



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

Processo nº 13827.003348/2008-42
Recurso nº 514.503 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.215 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 09 de maio de 2012
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente TRANSPORTADORA VALE DO SOL BOTUCATU LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

PRELIMINARES - NULIDADE DO LANÇAMENTO E NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Não restando caracterizada nenhuma situação que poderia macular a autuação ou a decisão recorrida pelo vício da nulidade, as preliminares devem ser rejeitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO CONSIDERADA INDEVIDA E POR COMPENSAÇÃO CONSIDERADA COMO NÃO DECLARADA

Conforme o artigo 18 da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos sob exame, deve ser exigida multa isolada quando a compensação realizada pela Contribuinte abranger crédito que não é passível de compensação por expressa disposição legal ou crédito de natureza não tributária (compensação indevida), hipóteses que a lei, em dado momento, passou a designar como compensação não declarada.

CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE PARA FINS DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Somente a partir de 22/01/2007, com a Medida Provisória nº 351, convertida na Lei 11.488/2007, é que a multa de 150% passou a ter como hipótese de incidência a falsidade na declaração de compensação, que abrange a fraude em relação aos créditos oferecidos (fraude no pagamento). Antes disso, o Direito Tributário punia apenas a fraude que buscava dissimular a existência do débito, situação que não se verifica no caso sob exame, porque a Declaração de Compensação configura o próprio reconhecimento do débito pelo Contribuinte. Da mesma forma que não podemos admitir a integração de hipótese por analogia, ampliando o alcance dos artigos 71 a 73 da Lei

4.502/1964, também não podemos admitir a aplicação retroativa da Lei 11.488/2007 para alcançar fatos ocorridos nos anos de 2004 e 2005, pelo que o percentual da multa deve ser reduzido para 75%.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS - TAXA SELIC

Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais sobre as multas exigidas isoladamente, conforme os ditames do art. 43, parágrafo único, e art. 5º, § 3º, ambos da Lei nº 9.430/96, uma vez que se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria - Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Gilberto Baptista, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que concluiu pela procedência do lançamento para aplicação de Multa Isolada por apresentação indevida de Declarações de Compensação – DCOMP, nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Para descrever os fatos que antecederam o recurso sob exame, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 14-24.176, às fls. 147 a 154:

(...)

As declarações referentes ao processo nº 15892.000050/2006-61, protocolizadas em 14/10/2004 e 15/10/2004, tiveram os respectivos direitos creditórios indeferidos pelo fato de os créditos nelas contidos não se referirem a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), hipótese vedada pela legislação de regência.

A Declaração de Compensação relativa ao processo nº 10166.012902/2005-72, protocolizada em 22/12/2005, foi considerada não declarada pelo mesmo motivo.

O crédito, relativo aos processos acima citados, refere-se a ação trabalhista e seria de propriedade da empresa Benetti Prestadora de Serviços. Segundo a fiscalização, a totalidade do crédito foi distribuída para diversas empresas do mesmo grupo a que pertence a autuada e todas o usaram para tentar compensar tributos e contribuições não pagos. Também não foram apresentadas provas de que aquela empresa fosse detentora de tal crédito.

As DCOMP referentes ao processo nº 13873.000032/2006-81, protocolizadas em 09/01/2004 e 13/05/2004, tiveram os respectivos direitos creditórios indeferidos pelo fato de os créditos nelas contidos não se referirem a tributos administrados pela RFB e a ação judicial da qual o crédito advém não haver transitado em julgado.

A multa foi agravada porquanto os autuantes consideraram que a contribuinte ao utilizar de forma reiterada, para compensação com débitos tributários, créditos vedados pela legislação, teria demonstrado “intuito de fraudar a fiscalização”.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento alegando, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, pois o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 7 a 13, cita a Lei nº 11.488, de 2007, que é posterior à ocorrência do fato gerador, e também os arts. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sem esclarecer qual a redação destes.

Assim, restariam dúvidas sobre se a Lei nº 11.051, de 2004, mencionada no auto de infração, que foi publicada em 30/12/2004, foi aplicada aos fatos geradores ocorridos em 2004; se a Lei nº 11.488, de 2007, foi, de fato, aplicada; e sobre qual a redação utilizada do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, se as dadas pelas Leis nºs 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005, mencionadas no auto de infração, ou a prescrita pela Lei nº 11.488, de 2007, citada no referido termo.

