOMP compensando débitos, no montante de R\$ 196.226,40 - e, para além disso, sendo conhecedor de que o crédito, na verdade, não tinha natureza tributária (não era saldo negativo de IRPJ, mas sim Título Público - "Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A) e já se encontrava indeferido, administrativamente, ao cedente, havia mais de dois anos quando da transmissão da DCOMP e da própria aquisição do crédito.

3.5.2 - Pior: o contribuinte, na data da transmissão da DCOMP (31/03/11), fl. 38, não só tinha conhecimento do indeferimento do crédito ao cedente, Apollo, conforme referido no subitem precedente, como, para além disso, já tinha ciência do indeferimento de

crédito de mesma origem, para si próprio, cujo direito havia exercido no processo 10166.000212/2011-19.

3.5.3 - Agravando tudo isto, temos ainda o fato de o contribuinte, tendo sido intimado (fls. 26 a 27) a apresentar documentos relativos ao crédito, não atendeu ao que lhe foi solicitado, assim se aplicando o disposto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Compareceu ao processo, sim, com a correspondência, à fl. 29, solicitando o cancelamento deste processo e de todas as DCOMP, mas isto, porém, não constitui atendimento à Intimação, pois, para além de sequer fazer menção a ela, não atende a qualquer dos itens solicitados (instrumento de outorga de poderes ao signatário do PER; documento comprobatório da aquisição do crédito; pronunciamento quanto à conta corrente bancária informada no PER; entre outros), necessários não só ao julgamento dos fatos presentes no processo como à adoção de medidas cabíveis, administrativas ou judiciais.

3.5.4 - A falta de atendimento à Intimação, assim entendo, permite supor-se que o crédito pleiteado pode, inclusive, ser o mesmo do pleiteado no processo anterior, o 10166.000212/2011-19, já que é descrito no Pedido de Restituição (fls. 10 a 11) como tendo origem no mesmo cedente e mesmo processo. Estava, então, solicitando a restituição do crédito em duplicidade? E a conta corrente informada no PER, a quem pertence? Pois a conta corrente informada neste PER diverge da informada no outro, em trâmite no processo retrocitado!

Em suma, em 31/03/2011 o sujeito passivo transmitiu DCOMP eletrônica para utilização de crédito de R\$ 3.000.000,00, indicando tratar-se de pagamento indevido ou a maior evidenciado em processo administrativo, muito embora referido processo administrativo apresentasse as seguintes características, também expostas no Relatório Fiscal, mas por transcrição das análises feitas por ocasião do exame que resultou na não-declaração da DCOMP:

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

4. Como acima se referiu, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e apresentar documentos. E o foi, nos seguintes termos:

a) apresentar a Procuração pela qual outorgou poderes ao signatário do PER para pleitear o crédito que dele é objeto ou, caso não exista, convalidar, ou não, o referido PER (cópia em anexo), devendo, no caso de não convalidação do PER, informar se tal pessoa teve alguma relação com os fatos aqui em causa, fornecendo, a seu respeito, todos os dados que dele conheça; **b)** apresentar cópia do instrumento pelo qual houve a aquisição do crédito (Contrato de Seção de Direitos Creditórios ou outro); **c)** confirmar se a conta corrente constante no PER (CC 0000022-0, Ag. 1939, do Banco do Brasil), efetivamente é sua; **d)** manifestar-se quanto ao que se expôs no subitem 2.3, acima, e, caso a informação posta na DCTF seja verdadeira, informar se os débitos constantes na DCOMP são os mesmos; **e)** apresentar DCTF retificadora para o 1º semestre de 2007 incluindo o débito de COFINS-2172, PA mar/2007, constante na DCOMP aqui em causa; e, **f)** confirmada a hipótese de que o depósito judicial se refere, também, aos débitos compensados, aqui em causa, apresentar cópia do comprovante de tal depósito.

4.2 - O contribuinte foi cientificado da Intimação em 26/05/11 (fl. 19). No dia 03/06/11 foi recepcionado nesta DRF/Curitiba uma petição (fl. 22), instruída com os documentos, de fls. 23 a 30, requerendo seja **CANCELADO** o processo administrativo de número 10166.002012/2011-09, e conseqüentemente seja o mesmo arquivado, bem como o cancelamento de todas as Dcomps que ali constam.

4.2.2 - O referido requerimento não atende à Intimação, já que, como dele se pode verificar (fl. 22), em nenhum momento faz menção à Intimação, nem atende a qualquer dos itens que dela são objetos (transcritos no item 4, acima). Contudo, é inegável que, ao apresentar tal pedido, reconhece e convalida a existência, tanto do PER quanto da DCOMP, pois em nenhum momento nega a sua autoria.

DO CRÉDITO

5. Pelo Pedido de Restituição, à fl. 3, o contribuinte solicita a restituição de crédito adquirido de Apollo Assessoria Empresarial Ltda., pela Escritura Pública de Cessão de Direitos que estaria inclusa ao processo.

