



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13827.003359/2008-22  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.843 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 05 de março de 2020  
**Recorrente** EMPRESA DE AUTO ONIBUS BOTUCATU LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ARTIGO 18 DA LEI 10.833/2003.

Em se tratando de penalidade, sequer há erro de capitulação legal quando o auto de infração indica dispositivo legal vigente no momento da sua lavratura e não no momento dos fatos geradores, em virtude da previsão legal constante do artigo 106 do CTN (retroatividade benigna).

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 negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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 pelo contribuinte em face do acórdão 1103-000.953, da 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária, de 5 de novembro de 2013, assim ementado e decidido:

**Acórdão recorrido 1103-000.953, de 5 de novembro de 2013**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO. MULTA ISOLADA Transitado em julgado, na seara administrativa, por inércia da contribuinte, processo que considerou a compensação não declarada, cabe a exigência de multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18 da Lei n.º 10.833/03, com redação dada pelas Leis n.º 11.051/04 e 11.196/05 e pelo art. 18 da Lei n.º 11.488, de 15 junho de 2007.

ENQUADRAMENTO LEGAL. INCORREÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS PRECISA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A defesa não resta prejudicada, em razão de eventual incorreção no enquadramento legal, desde que o lançamento fiscal esteja devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, de maneira que a matéria litigiosa tenha sido plenamente compreendida pela autuada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA ISOLADA.

A obrigação tributária compreende tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária, podendo o correspondente crédito tributário ser constituído por meio de lançamento de ofício. No caso de a formalização da exigência do crédito tributário corresponder exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, cabe a incidência de juros de mora, com base na taxa SELIC, 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.

*Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso. A incidência de juros de mora sobre a multa isolada foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiro Marcos Shiguo Takata, Fábio Nieves Barreira e Hugo Correia Sotero.*

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas quanto à contestação de erro de capitulação legal da multa aplicada, o que foi confirmado pelo Presidente da CSRF por meio do despacho de fls. 289-290.

Os precedentes indicados como paradigma foram os seguintes:

**Acórdão paradigma 3302-002.156**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/07/2002 a 10/06/2003

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR. CAPITULAÇÃO LEGAL. ERRO.

É nulo o auto de infração que contenha capitulação legal não correspondente à da multa efetivamente aplicada. Recurso Voluntário Provido.

**Acórdão paradigma 2402-001.023**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/08/2005

ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA MULTA APLICADA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

É nulo o lançamento efetuado quando o fiscal autuante aplicar aos fatos multa com base em dispositivo legal que não se identifica com a infração cometida. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Sobre a divergência jurisprudencial assim observou o Presidente de Câmara (fls. 284-288):

Confrontando o voto e ementa do acórdão recorrido com os trechos do paradigma colacionados, acima, pelo recorrente, confirma-se a alegada divergência jurisprudencial, vez que, neste, contrariamente àquele decidiu-se que é nulo o auto de infração que contenha capitulação legal não correspondente a da multa efetivamente aplicada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, aduzindo exclusivamente razões de mérito.

Intimado, o contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

**Admissibilidade recursal**

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais 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 se é nulo o auto de infração que contenha capitulação legal não correspondente à da multa efetivamente aplicada, ou se está correta a turma *a quo* quando decide que não houve prejuízo à defesa pela incorreção no enquadramento legal, pois o lançamento fiscal foi devidamente motivado, de forma que a matéria litigiosa foi plenamente compreendida pela contribuinte.

O auto de infração em discussão cobra multa isolada do período de apuração 22/12/2005, em virtude de “*COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO*”, aplicada com base no “*artigo 18 da Lei 10.833/03, com redação dada pelas Leis nos 11.051/04 e 11.196/05.*” (auto de infração, fl. 6).

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 8-15 assim descreve os fatos que deram ensejo à aplicação da multa isolada, em sua modalidade qualificada:

A empresa protocolizou, em 22/12/2005, Processo 10166.012903/2005-17 Declarações de Compensação de tributos diversos informando créditos de R\$ 187.130,83; R\$ 381.816,36; R\$ 376.471,31; R\$ 214.517,93; R\$ 77.698,58 e R\$ 46.028,47 totalizando R\$ 1.283.663,48.

(...)

Conforme Despacho Decisório da Seção de Orientação e Análise Tributária - SAORT n.º 903/2006 da Delegacia da Receita Federal em Bauru trata-se de Declaração de Compensação formalizada no Processo 10166.012903/2005-17 com créditos de Ação Judicial n.º VTBV-054/90, com transito em julgado, de acordo com a Certidão expedida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região de 12/12/2005 em favor do Sindicato dos Trabalhadores em Educação de Roraima - SINTER, sendo que tais créditos foram cedidos a Benetti Prestadora de Serviços Ltda e adquiridos pela Empresa de Auto Ônibus Botucatu Ltda, operações descritas na Escritura Pública do 6º Ofício de Notas/Tabelionato Mônica Malucelli/Curitiba/PR.