Quanto ao mérito, alega que, como a autuada adquiriu os créditos da empresa Benetti, conforme escritura pública, a falsidade, pelo fato - alegado pela fiscalização - de não ser detentora de tal crédito, seria dessa empresa, e não da impugnante. Assim, não haveria falsidade, mas apenas erro de direito, pois as declarações não contêm informações falsas, somente pretendeu compensar créditos que não teriam amparo para tanto.

Em relação aos créditos de R\$ 83.907,47 e R\$ 65.255,69, compensados em 09/01/2004 e 13/05/2004, alega que não entende a distinção feita pela fiscalização já que se encontram na mesma situação dos demais.

Argumenta que o conceito de declaração não compensada pelo fato de se compensar débitos com créditos de terceiros ou decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado ou ainda que não se refiram a tributos administrados pela RFB somente foi criado pela Lei nº 11.051, de 2004, publicada em 30/12/2004, assim não poderia ser aplicada às compensações efetuadas antes disso.

Quanto ao agravamento da multa para 150%, argumenta que não houve fraude, que é, de acordo com o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador, portanto a fraude não poderia ocorrer pela extinção do tributo pela compensação. O mesmo se pode dizer do fato de se utilizar créditos de natureza não-tributária, conforme acórdãos do Conselho de Contribuintes que transcreve.

Portanto, teria ocorrido apenas falha na compensação e não conduta fraudulenta.

Em relação à conduta reiterada, alegada pela fiscalização, argumenta que tal fato não constitui fraude, conforme acórdão do Conselho que cita.

Quanto à incidência de juros sobre o montante lançado, implícita no auto de infração, argúi que não há amparo legal para exigência da taxa do Selic sobre multa de ofício, conforme acórdãos do Conselho que cita.

Em relação à distribuição do crédito da empresa Benetti, esclarece que o termo de verificação deixa a impressão de que todos os adquirentes compensaram o mesmo crédito, o que não seria verdade.

Como mencionado, a DRJ Ribeirão Preto/SP considerou procedente o lançamento da multa isolada, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CABIMENTO.

Enseja o lançamento da multa isolada de ofício, as diferenças apuradas decorrentes de compensação considerada não declarada pela legislação de regência.

DCOMP. MULTA ISOLADA. CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS. CABIMENTO.

Enseja o lançamento da multa isolada de ofício, as diferenças apuradas decorrentes de compensação nas quais se utiliza créditos vedados pela legislação de regência.

DCOMP. MULTA ISOLADA. AGRAVAMENTO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa isolada agravada quando resta comprovado o evidente intuito de fraude na apresentação de Declaração de Compensação.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Somente sofre acréscimo de juros de mora a multa isolada se paga após mais de trinta dias da ciência da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

Lançamento Procedente

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento esclareceu que o auto de infração indica como enquadramento legal o art. 18 da Lei 10.833/2003, com a redação original, e esse mesmo artigo com as redações dadas pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005.

Assim, concluiu que o lançamento da multa isolada foi corretamente embasado, pois parte das DCOMP foi apresentada em 2004, na vigência da redação original do indigitado art. 18 da Lei 10.833/2003 (originada com a MP nº 135/2003).

Registrou também que as demais DCOMP foram apresentadas em 2005, que nesse período o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 era aplicado com as redações dadas pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, que tais leis estavam vigentes quando da apresentação dessas declarações, e que em todas as redações o art. 18 remetia aos incisos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação original, também vigente nesse período.

Consignou ainda que o fato de constar no Termo de Verificação o art. 18 da Lei 10.833/2003 e o art. 44 da Lei 9.430/1996 com as redações dadas pela Lei 11.488/2007, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, primeiramente porque no auto de infração consta a indicação das normas vigentes à época dos fatos, e, em segundo lugar, porque a autuada, ao chamar a atenção para esse aspecto em sua impugnação, demonstrou conhecer as

alterações das leis e suas vigências e, com isso, que pode exercer seu direito de defesa plenamente, como de fato o fez em sua peça impugnatória.

Afirmou que mesmo considerando a redação dada pela Lei 11.488/2007, o resultado seria o mesmo, pois caberia a aplicação da multa isolada pelo fato de a compensação ter sido considerada não declarada, e a multa, segundo entendimento da fiscalização, deveria ser duplicada em virtude de constatação de fraude.