5.2 - Tal Escritura não foi incluída, razão pela qual se intimou o contribuinte a apresentá-la. Entretanto, como o contribuinte está solicitando o cancelamento do Pedido de Restituição, e como não há como indeferi-lo (o pedido de cancelamento), não se faz necessária a sua apresentação para apreciação do crédito, já que crédito deixou de haver para apreciar.

5.3 - Contudo, ainda que o Pedido de Restituição não seja apreciado, já que cancelado, há que considerar que o contribuinte apresentou uma DCOMP que, como à frente se verá, não terá o seu pedido de cancelamento deferido. Assim sendo, é bom relatar algumas particularidades sobre o crédito, para que se entenda que a apresentação do Pedido de Restituição teve a sua finalidade. Vejamos.

6. Em processo anterior, no 10166.000212/2011-19 já digitalizado, o contribuinte, tal como neste outro, também apresentou Pedido de Restituição, no valor de R\$ 3.000.000,00, crédito este também adquirido do mesmo cedente, Apollo, e com origem no mesmo processo 10280.002561/2008-63. Crédito este que também aproveitou para fazer compensações.

6.2 - Em tal processo o contribuinte apresentou cópia da Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios pela qual teria adquirido crédito, no valor de R\$ 3.000.000,00. Pela cópia que a este processo se anexou (fls. 51 a 52), extraída daquele processo 10166.000212/2011-19, pode-se verificar que o crédito negociado faz referência à DCOMP 04765.46036.160608.1.3.02-009, e referente ao processo 10280.002561/2008-63 (o mesmo constante no PER, objeto deste processo). Entretanto, DCOMP com aquele número não existe. Deve ter havido erro na transcrição. A DCOMP a que pretenderam fazer referência deve ser a 04768.46036.160608.1.3.02-0009. Esta, sim, existe, e pertence ao outorgante cedente, Apollo, tal como o processo referido, no qual, aliás, foi analisada, como já se verá.

6.3- Tal DCOMP foi objeto do Pedido de Cancelamento 33362.39131.161109.1.8.02-2809, transmitido em 16/11/09, ou seja, antes da apresentação do PER e da DCOMP aqui em análise. Estranho. Se pediu o cancelamento, como poderia haver uma cessão de crédito com base em tal DCOMP, já que a transmissão do Pedido de Cancelamento é de 16/11/09 e tal Escritura de transação do crédito é de 13/01/11?

6.4- Porém, pelo que consta nos sistemas desta RFB, o Pedido de Cancelamento foi indeferido e a DCOMP04768.46036.160608.1.3.02-0009 já foi objeto de apreciação naquele mesmo processo 10280.002561/2008-63, pelo Despacho Decisório, de 07/11/08 (fls. 43 a 63 daquele processo), onde a compensação foi considerada não declarada, face ao indeferimento do crédito ("Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A), cujo direito se encontrava exercido em Pedido de Restituição em trâmite naquele processo.

6.4.2 - Desta decisão o contribuinte cedente teve ciência, via Edital, em 02/01/09. Isto, depois de resultar infrutífera a ciência pela via postal, conforme consta no processo, à sua fl. 68. Em 16/02/09 foi encaminhado para arquivo, dado não ter havido apresentação de qualquer manifestação de inconformidade.

6.5- Portanto, a estranheza continua. Isto porque, se o Pedido de Cancelamento foi indeferido, por outro lado o contribuintecedente, Apollo, já tinha ciência do indeferimento do crédito e da conseqüente compensação considerada não declarada, desde 02/01/09. Ou seja, há mais de dois anos em relação à data da venda daquele crédito, que é 13/01/11 (fl. 51).

6.6- Mais: o crédito identificado na DCOMP referenciada na Escritura Pública - a DCOMP 04768.46036.160608.1.3.02-0009 -, é saldo negativo de IRPJ. Mas o crédito cujo direito se encontrava exercido no Pedido de Restituição em trâmite no processo em tal DCOMP informado como aquele em que o crédito nela utilizado se encontrava

exercido, não é saldo negativo de IRPJ, mas "Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A, como acima já se referiu.

6.7- Na Escritura de Cessão de direitos creditórios (fls. 51 a52), são referidos os instrumentos em que o crédito se encontra com direito exercido (DCOMP 04765.46036.160608.1.3.02-009 e processo10280.002561/2008-63), mas não a descrição do crédito em si. No entanto, nela também consta (fl. 52) que a Outorgada Cessionária tem pleno e inteiro conhecimento de todos os termos e condições dos direitos creditórios, objeto da Escritura, assumindo a posição processual da Outorgante Cedente.

6.7.2 - Ou seja, a Cessionária, Coral, ainda que possa vir a argumentar que aquela Escritura de Cessão de direitos não dá suporte a este outro processo, não há como negar que tinha conhecimento da real natureza e condição do crédito que aqui utiliza, pois o processo de que se origina é o mesmo (10280.002561/2008-63). Vale dizer: sabia que o crédito que adquiriu se encontrava informado na DCOMP referida na Escritura, como sendo saldo negativo de IRPJ; mas que, por outro lado, aquele (crédito) que se encontrava com direito exercido no Pedido de Restituição em trâmite no processo 10280.002561/2008-63 (utilizado naquela DCOMP) era, na verdade, "Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A; e que, tanto um (PER) quanto a outra (DCOMP) já eram objeto de decisão administrativa com trânsito em julgado, desde 04/02/09, indeferindo o PER e considerando a compensação não declarada.