(...)

A compensação apresentada pela empresa foi considerada não declarada no Despacho SAORT n.º 903/2006, de 13/09/2006, em razão dos créditos apresentados não se referirem a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil fundamentando-se na letra "e" do inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96. O contribuinte tomou ciência desta decisão em 10/11/2006.

(...)

Em razão da solicitação de compensação ser considerada não declarada, tratando-se de créditos vedados claramente pela legislação de serem utilizados para este fim e aplicando-se a legislação abaixo foi aplicada a multa isolada prevista nos seguintes atos:

Dispõe a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu art. 18:

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 em razão de não-ohomologação da compensação quando se comprove falsidade

da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007).

...

§ 2.º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso 1 do caput do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 11.488, de 15 de junho de 2007).

...

§ 4.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1.º quando for o caso. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 5.º Aplica-se o disposto no § 2.º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2.º e 4.º deste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

Abaixo transcrito o artigo 44 da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) 1- 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 n.º 11.488, de 2007)

§ 12 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

#### IV — DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64:

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.

As declarações de compensação apresentadas contêm informações inverídicas, sendo do conhecimento do contribuinte que o crédito não possuía condições legais para ser

compensado com débitos tributários. A utilização reiterada de suposto crédito de natureza não tributária para a compensação de débitos tributários em desacordo com a lei mostra a intenção de fraudar o Fisco, eximindo-se total ou parcialmente do pagamento de tributos, se enquadrando perfeitamente nas disposições legais acima.

Pelo demonstrado intuito em fraudar a fiscalização lavramos o presente auto de infração com multa qualificada de 150% conforme disposto no art.44, II da Lei 9430/96. Pela ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, conforme o artigo 1º e 2º da Lei 8137/90, esta sendo lavrada a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Em síntese, 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 n.º 11.488/2007.

De acordo com o artigo 59 do Decreto 70.235/1972, 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. Estas são as principais causas de nulidade do ato administrativo de lançamento, havendo 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.

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, mas existem para resguardar direitos (nesse caso, o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas.

É neste sentido que o Decreto n.º 70.235/1972 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.

Há quem afirme que os problemas relativos à capitulação legal, desde que o fato esteja perfeitamente descrito, não comprometem o ato de lançamento. Compreendo que tal assertiva deve ser tomada com cautela, devendo o problema ser examinado caso a caso, já que por vezes erros de capitulação legal podem, sim, levar ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

E tal cerceamento deve ser analisado em tese, e não no caso dos autos. É dizer, o fato de o contribuinte ter compreendido a acusação fiscal e ter se defendido de todas as suas possíveis interpretações não pode ter o condão de validar um lançamento se este de fato for, em tese, nulo.

Examinando o caso sob exame, verifico que 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).

Irrepreensíveis, assim, as observações feitas pelo voto condutor do acórdão 1802-01.215, que tratou de compensação semelhante à realizada por este contribuinte, e que adoto como razões complementares para esta decisão:

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.

Em vista do exposto acima sugeri a seguinte ementa para o presente julgado:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS PRECISA. DESCRIÇÃO DE LEGISLAÇÃO SUBSEQUENTEMENTE ALTERADA, MAS CUJO NÚCLEO NÃO SE MODIFICOU.**

Somente ensejam a nulidade do auto de infração erros de capitulação legal que impliquem, mesmo que em tese, cerceamento do direito de defesa do contribuinte. A análise deve ser feita caso a caso.

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. Nesse contexto, não implica cerceamento de defesa do contribuinte o fato de o Termo de Verificação Fiscal ter descrito os fatos corretamente mas feito referência à nova redação do dispositivo legal, enquanto que o auto de infração indicou a redação anterior (redação esta aliás referente à data dos fatos geradores imputados).

Registro que, **na sessão de julgamento, colocada a questão em votação, a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo prevalecido a fundamentação de que, em se tratando de penalidade, sequer há erro de capitulação legal quando o auto de infração indicia dispositivo legal vigente no momento da sua lavratura e não no momento dos fatos geradores, em virtude da previsão legal constante do artigo 106 do CTN (retroatividade benigna). **A ementa deste julgado reflete então a fundamentação da maioria, e não a desta Relatora exposta no voto acima.**

## Conclusão

Pelo exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-004.843 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13827.003359/2008-22