Em relação à caracterização da fraude, a DRJ teceu comentários sobre a conduta adotada pela Contribuinte, concluindo que não havia reparos a se fazer na qualificação da multa, eis que a atuação da impugnante poderia ser enquadrada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 10/07/2009, a Contribuinte apresentou em 24/07/2009 o recurso voluntário de fls. 164 a 184, desenvolvendo argumentos sobre os tópicos abaixo.

PRELIMINARMENTE

O CERCEAMENTO DA DEFESA:

- as “razões” para o não acolhimento da preliminar de cerceamento de defesa apresenta expresse reconhecimento de que o enquadramento legal está incorreto;
- o Termo de Verificação Fiscal emprega as redações legais da Lei 11.488/2007, portanto o Auto reconhece expressamente que aplicou legislação de 2007;
- a alegação do r. Acórdão de que qualquer que fosse a legislação aplicada o resultado aritmético seria o mesmo, não tem qualquer respaldo jurídico/legal;
- o incorreto enquadramento legal é infração ao inciso IV do art. 10 do Dec. n. 70.235/72;
- se a jurisprudência não é vinculante, a Lei (inciso IV, do art. 10, do Processo Administrativo Fiscal) o é, e o r. Acórdão recorrido não “ousou” dizer que tal inciso não foi desrespeitado.

NÃO APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS:

- com a Impugnação foi dito expressamente que “...a reiteração de determinada conduta, por si, não caracteriza fraude...”, e citou-se Acórdão favorável;
- a alegação genérica de que a jurisprudência citada não é vinculante, não pode ser entendida como apreciação/análise/enfrentamento do argumento de que “a reiteração de determinada conduta, por si, não caracteriza fraude”;
- a “reiteração” foi considerada o motivo para majoração da multa. Sendo assim, é elementar que deve ser minuciosamente analisado o argumento de que “reiteração” não caracteriza fraude, o que não foi feito;

- há jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes (hoje CARF) com referência à nulidade de Decisões que não analisam/apreciam/enfrentam todos os argumentos da Impugnação (ementas transcritas);

- a determinação legal de que a decisão deve referir-se, expressamente, “às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências” é justamente para que não se cerceie a defesa que é o que ocorre quando o Julgador não analisa os argumentos apresentados;

- portanto, toda e qualquer justificativa para não se rebater, um a um, todos os argumentos suscitados pela impugnação (e pelo recurso) é desobediência à expressa determinação da Lei;

- não basta referir-se às razões da impugnação, é preciso que na decisão as questões sejam “...tratadas com argumentação suficiente para que fiquem visíveis os argumentos de decidir, até para garantir o amplo direito de defesa...”;

- o r. Acórdão recorrido não justificou o entendimento de que “reiteração” é fraude.

MÉRITO

A “FALSIDADE”:

- o Acórdão recorrido assinala que a então Impugnante “perdeu tempo” referindo-se à falsidade, já que esse não foi o motivo da autuação;

- essa “perda de tempo” é decorrente exatamente do incorreto enquadramento legal, e onde também reside o cerceamento da defesa: a Autuada “perdeu tempo” com alegações que não seriam apreciadas por não cabíveis, mas que foi levada a fazê-las face ao enquadramento dado, enquanto que deixou de fazer alegações que lhe seriam úteis. Tudo conseqüência, insista-se, do incorreto enquadramento legal.

A “FRAUDE”:

- viu-se que a fiscalização considera que houve fraude à vista da “reiteração” da conduta;

- vê-se no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 2 do mesmo) que os créditos foram adquiridos por quatro empresas do mesmo grupo: a de que trata o presente, a “Expresso”, a “Empresa”, e a “RKT”;

- no processo da “Expresso” (Acórdão nº 14-23.964, dessa 4ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto) e da “Empresa” (Acórdão n. 14-23.963, também dessa 4ª Turma) a multa aplicada foi reduzida à metade pela inexistência de “reiteração” como pretendeu a fiscalização. O processo da “RKT” ainda não foi julgado;

- temos, então, que o fato isolado (não reiteração) não constitui fraude;

- ora, um fato que isoladamente não constitui fraude, por mais que se repita o conjunto não será fraudulento.