6.7.3 - Entretanto, apesar de todo o conhecimento que tinha, ao transmitir a sua própria DCOMP (referida no item 2, acima), identificou o crédito nela utilizado como referindo-se a "pagamento indevido ou a maior" (fl. 32) que, ao assim ser identificado, leva a presumir que se trata de um recolhimento mediante DARF, já que aquilo que realmente é ("Obrigação ao Portador" da Centrais Elétricas Brasileiras S/A) não pode ser classificado como tal, pois trata-se, na verdade, de um título patrimonial, não de um pagamento indevido ou a maior de crédito tributário.

6.7.4 - Pelo demonstrado, a realidade em relação ao crédito informado na DCOMP está camuflada.

Logo, para além de o processo administrativo referenciado na DCOMP não veicular crédito de pagamento indevido ou a maior, prestou-se ele a reafirmar suposto crédito de natureza não tributária cedido por terceiro, e objeto de pleito anterior pelo mesmo sujeito passivo, mas para o qual ele solicitou cancelamento assim que questionado acerca de seus procedimentos. Não há dúvida, portanto, que o sujeito passivo tinha conhecimento da ilicitude de sua conduta, mas ainda assim nela reincidiu para inserir elementos falsos na DCOMP e, mediante fraude, diferir o pagamento do crédito tributário objeto de compensação.

A compensação com créditos de natureza não tributária é conduta que desde a redação original do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 sujeita-se a penalidade, inclusive em sua forma qualificada, quando o caso se amoldava ao então disposto no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 (evidente intuito de fraude na forma dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64):

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Já com a Lei nº 11.051/2004, o referido dispositivo passou a estar assim redigido:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

.....
§ 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.

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

Art. 74.....

[...]

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

[...]

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

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

Todavia, vê-se que a multa isolada continuou prevista para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, "c" da Lei nº 9.430/96). Ou seja, ao menos a vedação que aqui interessa – compensação com créditos de natureza não tributária – subsistiu após a Lei nº 11.051/2004.

A inovação legislativa operou-se no campo da exigibilidade dos débitos compensados, que, em razão da nova redação dada ao §13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, c/c §11 do mesmo dispositivo, deixou de ser suspensa em face de eventual recurso contra a inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Assim, o § 4º do art. 18 reafirma o cabimento da penalidade do *caput* mesmo se a compensação sujeitar-se a ato de não-declaração, e sua interpretação em conjunto com o § 2º do mesmo art. 18 evidenciava a majoração da penalidade, que passaria a ser a prevista no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (150%) para todos os casos de compensações sujeitas a não-declaração, indicativa de presunção de fraude nestas condutas.

A Lei nº 11.196/2005, porém, deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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 os percentuais previstos:

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

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

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

[...]

Assim, a penalidade temporariamente majorada para 150%, aplicável a todas as compensações com créditos de natureza não tributária, voltou a ser de 75% ou 150%, conforme evidenciada a fraude.

De toda a sorte, a penalidade por compensação indevida em razão da utilização de créditos de natureza não tributária já estava fixada, à época da apresentação das DCOMP, em 150%, ou em 75%, caso não evidenciada fraude nesta conduta.

Acrescente-se que com a edição da Lei nº 11.488/2007 foi dada nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, mas a penalidade dirigida à compensação com créditos de natureza não tributária permaneceu expressa nos mesmos termos no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003. Veja-se:

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

[...]

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa isolada a que se refere o *caput* deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do

inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

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

Ainda, com a edição da Lei nº 12.249/2010, foi adicionado ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 o seguinte parágrafo:

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

Com a posterior revogação do referido §15, a redação do dispositivo foi ajustada pela Medida Provisória nº 656/2014, e depois pela Lei nº 13.097/2015, nos seguintes termos:

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

Contudo, esta penalidade tem em conta compensações sujeitas a não-homologação, o que exclui, no contexto normativo então vigente, as compensações com créditos de natureza não tributária, como antes exposto. Para tal conduta permanece a multa isolada de 75% , ou de 150%, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, originalmente em seu §2º c/c o *caput* e, a partir da Lei nº 11.051/2004, em seu §4º.

Assim, diante deste cenário legislativo consolidado desde a Lei nº 11.196/2005, a conduta do sujeito passivo de inserir informações inverídicas em DCOMP para utilização de crédito de natureza não tributária, praticada em 2008 e reiterada no período autuado (31/03/2011), deve ser punida com a multa qualificada de 150%.

Esclareça-se, porém, ser certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na apresentação da DCOMP de 31/03/2011.

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

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

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

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

que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

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

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

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

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

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da multa isolada por compensação indevida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.