A “REITERAÇÃO”:

- a Recorrente apresentou compensação em jan/04, mai/04, out/04 e dez/05;
- não faz sentido falar em uma “reiteração” que “mostra intenção de fraudar o Fisco”;
- as compensações foram apresentadas com dois intervalos de cinco meses e um de quatorze meses. É “forçado” falar em “reiteração”;
- além disso, as declarações de compensação são revistas pela Receita e, assim, crédito que a mesma considera inutilizáveis não serão utilizados, o que torna impraticável a efetivação de fraude.

EXCLUSÃO/MODIFICAÇÃO DE CARACTERÍSTICAS DA OBRIGAÇÃO:

- o r. Acórdão pretende, inovando no feito, caracterizar fraude pela exclusão/modificação de características essenciais da obrigação, “de modo a reduzir o montante do imposto devido, e evitar ou diferir seu pagamento” ;
- evidentemente, não pode o r. Acórdão, inovando, “descobrir” outro tipo de fraude. Tratar-se-ia de supressão de instância, o que não é admissível;
- no entanto, o próprio r. Acórdão não “acredita” na “nova fraude”. Ao usar a expressão “...não deixa de ser uma modificação da obrigação...”, fica claro que se está usando a analogia para se criar outro “tipo” de fraude, o que também não é admissível.

A JURISPRUDÊNCIA E A FRAUDE:

- embora não tenham eficácia normativa, e portanto não sejam consideradas normas complementares, a menção das decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa pelo CTN, art. 100, demonstra a importância dos Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes (hoje CARF);
- ao invocar Acórdão, quem o invoca está adotando seus argumentos, e portanto, tais argumentos devem ser analisados;
- não poderia o r. Acórdão ora recorrido deixar de analisar os Acórdãos mencionados. Obviamente, poderia até não adotar a mesma decisão, mas deve esclarecer o porquê, sob pena de configurar-se cerceamento da defesa, que foi o caso;
- não se diga que no julgamento em contrário está implícito o conhecimento e a discordância do Acórdão;
- o não esclarecimento das razões do julgamento em contrário impede o Impugnante de rebater tais razões, ou mesmo concordar com elas. Insista-se: a jurisprudência não pode ser desprezada;

OS JUROS DE MORA:

- não deve incidir juros moratórios sobre a multa isolada, em qualquer época, conforme demonstrado com a Impugnação;

- o r. Acórdão limita-se a dizer que os juros só incidirão "...se pagos mais de trinta dias da ciência da decisão administrativa da qual não caiba recurso, a teor do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996";

- reitera-se aqui todas as alegações da Impugnação, assim como a jurisprudência citada, jurisprudência que, embora não vinculante, deve orientar os órgãos julgadores como fonte do direito que é.

CONCLUSÃO:

- a ação fiscal é nula face ao incorreto enquadramento legal, o que cerceou a defesa;

- o Auto de Infração é expresso em dizer que aplicou legislação de 2007, o que é inadmissível, ainda que o "resultado aritmético" seja o mesmo;

- o r. Acórdão ora recorrido é nulo por não apreciar argumento de relevância para a decisão;

- para o agravamento da multa, a fiscalização não justificou/caracterizou/comprovou o "evidente intuito de fraude";

- o presente recurso dever ser julgado procedente, o que se requer.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme o relatório, este processo tem por objeto a aplicação da multa isolada prevista no art. 18 da Lei 10.833/2003, motivada pela apresentação indevida de Declarações de Compensação – DCOMP.

As referidas DCOMP foram apresentadas em 09/01/2004, 13/05/2004, 14/10/2004, 15/10/2004 e 22/12/2005.

O Termo de Verificação Fiscal indica que os créditos utilizados nas Declarações apresentadas em janeiro e maio de 2004 seriam créditos de terceiros, os quais não se referiam a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, e cuja ação judicial que lhes dava origem não havia transitado em julgado.

Para as DCOMP de outubro de 2004, o TVF informa que também foram utilizados créditos de terceiros e de natureza não tributária (crédito trabalhista). O mesmo teria ocorrido com a DCOMP de dezembro de 2005, que foi considerada como “compensação não declarada”.

Em seu recurso, a Contribuinte suscita duas preliminares: a nulidade do auto de infração, por erro de enquadramento legal; e a nulidade da decisão de primeira instância, por falta de apreciação de argumentos da impugnação.

PRELIMINARES

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Quanto à primeira preliminar, é importante registrar que o art. 18 da Lei 10.833/2003 sofreu sucessivas alterações ao longo do tempo.

Já restou esclarecido na decisão de primeira instância que o auto de infração fez menção ao art. 18 da Lei 10.833/2003, em sua versão original, e também a esse mesmo dispositivo com as alterações promovidas pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005.

O Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, mencionou o mesmo art. 18, mas com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

O problema do enquadramento legal suscitado pela Recorrente reside justamente aí, ou seja, na identificação correta do texto legal aplicável ao caso.

A Delegacia de Julgamento rejeitou a alegação de nulidade por erro de enquadramento e pelo cerceamento de defesa que dele teria decorrido, primeiramente porque no auto de infração consta a indicação das normas vigentes à época dos fatos, e, em segundo

lugar, porque a autuada demonstrou conhecer as sucessivas alterações no referido dispositivo legal, de modo que pôde exercer plenamente o seu direito de defesa, como de fato o fez.

De acordo com o art. 59 do Decreto 70.235/1972 – PAF, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Desde logo, é preciso registrar que as nulidades do Ato Administrativo de Lançamento não se resumem às hipóteses do referido art. 59. Há outras situações que podem viciar o lançamento, como é o caso da utilização de prova ilícita, ou da inobservância de requisitos formais estabelecidos em lei para a sua prática.

Mas em relação a estes outros aspectos, ao examinar as questões de nulidade, é sempre importante analisar qual a repercussão e a gravidade do vício.

Isto porque os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (nesse caso, o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas.

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/1972 – PAF indica os aspectos mais caros ao procedimento/processo fiscal, quais sejam, a competência da autoridade administrativa e o direito de defesa dos contribuintes, para em seguida estabelecer que outras irregularidades não importarão em nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A Jurisprudência Administrativa também é pacífica em afirmar que os problemas relativos à capitulação legal, desde que o fato esteja perfeitamente descrito, não comprometem o ato de lançamento.

No caso sob exame, nem mesmo houve erro de capitulação, porque se trata do mesmo art. 18 da Lei 10.833/2003. O que ocorreu foi a transcrição no TVF do texto legal dado pela Lei 11.488/2007, enquanto que o auto de infração fazia referência aos textos vigentes à época dos fatos (2004 e 2005).

Para melhor visualizar o problema, é necessário transcrever as várias e sucessivas redações do art. 18 da Lei 10.833/2003, até porque retornaremos a elas na análise do mérito:

Lei 10.833, de 29/12/2003 – redação original

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 sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º (...)

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

Lei 11.051, de 29/12/2004

Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 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 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.” (NR)

Lei 11.196, de 21/11/2005

Art. 117. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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)

Lei 11.488, de 15/06/2007

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)

A observação das várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003, evidencia que desde o início há um núcleo que não se alterou até os dias de hoje.

O fato é que o legislador, logo após modificar toda a sistemática para a compensação de tributos federais, mediante as alterações promovidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996, estabeleceu pelo art. 18 da Lei 10.833/2003 multa isolada para as hipóteses em que o crédito ou o débito envolvido no encontro de contas não era passível de compensação por expressa disposição legal; em que o crédito era de natureza não tributária; ou em que ficasse caracterizada a prática de fraude.

Para o caso concreto, vale registrar que o art. 74 da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002) só admite a compensação de débitos com créditos próprios, e desde que estes créditos sejam relativos a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

Quanto a esse aspecto, as várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003 em nada alteraram os pressupostos para a aplicação da multa isolada em questão.

Oportuno registrar que os créditos de terceiros e os créditos que não correspondam a tributos administrados pela Receita Federal constam exatamente entre as hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (incluído pela Lei 11.051/2004), situações em que a compensação passou a ser designada como “não declarada”.

Tais hipóteses, para as quais o legislador previu a multa isolada desde a redação original da Lei 10.833/2003, apenas foram retiradas do caput do art. 18 desta lei e passaram a constar do § 4º deste mesmo dispositivo, eis que, como dito acima, estão exatamente entre aquelas que a lei passou a designar como “compensação não declarada”.

Foi exatamente por isso que a Delegacia de Julgamento concluiu que, neste caso, as diferentes redações legais em nada afetariam o resultado, porque a redação do referido art. 18 dada pela Lei 11.488/2007 também prevê a multa isolada para as hipóteses acima mencionadas, da mesma forma que a redação original deste dispositivo previa.

Com efeito, a compensação com créditos de terceiros, com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal, e até mesmo com crédito embasado em decisão judicial não transitada em julgado (hipótese de compensação que é expressamente vedada desde a Lei Complementar nº 104/2001), enseja a aplicação da multa isolada em questão, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007.

Para esses casos, a norma que se extrai do texto legal é exatamente a mesma, e não podemos confundir a norma com o texto que a veicula. Nesse caso, as meras mudanças de redação, de terminologia e de disposição do texto não são suficientes para caracterizar o alegado erro no enquadramento, e muito menos o cerceamento do direito de defesa.

Nestes termos, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Em sede de preliminar, a Recorrente também alega que a decisão recorrida não apreciou devidamente o argumento de que “a reiteração de determinada conduta, por si, não caracteriza fraude”.

No seu entendimento, se um fato isoladamente não constitui fraude, por mais que ele se repita, o conjunto destes fatos também não será fraudulento.

Ainda segundo ela, a alegação genérica contida na decisão de primeira instância, no sentido de que a jurisprudência citada na impugnação não é vinculante, não pode ser entendida como apreciação, análise e enfrentamento do referido argumento.

Quanto a esse ponto, cabe transcrever os fundamentos da decisão recorrida:

(...)

Com relação ao agravamento da multa, primeiramente há que se transcrever os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

(...)

Os autuantes aplicaram a multa agravada porque a contribuinte utilizou créditos vedados pela legislação para compensação com débitos tributários, considerando que “a utilização reiterada de suposto crédito de natureza não tributária...” “...mostra a intenção de fraudar o Fisco” (grifei).

A autuada alega que, de acordo com a lei acima, o conceito de fraude se refere à omissão dolosa relativa à ocorrência do fato gerador, não estando relacionada à compensação, e a reiteração por si só não caracterizaria a fraude, apenas falha na compensação.

Tal alegação não pode se sustentar, pois o legislador, ao colocar como hipótese de ocorrência da fraude definida na Lei nº 4.502, de 1964, os casos de compensação considerada não declarada, indica que a inferência da fiscalização — de que ocorreu a fraude prevista nessa lei — não é infundada, porquanto não teria sentido constar determinada remissão em um texto legal se os artigos nele citados não se aplicassem ao caso previsto na própria lei que fez a remissão.

Corroborando a conclusão acima o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, considera também fraude “excluir ou modificar as características essenciais” da obrigação tributária principal

“de modo a reduzir o montante do imposto (sic) devido, a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Assim, o fato de se compensar um tributo de forma irregular não deixa de ser uma modificação da obrigação tributária principal, tendente a reduzir ou a evitar seu pagamento.

Como a contribuinte, por meio da apresentação de várias Declarações de Compensação, em diversos períodos, utilizou créditos referentes a tributos não administrados pela RFB e, em alguns casos, relativos a ação judicial não transitada em julgado, hipóteses expressamente vedadas pela legislação de regência, os autuantes consideraram que a autuada agiu com intuito de fraudar a fiscalização, reduzindo ou evitando o pagamento de vários tributos de forma irregular e reiterada.

Portanto, não há reparos a se fazer quanto ao agravamento da multa, pois, como acima exposto, a atuação da impugnante pode ser enquadrada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Não constato a alegada omissão na decisão recorrida. Não verifico em seus fundamentos apenas uma alegação genérica de que a jurisprudência citada na impugnação não é vinculante. Ao contrário, a Delegacia de Julgamento apresentou argumentos tanto sobre o enquadramento da conduta da Contribuinte na hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (elemento material - objetivo), quanto sobre a reiteração desta conduta (aspecto subjetivo - dolo).

Em relação à questão da reiteração da conduta, cabe consignar que resta cada vez mais superada, no âmbito das relações jurídico-tributárias, a idéia de que, para a qualificação das multas, deve haver necessariamente uma prova material (documental) do dolo, até porque, dada a sua natureza, isto nem sempre é possível.

Como elemento subjetivo do tipo, o Dolo é a consciência e a vontade de o agente realizar a conduta que está descrita em cada um dos tipos legais. E como vontade e consciência, jamais estará colado ao próprio fato que está sendo taxado como infração ou delito, ao contrário, o Dolo é sempre revelado no contexto geral dos fatos, ou seja, nos elementos que circundam o ocorrido.

Por isso é que a reiteração da conduta tem sido considerada em muitos casos como elemento revelador do dolo, eis que ela afasta a possibilidade de erro não intencional:

COFINS - EXERCÍCIOS: 2000 a 2002 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA. DECLARAÇÃO ABAIXO DO VALOR DA RECEITA EM PERÍODOS SEGUIDOS. A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada, e seus motivos simulatórios. LANÇAMENTOS DECORRENTES. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, aos lançamentos

decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. (1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9101-00509, de 10/01/2010)

Ementa: MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos, de forma reiterada, com valores significativamente menores do que o apurado e com valores distintos das declarações entregues ao fisco estadual, legitima a aplicação da multa qualificada. (1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9101-00156, de 15/06/2009)

Esse é o sentido da decisão recorrida, cujas conclusões tem origem na convicção do julgador diante dos fatos narrados nos autos. O fato é que não há um critério previamente definido e objetivo para se caracterizar a reiteração de uma determinada conduta.

Já os fundamentos da decisão recorrida relativamente à tipificação material da conduta da Contribuinte nesse caso concreto (independentemente da reiteração), para fins de aplicação da qualificadora, dizem respeito ao processo de subsunção do fato à norma, e, como tal, configuram matéria de mérito, onde serão melhor analisados.

Mas a nulidade alegada não está presente.

Assim, também rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

Quanto ao mérito, todos os argumentos da Contribuinte são no sentido de contestar a fraude que lhe foi imputada.

Já sustentamos no tópico das preliminares que a compensação com créditos de terceiros e com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (hipóteses que não são admitidas pelo art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 10.637/2002), e também com crédito embasado em decisão judicial não transitada em julgado (hipótese que é vedada desde a Lei Complementar nº 104/2001), enseja a aplicação de multa isolada desde a redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, fato que não foi modificado com as sucessivas alterações na redação deste dispositivo.

Cabível, portanto, a multa isolada, já que os créditos utilizados nas DCOMP enquadram-se nas hipóteses acima.

A questão é se esta multa deve ser aplicada no percentual normal (75%), ou se estão presentes os pressupostos da qualificadora (150%), no caso, a fraude.

Apesar da ressalva acima, no sentido de que a reiteração de uma conduta pode perfeitamente revelar o dolo/intenção do agente (elemento subjetivo), divirjo da decisão recorrida, nesse caso concreto, quanto à tipificação legal da conduta em si, no aspecto de sua materialidade, para fins de qualificação da penalidade.

A meu ver, o fato de a Contribuinte apresentar DCOMP com crédito que manifestamente não pode ser utilizado em procedimento de compensação, revela conduta compatível com a multa qualificada, principalmente num contexto normativo em que a compensação declarada à Receita Federal adquiriu relevantes efeitos favoráveis aos contribuintes, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória.

Mas apesar deste entendimento, penso que há um problema de tipicidade a ser enfrentado, e que está muito bem traduzido na ementa abaixo:

MULTA QUALIFICADA – COMPENSAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – A compensação indevida de débitos declarados com créditos de terceiros decorrentes de ação trabalhista não caracteriza fraude, pois não impede ou retarda a ocorrência de fato gerador, nem, tampouco, modifica ou exclui as características do tributo devido, vez que é próprio da sua natureza extinguir o crédito tributário sob condição resolutiva da sua posterior homologação, sem qualquer interferência no fato gerador da obrigação, cuja ocorrência, aliás, é expressamente confessada. Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 185 de 25/09/2007. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 103-23.142, de 08/08/2007)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF também já tratou desse assunto no Acórdão CSRF/02-02.735, de 02/07/2007, cuja ementa e voto condutor trazem informações esclarecedoras:

Ementa: MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. A declaração de compensação de débito tributário do contribuinte com créditos de natureza não tributária não configura o evidente intuito de fraude por absoluta inépcia do meio empregado pelo contribuinte. Recurso especial negado.

(...)

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

(...)

A questão, portanto, está em saber se na conduta de informar à repartição fiscal uma compensação de tributo com créditos de natureza não tributária está presente uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O conluio, conduta prevista no art. 73 da Lei nº 4.502/64, está excluída de plano desta análise, pois exige o ajuste doloso entre dois sujeitos e neste caso específico as declarações foram apresentadas individualmente pelo contribuinte à repartição.

A sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64 também não restou configurada, pois com a apresentação das declarações o contribuinte não impediu e nem retardou o conhecimento da ocorrência do fato gerador e nem as suas condições pessoais susceptíveis de afetar a obrigação tributária correspondente.

Da mesma forma, também não restou caracterizada a fraude tal como definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64, pois ao apresentar as declarações informando a compensação de tributo com créditos de natureza não tributária, o contribuinte não impediu e nem retardou a ocorrência do fato gerador e tampouco excluiu ou modificou suas características essenciais de modo a reduzir ou diferir o imposto devido. Houve redução de tributo, porque foi declarada uma compensação, mas esta redução não foi decorrente da exclusão ou da modificação de características essenciais do fato gerador da obrigação. O fato gerador ocorreu com todas as suas características e a sua dimensão econômica foi declarada à repartição fiscal, porém, foi vinculada a um crédito de natureza não tributária.

É importante reproduzir os artigos da Lei 4.502/1964, onde estão descritas as condutas normalmente sujeitas à multa qualificada:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

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

(grifos acrescidos)

Constata-se que as condutas acima descritas estão sempre voltadas para o fato gerador da obrigação tributária, seja quando o Contribuinte busca impedir que a Autoridade Fazendária dele tome conhecimento, ou quando altera as suas características essenciais.

O art. 18 da Lei 10.833/2003, por sua vez, ao tomar de empréstimo esses tipos legais, em todos os seus elementos, também acabou prevendo a multa qualificada para as fraudes que envolvam o fato gerador da obrigação tributária.

Ocorre que no caso sob exame não houve nenhuma fraude relacionada a fato gerador de obrigação tributária, muito menos no que diz respeito ao seu conhecimento por parte da Autoridade Fazendária, ou às suas características essenciais.

Ao contrário disso, os débitos a serem quitados pela via da compensação foram expressamente reconhecidos pela Contribuinte perante a Receita Federal.

No caso, a conduta da Contribuinte que poderia ser merecedora de punição se deu em relação à “moeda” oferecida para a quitação dos débitos, situação que é bastante distinta daquelas previstas na Lei 4.502/1964.

E se o aplicador da norma tributária não pode fazer uso da analogia para exigir tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN), menos ainda pode fazê-lo para aplicar penalidades.

Simplesmente não havia punição para a fraude no pagamento, situação que somente foi modificada com a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que deu nova redação ao art. 18 da 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)

(...)

§ 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)

§ 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)

(grifos acrescidos)

Portanto, somente a partir de 22/01/2007 é que passou a ser prevista a multa de 150% para a fraude em relação à “moeda” oferecida, ou seja, a fraude no pagamento. Antes disso, o Direito Tributário punia apenas a fraude que buscava dissimular a existência do próprio débito.

Foi exatamente por isso que o legislador modificou a lei.

Nesse sentido, é interessante observar que o novo texto não fez mais qualquer menção à Lei 4.502/1964, evidenciando que o legislador, realmente, criou uma nova hipótese para a aplicação da multa de 150%.

Contudo, da mesma forma que não poderemos admitir a integração de hipótese por analogia, ampliando o alcance dos dispositivos da Lei 4.502/1964, também não podemos admitir a aplicação retroativa da Lei 11.488/2007 para alcançar fatos ocorridos nos anos de 2004 e 2005, pelo que o percentual da multa deve ser reduzido para 75%.

JUROS SELIC

Quanto aos juros, cabe mencionar que toda a jurisprudência colacionada pela Contribuinte em sua impugnação, e reiterada no recurso voluntário, diz respeito à multa de ofício que é exigida juntamente com tributo.

Essa matéria realmente é objeto de controvérsias. Para alguns, deveriam incidir sobre este tipo de multa os juros Selic; para outros, os juros de 1% previstos no Código Tributário Nacional; e para outros, nem mesmo haveria a incidência de juros, em razão do texto legal vigente.

Mas toda essa polêmica existe em relação à multa que é cobrada juntamente com os tributos.

Para o caso de multa isolada, que é o objeto destes autos, o parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 é taxativo ao determinar a incidência dos juros Selic:

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabeleceu que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

E o art. 161, “caput”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...*”, e no seu parágrafo primeiro determina que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

Assim, como a Lei 9.430/1996 dispôs de modo diverso, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, sem prejuízo da jurisprudência apresentada pela Recorrente, que não se aplica ao caso.

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa isolada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa