



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

Processo n° 13850.000023/2009-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.885 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente RODOVIÁRIO TRANSBUENO LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/10/2005

COMPENSAÇÃO COM SUPOSTO CRÉDITO DEMONSTRADO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTERIOR. ALEGAÇÃO DE DESCONHECIMENTO DA COMPENSAÇÃO. PROVAS ADMISSÍVEIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O processo administrativo fiscal aceita todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a presunção simples, desde que, nesse caso, ela esteja corroborada por indícios sérios e consistentes.

RETIFICAÇÃO DAS DCTF CORRESPONDENTES. INDÍCIOS DE AUTORIA SUBSISTENTES. Provada está a conduta punida se o contribuinte, embora alegue desconhecer a compensação formalizada, nada esclarece acerca das retificações correlatas promovidas em DCTF, e limita-se a indicar que os débitos compensados permaneceriam contabilizados como obrigações tributárias, e deveriam ter sido consolidados no PAEX, providência inviabilizada em razão da inexistência de saldo a pagar em DCTF, após as retificações mencionadas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE TERCEIRO. INEXISTÊNCIA DE CESSÃO DE CRÉDITO. FALSIDADE EM DCOMP TRANSMITIDA POR MEIO ELETRÔNICO. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA. Inserir informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos de terceiros, demonstra a falsidade e o evidente intuito de fraude que devem ser penalizados com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%.

CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA ANTES DA LEI N° 11.196, DE 2005. Aplica-se a penalidade vigente à época da infração se a alteração posterior, no que tange à compensação com créditos de terceiros, apenas restringiu a hipótese de sua incidência aos casos em que efetivamente provada a fraude, e tal circunstância está demonstrada nos autos.

Recurso Voluntário Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto e Marcelo de Assis Guerra, que reduziam o percentual da multa para 75% nos termos da redação dada pela Medida Provisória nº 252, de 2005, ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à multa isolada por compensação indevida, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 3.053.980,69, em virtude da apresentação em 05/10/05 de Declaração de Compensação — DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231, com o objetivo de extinguir débitos de Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, Imposto sobre a Renda Retido na Fonte — IRRF, Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Na folha de continuação do Auto de Infração de fls. 02/09, a autoridade lançadora assevera que o contribuinte apontou na DCOMP, como origem do crédito, processo administrativo que *não pertence ao interessado, e sim à empresa TI Brasil Ind. E Com. Ltda.* Questionada, esta empresa negou a existência de qualquer cessão de crédito à fiscalizada.

Consta também da Descrição dos Fatos que a empresa fiscalizada, no curso do procedimento fiscal, negou a existência da compensação em referência, informando *que todos os impostos devidos pela empresa estão declarados em DCTF e que os não pagos deveriam ter sido consolidados no PAEX.* Todavia, constatou o fiscal autuante que os referidos débitos foram declarados em DCTF como compensados em razão da DCOMP em epígrafe, apresentando-se como *supostamente quitados.*

Concluiu a autoridade lançadora *que o interessado prestou informação falsa à esta Secretaria, informando possuir, para compensação de débitos próprios, crédito tributário (inexistente de fato), o que caracteriza a ocorrência de fraude. Em seu entendimento, objetivava o interessado, por meio de compensação com créditos fictícios, evitar*

o pagamento de seus débitos, modificando-lhes uma de suas características essenciais, qual seja, sua exigibilidade.

Ressaltando que a caracterização da compensação como não declarada se fez nos termos do Parecer SEORT nº 13884.513/2008 (processo de representação nº 13850.000133/2008-82), a autoridade lançadora promoveu a exigência da multa no percentual previsto no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei no 9.430/96, em sua redação original, aplicado sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, alterada pela Lei no 11.051/2004.

Cientificado da exigência em 10/06/2009 (fl. 49), o contribuinte, por seu advogado e procurador, apresentou em 10/07/2009 impugnação de fls. 51/74, acompanhada dos documentos de fls. 75/100, na qual alega, em síntese, o que segue:

- *Relata que a fiscalização presumiu que o sujeito passivo efetuou a compensação referida, vinculada a processo administrativo de outra empresa, o que ensejou a aplicação do disposto no art. 74, §12, II, a da Lei no 9.430/96, bem como a aplicação de multa agravada no percentual de 150%, em função da presunção de fraude, desconsiderando as informações da empresa de que desconhecia o pedido de compensação, pois todos os débitos estavam declarados em DCTFS, com pedido de parcelamento consolidado no PAEX ou aguardando nova oportunidade de parcelamento.*
 - *Descreve suas atividades para demonstrar sua ilibada reputação, até porque atuando na guarda e conservação de mercadorias pertencentes a terceiros, a Impugnante necessita estar em dia com suas obrigações fiscais, pois da confiança de seus clientes e instituições depende sua sobrevivência.*
 - *Opõe-se à imputação de fraude pois jamais requereu ou forneceu dados a terceiros que pudesse requerer qualquer tipo de compensação, lícitas ou ilícitas, portanto não se sente responsável por qualquer processo nesse sentido.*
 - *Aduz que pediu vistas ao processo, acesso que lhe foi negado pelo Sr. Auditor Fiscal afrontando o direito constitucional de ampla defesa e do contraditório.*
 - *Além disso, o auditor responsável não informou no Auto de Infração que a empresa apresentou junto com a mesma Declaração, o Balanço Patrimonial de 2005 que destaca o passível tributário objeto de parcelamento solicitada ou a solicitar;*
- Entende, assim, ser possível avaliar o constrangimento causado pelo Sr. Auditor Fiscal ao autuar a empresa, imputando penalidades com fundamentado em presunção de sonegação fiscal e fraude, violando os princípios da legalidade e da tipicidade tributária.*

- *Expõe seu entendimento fundamentado em doutrina quanto à necessidade de caracterização do dolo para configuração da sonegação, fraude ou conluio, os quais classificam como formas*

diversas de evasão de divisas e tributos de forma ilícita. Conclui, daí, que o que se pretende com a prática realizada pelo Auditor Fiscal, é a imposição de penalidades calcadas em presunção absoluta, ou mediante ficção jurídica, contrariando a doutrina e a jurisprudência inerentes ao direito tributário, o que nem mesmo a lei poderia fazer.

• *Desrespeitados teriam sido os princípios constitucionais norteadores e limitadores do exercício do poder de tributar, como os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. E neste contexto, não há como prevalecer uma imputação duvidosa. Em suma, no Sistema Tributário Brasileiro, não há lugar para a imputação das chamadas "infrações presumidas".*

• *Subsidiariamente, afirma que mesmo que a impugnante tivesse se aventurado a cometer a suposta fraude, a multa agravada de 150% não seria aplicável, em razão do disposto no art. 90 da Medida Provisória n. 2.158/2001 e da ausência de disposição legal específica que estabeleça essa modalidade de imposição tributária nessas situações, sobre fatos que ocorreram antes do advento da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004.*

Ressalta, inclusive, que até a edição desta lei, os órgãos da Receita Federal vinham estabelecendo imposições de penalidades mediante presunção de fraude com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 03/10/2002.

• *Reporta-se às hipóteses de não declaração trazidas pela Lei nº 11.051/2004 e aduz:*

• *Portanto, somente com o advento da Lei 11.051/2004 passou a existir uma relação expressa a respeito das vedações à compensação nos casos de crédito de terceiros, refira-se ao crédito prêmio, refira-se a título público e não se refira a tributos e a contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Vale dizer, a respeito dos fatos que ocorreram até 31 de dezembro de 2004, não havia qualquer amparo legal para restrições à compensação e, tampouco, para imposições de penalidades. Conseqüentemente, não há como imputar quaisquer penalidades aos contribuintes, que fizeram as compensações em vista de qualquer um dos itens abordados, acusando-os de terem efetuado a compensação de forma temerária e de, ao efetuá-la, terem cometido um ato doloso, ou seja, uma fraude fiscal, uma vez que os atos praticados foram realizados em conformidade com a legislação existente à época da compensação, mediante o cumprimento de todas as obrigações acessórias inerentes.*

• *In casu o processo de compensação citado no Auto de Infração foi em 31.10.2005, porém o vínculo normativo entre as compensações com as limitações, e, por essas razões consideradas não declaradas, e a imposição de penalidades, no caso da multa isolada de 150%, até 21 de novembro de 2005, vinham sendo estabelecidos com fundamento na Instrução Normativa SRF nº 534/2005, passando a ser disciplinada por lei através da edição da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, fator que vem reforçar a tese de que, em relação aos fatos*

ocorridos antes da vigência dos mencionados diplomas legais, não havia tipificação legal para o enquadramento dos contribuintes que exerceram o direito à compensação.

• Portanto, para aplicação da penalidade pertinente à multa isolada de 150%, em outubro de 2005, seria necessário como fundamento uma combinação de várias instruções normativas, sem qualquer base legal, ressaltando-se que somente através de Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, com vigência iniciada em 01.01.2006, também de constitucionalidade duvidosa, foi introduzida no ordenamento jurídico a possibilidade da aplicação da multa isolada de 150% sobre o valor compensado, caso a suposta compensação estivesse enquadrada no rol de restrições.

• Defende a irretroatividade das normas publicadas ao final de 2004 e de 2005, que só seriam aplicáveis, respectivamente, a partir de 01/01/2005 e 01/01/2006, sob pena de violar direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito, apesar de a multa não se tratar de um tributo. E acrescenta que o Código Tributário Nacional não poderia ser alterado por lei ordinária, sendo que seus arts. 105 e 106 somente admitem a retroatividade benigna, além de a sanção somente ser aplicável se houver lei anterior neste sentido. Em resumo, multa não é tributo, porém, o legislador deve aplicar o princípio da anterioridade quando forem instituídas novas multas ou forem feitas alterações em seus valores, pois seguem a mesma regra das obrigações principais em direito tributário.

• Menciona a proteção constitucional contra o exercício do poder tributário de forma exorbitante e desordenada, além da vedação ao estabelecimento de penalidades fundamentado apenas em presunção de fatos.

• Reitera que além de informar que desconhecia a compensação e que havia declarado os débitos, bem como aderido ao PAEX, também apresentou à Fiscalização o balanço consolidado (cópia anexa) demonstrando explicitamente a dívida tributária declarada, o que foi omitido pela Fiscalização, cerceando seu direito de defesa.

• Afirma que não houve a perfeita subsunção do fato à norma, tornando a acusação, portanto, defeituosa, opõe-se à penalidade fundada em presunção e aduz:

*• A regra que qualifica a fraude, sonegação ou conluio pressupõe o elemento objetivo de impedir o fato jurídico a ensejar a cobrança do tributo, ou atrasar o seu respectivo pagamento. Desta forma, não poderia o fiscal, in casu, apontar na peça vestibular natureza da infração típica da fraude, já que a impetrante elaborou e apresentou o seu BALANÇO prevendo o crédito tributário passível de parcelamento e, portanto confessando **DE FORMA CLARA E OBJETIVA A DÍVIDA TRIBUTÁRIA.***

Defende, assim, a nulidade do feito, em razão de falhas quanto à determinação da natureza da infração.

• *Acrésceta, ainda, que como a elaboração do balanço patrimonial foi concluído em 2005 e registrado antes da ação fiscal, e apresentado junto com o pedido de parcelamento previsto no PAEX, implicou a confissão da dívida, inexistindo a conduta típica sujeita à aplicação da penalidade qualificada. Invoca o disposto no art. 138 do CTN no sentido de que a confissão de dívida do crédito tributário por si, exclui o pagamento de qualquer penalidade.*

• *Assim, prevalecendo a constatação que o Tributo Original é devido e que não foi incluído no PAEX, a multa merece ser reduzida para no máximo em 75%. Até porque, no caso de concurso de Leis, deve-se aplicar a mais benéfica ao contribuinte, dando ênfase à máxima in dubio pro réu, no caso in dubio pro contribuinte, visto tratar-se do elemento mais fraco na relação.*

Questiona a inversão do ônus da prova, firmando que à autoridade lançadora incumbe fazer a exigência com sólidas bases, não bastando a simples alegação e deixar que a Impugnante prove o contrário, se puder.

• *Reproduz ementas de julgados administrativos e afirma ser possível avaliar que nenhum desses casos descritos acima pode ser atribuído à Impetrante, portanto não pode ser considerado culpado apenas com base em presunção. Reporta-se, ainda, ao art. 923 do RIR/99, para firmar que o auditor fiscal ignorou e contestou um fato relevante escriturado na Contabilidade, a DCTF e o Balanço Patrimonial, caso em que o ônus da prova seria seu, mormente se tais informações foram apresentadas em resposta a intimação.*

• *Menciona novamente a necessidade de perícia técnica para atestar de onde foram transmitidos os dados para compensação, afirmando que a Fiscalização não quis utilizar procedimentos alternativos de fiscalização e preferiu recorrer à comodidade de "achismos". Sem a prova de que a DCTF e o Balanço seriam documentos inidôneos, devem ser eles admitidos como legítimos.*

• *Finaliza afirmando que não processou pedido de compensação, mas sim declarou a dívida em DCTF e apresentou balanço (cópia anexa) com o crédito tributário destacado para posterior pedido de parcelamento, e conclui pela inaplicabilidade da multa fundada em presunção e ainda ignorando-se a retroatividade benigna, além do vício formal pela omissão de fatos decisivos a apreciação do mérito.*

• *Relaciona os documentos anexados, dentre os quais: Cópia do Balanço Patrimonial de 2005 e Declaração do Contador atestando que os Tributos Declarados em DCTF, nunca foram objetos de compensação.*

informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos de terceiros, demonstra a falsidade e o evidente intuito de fraude que devem ser penalizados com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%. CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA ANTES DA LEI Nº 11.196, DE 2005. Aplica-se a penalidade vigente à época da infração se a alteração posterior, no que tange à compensação com créditos de terceiros, apenas restringiu a hipótese de sua incidência aos casos em que efetivamente provada a fraude, e tal circunstância está demonstrada nos autos.

Impugnação Improcedente

Irresignada com a decisão de 1ª instância, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegativas da impugnação administrativa e aduzindo ainda que:

- *A inconstitucionalidade da multa de 150%;*
- *A aplicação do Código de Defesa do Consumidor nas relações jurídico-tributárias;*
- *Requer que seja excluída a presunção de sonegação fiscal e fraude bem como afirmação inverídica de ocorrência de falsidade ideológica;*
- *Requer que seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança da multa;*
- *Requer o deferimento de perícia para que se possa provar que não foi o recorrente que requereu a compensação dos créditos;*
- *Requer seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade de sua aplicação na proporção de 150%, determinando-se a aplicação no percentual de 20%, pelo que dispõe a Lei 9430/96 parágrafo 2º, art. 61, anulando-se a mesma ou, pelo menos, reduzi-la no percentual acima.*

Em 25/10/2010, a recorrente junta aos autos petição alegando fato novo (fls. 785 à 795 e, em seguida, fls. 256 às fls. 258 – digitalização errada), aduzindo e requerendo, em suma, que:

- *recebera o Ofício nº 086/2010/GAB/DRF/SJC, através do qual a RFB se negara a fornecer o endereço IP transmissor da Dcomp ensejadora da autuação;*
- *os indícios erigidos pela fiscalização e utilizados pela autoridade julgadora não são suficientes para imputar à RECORRENTE além de multa punitiva EFETIVA PRÁTICA CRIMINOSA. A classificação da conduta exposta pela autoridade fazendária classifica-se como crime contra a ordem*

tributária e, portanto, punível na forma da legislação de regência;

- Neste sentido, insiste a RECORRENTE:

a) Nunca autorizou qualquer funcionário ou representante legal a efetuar a pretendida compensação de créditos de terceiros com débitos próprios;

b) A RECORRENTE não possui qualquer relação, envolvimento, contato ou pessoa conhecida direta ou indiretamente relacionada com a empresa TI BRASIL, a suposta detentora do crédito utilizado no indigitado PER/DCOMP; e

c) A RECORRENTE desconhece e sequer consegue aludir qual seria a intenção ou motivação para que terceiro desautorizado pudesse efetuar as transmissões de PER/DCOMP e retificação das DCTFs.

- até o recebimento do Auto de Infração originário (nº 13850-000.023/2009-00), NÃO ERA DE CONHECIMENTO DA RECORRENTE, de sua Diretoria e dos demais responsáveis pela gestão da empresa, que havia sido elaborado e entregue a Receita Federal do Brasil documento eletrônico nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231 realizando a indigitada compensação;

- para retificar as DCTFs de 2002 e transmitir PER/DCOMP não era necessária certificação digital;

- somente a partir do ano calendário 2005, com a IN 482/2004, passou a ser exigida certificação digital;

E REQUER:

(i) sejam considerados todos os fundamentos legais e documentos referidos e anexados tanto na impugnação quanto neste expediente;

(ii) a juntada do laudo pericial extrajudicial;

(iii) reunir o presente processo administrativo ao processo administrativo nº 13850-000.2222010-43;

(iv) previamente intimada a RECORRENTE da data de julgamento do presente recurso, para que possa realizar sustentação oral perante esse E. Conselho;

(v) por fim, dado integral provimento ao presente recurso para os fins de anular o auto de infração relativo à multa isolada e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário corporificado no Processo Administrativo nº 13850-000.023/2009-00 e 13850-000.222/2010-43;

Alternativamente, caso este douto Conselho entenda necessário, requer sejam os autos retornados à Receita Federal do Brasil

para que a mesma execute as diligências necessárias para coleta de elementos concretos quanto à participação da RECORRENTE no ilícito apontado.

Como documentos, a recorrente anexou à petição vasta documentação, a qual incluiu:

- Petição administrativa requerendo o IP transmissor das Dcomps (fls. 260-261), protocolizado em 03 de setembro de 2010, pelo qual a recorrente requer ao Delegado da Receita Federal de São José dos Campos a identificação do endereço IP (Internet .Protocol constante da respectiva base de dados, em que cujo terminal de informática que teria sido a responsável pela transmissão de PerDeomp e de DCTF retificadoras em nome da aludida pessoa jurídica referente ao processo em epígrafe;

*- Laudo pericial extrajudicial (fls. 262 – 783), por meio do qual o perito chegou às seguintes **constatações**:*

a. Foi constatado que os valores apresentados pela RFB não foram baixados na escrituração contábil da Empresa até 31 de dezembro de 2009, valores esses, que foram informados a RFB através das DIPJ's (Doc. nº 04; 05; 06; 07; 08; 09; 10 e 11)

b. Os valores compensados através do Perd/Comp (Doe. 01 —Anexo A) não procedem, pois, tais compensações apresentadas pela RFB, em momento algum, foram base para a liquidação contábil das referidas Obrigações Tributárias estando, portanto, até essa data pendente na escrituração contábil.

*- Como **conclusão**, o perito contábil asseverou que:*

Diante das constatações feitas em perícia, para que não paire nenhuma dúvida, os trabalhos periciais foram suportados por documentações hábeis e idôneas, por isso podemos concluir que os Autos de Infração de Multa Regulamentar (Doe. 02 e 03), lavrados pelos Agentes Fiscais da Receita Federal do Brasil nasceram afetados de vícios materiais e formais, pois, nos registros contábeis da Rodoviário Transbueno Ltda., inscrita no CNPJ sob no 50.437.40910001-48. consta, e sempre constou, no Passivo Tributário todos os valores que devem ser Recolhidos ao Erário Público Federal, portanto, os valores lançados não procedem, conseqüentemente, a Multa Regulamentar não são devidas em hipótese alguma.

Distribuído a esta Turma para julgamento do recurso voluntário.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares – Relator

O Recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

a) Da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa

Não há de se falar em cerceamento ao seu direito de defesa em razão de supostamente lhe ter sido negada vistas ao processo.

A recorrente aduziu que *não se conformando com a imposição da multa, a Impugnante surpresa diante dos fatos narrados no citado Auto de Infração, em diligência a DRFB de São José dos Campos pediu vistas ao processo, acesso que lhe foi negado pelo Sr. Auditor Fiscal.*

Contudo, nenhum registro há nos autos neste sentido. O recorrente não apresentou qualquer petição formalizada junto à DRFB São José dos Campos, bem como a correspondente negativa ou, ao menos, a omissão da autoridade a quem teria sido dirigida.

O Auto de Infração que lhe foi cientificado traz, em seu corpo, completa descrição dos fatos e enquadramentos legais, relatando todos os elementos probatórios e suas conseqüências tributárias, uma vez que garantido o contraditório e a ampla defesa no presente processo administrativo.

Ademais, é de se destacar que os autos foram formalizados com documentos dos quais o contribuinte não pode alegar desconhecimento, porque deles foi cientificado pela autoridade lançadora:

- (*Auto de Infração, fls. 01/09; Parecer SEORT nº 13884.513/2008, fl. 22/27; Intimações e Reintimações, fls. 29/30, 34/35, 37/38*);

- (*DCOMP, parcialmente sintetizada em resumo elaborado pela fiscalização, fls. 10/18, Demonstrações Financeiras, fls. 39/40; Contrato Social, fls. 41/48*).

Eventualmente, como aduziu a julgadora de 1ª instância, a recorrente poderia alegar desconhecer a intimação dirigida à TI Brasil Indústria e Comércio Ltda, e a informação por ela prestada (fls. 31/33).

Todavia, esta prova é irrelevante para aplicação da penalidade aqui discutida, na medida em que restou incontestada, já no curso do procedimento fiscal, a inexistência de cessão, ao autuado, do crédito titulado pela TI Brasil Indústria e Comércio Ltda nos autos do processo administrativo nº 10980.007641/2004-94.

Assim, rejeita-se a arguição de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

b) Da compensação indevida

Inicialmente, cabe destacar que, conforme relatado, a autoridade administrativa de 1ª Instância providenciou a juntada aos autos das DCTF mencionadas pela autoridade lançadora na descrição dos fatos contida no Auto de Infração (fls. 105/194), dado também se tratar de documentos produzidos pelo próprio interessado, o que não constituiu qualquer prejuízo à sua defesa.

A recorrente nega veementemente a formalização da compensação que ensejou a penalidade aqui aplicada, bem como junta declaração de quem seria responsável pela contabilidade da empresa (José Rodrigues Rangel) no sentido de que a aludida tentativa de compensação através do processo de DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231 é de total desconhecimento deste profissional (fl. 90).

Afirma que esta ocorrência foi presumida pela fiscalização, desconsiderando as informações da empresa de que desconhecia o pedido de compensação, pois todos os débitos estavam declarados em DCTF's, com pedido de parcelamento consolidado no PAEX ou aguardando nova oportunidade de parcelamento.

Inclusive, o Balanço Patrimonial de 2005, apresentado à Fiscalização, destacaria o passível tributário objeto de parcelamento solicitado ou a solicitar, circunstância também afirmada na declaração de fl. 90.

A DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231, motivadora da autuação, foi transmitida por meio eletrônico em 05/10/2005, após ter sido elaborada em 04/10/2005, para fins de extinção de vários débitos do contribuinte autuado, mediante utilização de crédito informado em Processo Administrativo Anterior nº 10980.007641/2004-94, no valor original de R\$ 3.684.891,89, do qual foi utilizada a parcela de R\$ 3.171.085,99, com o acréscimo de juros de 1,50% para liquidação dos débitos resumidos às fls. 12/18, no valor consolidado de R\$ 3.218.652,28.

A referida DCOMP aponta como responsável pelo seu preenchimento a mesma pessoa responsável pela pessoa jurídica perante a Receita Federal: **Benedicto Bueno**, CPF nº 132.576.508-25, sócio administrador da empresa conforme contrato social às fls. 41/48.

É certo que nos autos não há qualquer registro quanto à investigação da identificação do computador que teria transmitido este documento, havendo inclusive nos autos o Ofício nº 086/2010/GAB/DRF/SJC, através do qual a RFB de São José dos Campos se nega a fornecer o IP transmissor da DCOMP e das DCTF's retificadoras.

Todavia, desnecessária seria a perícia técnica referida pelo impugnante, na medida em que as informações dos débitos compensados na DCOMP estavam integralmente idênticas com as existentes nas DCTF's, circunstância por ele não contestada na impugnação.

Assim firmou a autoridade lançadora no Auto de Infração (fl. 05):

Para que a situação fosse elucidada, o interessado foi intimado, por meio do Termo de Intimação SEORT nº 13884.5 7512008, à

fl. 29, a se manifestar. Apesar de ter sido cientificado da intimação em 24109108, conforme AR à fl. 30, o interessado não se manifestou. Nova oportunidade foi-lhe dada por meio do Termo de Reintimação SEORT nº 13884.02412009, à fl. 34. Na resposta, de fl. 36, o interessado afirma inexistir a compensação em pauta. Além disso, informa que todos os impostos devidos pela empresa estão declarados em DCTF e que os não pagos deveriam ter sido consolidados no PAES.

De fato, os débitos estão informados nas DCTF, mas sua forma de quitação é exatamente a compensação por meio do documento eletrônico em pauta. O mesmo que o interessado afirma inexistir. Ou seja, o interessado fez a compensação de débitos próprios com supostos créditos de terceiros e fez constar da DCTF referida compensação. Ao proceder dessa maneira, os débitos ficaram supostamente quitados.

As DCTFs apresentadas de 2002 a 2004 foram retificadas em 07/10/2005 para que delas constasse a informação de compensação dos débitos por meio da DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231 (fls. 105/193). Releva notar, inclusive, a exata correspondência entre os débitos indicados nas DCTF originais (ou nas retificadoras apresentadas em fevereiro/2005) como "saldo a pagar" e aqueles informados para compensação na DCOMP citada (fls. 12/18), a evidenciar que quem preencheu e transmitiu a DCOMP tinha conhecimento preciso da dívida tributária do contribuinte perante a Receita Federal. Também, interessante observar que a retificação das DCTF de 2004 exigiu a indicação do número de recibo da DCTF retificada, informação que dificilmente seria detida por outra pessoa que não o próprio contribuinte ou o responsável por sua escrituração (fl. 181).

E, como dito, a correspondência entre as DCTF e a DCOMP, embora evidencie circunstâncias relevantes para formação da convicção acerca do autor da DCOMP em referência, não foi refutada pelo impugnante.

Analisando as Dcomps presentes às fls. 105 – 194, percebe-se claramente que o contribuinte se beneficiou das compensações efetuadas a partir dos créditos firmados na DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231.

Através do relatório presente às fls. 105, percebe-se que nas competências de janeiro a abril de 2003 e 2004, respectivamente, foram enviadas as DCTF's atestando Saldos a Pagar de IRPJ, CSLL, IRRF, Pis e Cofins.

Todas elas foram retificadas em 07/10/2005 para constar às compensações, extinguindo os créditos tributários, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do art. 74, § 2º da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

De outro lado, o fato de a escrituração do contribuinte eventualmente não refletir esta operação em nada desconstitui a sua existência, considerada como confissão.

Antes, porém, de fundamentar tal assertiva, registre-se que o Balanço Patrimonial referido pelo contribuinte presta-se, apenas, a apontar *Obrigações Tributárias* no

valor de R\$ 4.227.247,36 em 31/12/2007 (fl. 39) e de R\$ 4.972.034,21 em 31/12/2005 (fl. 75), sem especificar quais tributos, com detalhamento de fato gerador e valor individual, compõem este saldo, de modo que sequer existe início de prova de que a compensação não foi escriturada contabilmente. Acrescente-se que a prova dos fatos contabilizados é documental, e não pode ser substituída pela declaração do contador constante à fl. 90, a qual se reporta genericamente aos tributos declarados em DCTF nos anos de 2002 a 2005.

Ainda, com relação à afirmação de que o Sr. Auditor Fiscal não informou no Auto de infração que a empresa apresentou junto com a mesma Declaração, o Balanço Patrimonial de 2005, além de não ser clara quanto ao momento no qual o Balanço teria sido apresentado à Fiscalização, não é acompanhada de qualquer prova da sua efetiva ocorrência.

Somente se vê nos autos a resposta à intimação apresentada em 13/02/2009 (fl. 36), que não indica qualquer anexo, e a resposta à intimação de fl. 37, relativa às Demonstrações Financeiras de 31/12/2007.

De toda sorte, como descrito pela Fiscalização e reconhecido pelo contribuinte, não houve qualquer operação de cessão de crédito entre ele e a empresa titular do processo administrativo informado na DCOMP. Logo, inexistindo a aquisição do direito, a contabilidade não teria suporte patrimonial para permitir o registro das correspondentes compensações.

Evidente, assim, que a escrituração comercial do contribuinte não poderia se apresentar de outra forma que não a alegada. E, justamente por isso, a omissão da compensação naquele suporte documental não pode se prestar como meio de defesa ao interessado. Impróprio, portanto, pretender que a Fiscalização desconstituísse a escrituração contábil, nos termos dos arts. 923 a 925 do RIR/99, ou declarasse a inidoneidade do Balanço Patrimonial apresentado, antes de afirmar que uma conduta nela não registrada existiu.

Para caracterização da compensação indevida basta a prova da apresentação da DCOMP, pois esta é a única providência exigida pela legislação para extinção dos débitos por compensação, e conseqüente interrupção de qualquer procedimento de cobrança a eles dirigido.

Isto porque a DCOMP não se trata de mero pedido, mas sim de veículo por meio do qual se formaliza a compensação (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002) e conseqüente extinção do crédito tributário (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

Em razão de tais efeitos, a DCOMP foi criada para viabilizar às compensações nos estritos termos do que disposto no *caput* art. 74 da Lei no 9.430/96, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002, *in verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão

informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

Veja-se, inclusive, a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais.

Justamente por isto o seu uso abusivo e/ou fraudulento é punido com rigor.

Em conseqüência, para aplicação da penalidade, bastam as evidências da forma e do conteúdo da declaração assim apresentada, sendo dispensável a confirmação de que a compensação também se fez escrituralmente.

E, frente à DCOMP transmitida eletronicamente, e às evidências de que o contribuinte dela tinha conhecimento, na medida em que retificou suas DCTF para firmar, mais uma vez, a extinção dos débitos, nada há que desconstitua a conclusão de que o próprio contribuinte formalizou a compensação em referência.

Embora a Fiscalização não tenha uma prova direta da autoria da elaboração da DCOMP, reuniu indícios sérios e convergentes no sentido de somente o próprio contribuinte, conhecedor dos detalhes de sua dívida tributária e maior interessado na interrupção e sua exigibilidade, poderia ter transmitido à declaração em referência. Na verdade a empresa responde pelos atos de seus agentes, ainda mais quando estes agentes tem o dever de guarda do sigilo fiscal da empresa.

Destaca-se novamente que os valores de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e inclusive de IRRF constantes na DCOMP, que a recorrente nega ter sido por ela declarada, são justa e exatamente os resultados das operações de apuração dos seus tributos, cujas informações de faturamento e de folha de pagamento teria o autor que ter tido acesso. Esse conjunto de fortes indícios serve e comprova ser a recorrente a autora da compensação indevida.

E neste ponto, importa esclarecer que indícios são substratos fáticos para construção de presunções, sendo oportuna é a evocação do voto vencedor do acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomando por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que "Indícios vários e concordantes são prova", com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 521140 apud

Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22' ed., 1997, p. 97.) (destaques acrescidos)

De todo o exposto, conclui-se que o fato de o lançamento fundar-se em presunções ou indícios em nada o desabona a autuação, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases para construção da prova. Em face de indícios veementes, o lançamento deve ser formalizado, bastando à fiscalização a demonstração inequívoca dos fatos, bem como a seriedade e consistência do vínculo com a infração.

Por sua vez, ao autuado impõe-se a desconstituição destes indícios, providência que o impugnante não logrou alcançar, na medida em que não esclareceu o motivo da informação contida em suas DCTF, limitando-se a opor a existência de dívida tributária não individualizada em seu balanço patrimonial. Ou seja, incumbe ao contribuinte, e não ao Fisco firmar a inidoneidade das DCTF, já que estas foram retificadas para refletir a compensação aqui questionada.

Ainda, especificamente no que tange à alegada adesão ao **Parcelamento Excepcional - PAEX**, diz que deixou de inserir no requerimento em 17/10/2006 (fl. 194) pelo fato dos débitos compensados se encontrarem na condição de extintos e, portanto, não disponíveis para parcelamento do PAEX, e sequer providenciou o cancelamento da DCOMP com a retificação das DCTF's para restabelecê-los na condição de "saldo a pagar", ou ao menos ter informado na Declaração PAEX a intenção de vê-los parcelados.

Nenhuma destas providências foi adotada, na medida em que não constou na Declaração PAEX, permanecendo ativas as DCTF retificadas em 07/10/2005, assim como subsistia a DCOMP apresentada até o procedimento fiscal que resultou em sua não declaração.

É relevante notar ainda que, no âmbito do PAEX, a adesão do contribuinte representou sua opção por parcelar seus débitos vencidos até 28/02/2003 em 130 (cento e trinta) prestações mensais, nos termos da Medida Provisória no 303/2006, circunstância na qual a ausência, na consolidação de sua dívida, de parte dos débitos compensados na DCOMP em referência, não poderia lhe passar despercebido.

Deixar de pagar mais de três milhões de reais em tributos gozando de regularidade fiscal decorrente de compensação indevida, ou deixar de aproveitar um parcelamento extraordinário (PAEX) não é algo que qualquer administrador deixe passar despercebido, ainda mais quando a recorrente declara em sua defesa ser a regularidade fiscal condição *sine qua non* de sua atividade econômica.

Por todo o exposto, restou caracterizada a autoria, por parte do contribuinte autuado, da compensação que ensejou a penalidade aqui formalizada, independentemente de a obrigação tributária correspondente eventualmente permanecer integrando o passivo do contribuinte em sua escrituração comercial.

c) Da multa isolada por compensação indevida mediante DCOMP. Caracterização de fraude. Do cabimento da qualificação da penalidade.

Constatou a autoridade lançadora que o contribuinte transmitiu DCOMP utilizando créditos dos quais não era detentor, ao contrário do que informado na referida declaração.

Firmada a autoria no que tange à apresentação da DCOMP, como antes exposto, e sendo inconteste o fato de que o crédito nela informado nunca existiu em favor do contribuinte autuado — como declarado pela TI Brasil Indústria e Comércio Ltda, titular do processo administrativo de origem do crédito indicado na DCOMP (fl. 32/33) e reconhecido pelo interessado no curso do procedimento fiscal (fl. 36) — evidente está que a compensação foi formalizada demonstrando como próprio um crédito que seria de terceiro.

Ao assim proceder, o contribuinte alcançou a extinção, sob ulterior condição resolutoria, dos débitos indicados na DCOMP, dadas as feições deste documento estabelecidas no art. 74 da Lei nº 9.430/96, a partir das alterações inseridas pela Lei nº 10.637/2002.

Contudo, como expresso no *caput* do referido dispositivo, a compensação ali prevista somente pode ser efetivada na presença de créditos do próprio sujeito passivo, decorrentes de tributos ou contribuições também administrados pela antiga SRF, passíveis de restituição ou ressarcimento, e, se decorrentes de decisão judicial, quando já ocorrido o trânsito em julgado, conforme preceitua o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004.

Conclui-se, daí, que o contribuinte descumpriu as determinações legais ao efetivar compensações mediante DCOMP tendo por referência crédito do qual não era titular, ficando caracterizada o evidente abuso de forma nas compensações indevidas.

Por força do art. 4º da Lei n. 11.051/2004, publicado em 30.12.2004, que acrescentou redação o § 12 ao art. 74 da Lei n. 9.430/96, determinou que as compensações ocorridas após janeiro de 2005, como foi o presente caso (DCOMP enviada em 05/10/2005), seriam consideradas como não-declaradas quando utilizarem créditos de terceiros, *literis*:

Art. 74.

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

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

[..].

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

Essa mesma legislação em seu art. 25 (Lei. 11.051/2004) alterou e acrescentou redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 para prescrever a imposição de multa isolada nos casos de compensações consideradas como não-declaradas, *verbis*:

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)

Tais condutas, por sua vez, nos termos dos §§2º e 4º do art. 18, são reprimidas com a aplicação da multa isolada de 75% e com o restabelecimento da exigibilidade dos débitos compensados, independentemente de qualquer discussão administrativa acerca da compensação. Mas, se caracterizada uma das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, autorizada está a duplicação daquele percentual.

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 n'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 n. 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 terceiros:

Art. 74.

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

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

[..].

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

Nestes termos, o contribuinte que efetuasse compensação com créditos de terceiros a partir da vigência da Lei nº 11.051/2004 se sujeitaria à não-declaração desta compensação, e este fato, associado à presunção de fraude até então estabelecida pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2002, ensejaria a aplicação de multa qualificada, nos termos do novo *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, c/c seus §§ 2º e 4º.

No caso a DCOMP foi enviada em 5/10/2005 e a qualificação da multa se deu com base no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, por se considerar a compensação como não declarada.

Verifica-se, então, que a lei apenas previa a aplicação de multa isolada nos percentuais qualificado (150%) e qualificado e agravado (225%), nos casos de evidente intuito de fraude e de falta de atendimento de intimação, tanto para as compensações não homologadas, quanto para aquelas consideradas não declaradas.

No caso, o evidente intuito de fraude foi observado nos termos art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito:

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.

Alega a recorrente em sua defesa:

- *somente com o advento da Lei 11.051/2004 passou a existir uma relação expressa a respeito das vedações à compensação nos casos de crédito de terceiros, refira-se ao crédito prêmio, refira-se a título público e não se refira a tributos e a contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Vale dizer, a respeito dos fatos que ocorreram até 31 de dezembro de 2004, não havia qualquer amparo legal para restrições à compensação e, tampouco, para imposições de penalidades. Conseqüentemente, não há como imputar quaisquer penalidades aos contribuintes, que fizeram as compensações em vista de qualquer um dos itens abordados, acusando-os de terem efetuado a compensação de forma temerária e de, ao efetuá-la, terem cometido um ato doloso, ou seja, uma fraude fiscal, uma vez que os atos praticados foram realizados em conformidade com a legislação existente à época da compensação, mediante o cumprimento de todas as obrigações acessórias inerentes.*
- *In casu o processo de compensação citado no Auto de Infração foi em 31.10.2005, porém o vínculo normativo entre as compensações com as limitações, e, por essas razões consideradas não declaradas, e a imposição de penalidades, no caso da multa isolada de 150%, até 21 de novembro de 2005, vinham sendo estabelecidos com fundamento na Instrução Normativa SRF nº 534/2005,*

passando a ser disciplinada por lei através da edição da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, fator que vem reforçar a tese de que, em relação aos fatos ocorridos antes da vigência dos mencionados diplomas legais, não havia tipificação legal para o enquadramento dos contribuintes que exerceram o direito à compensação.

- *Portanto, para aplicação da penalidade pertinente à multa isolada de 150%, em outubro de 2005, seria necessário como fundamento uma combinação de várias instruções normativas, sem qualquer base legal, ressaltando-se que somente através de Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, com vigência iniciada em 01.01.2006, também de constitucionalidade duvidosa, foi introduzida no ordenamento jurídico a possibilidade da aplicação da multa isolada de 150% sobre o valor compensado, caso a suposta compensação estivesse enquadrada no rol de restrições.*
- *Defende a irretroatividade das normas publicadas ao final de 2004 e de 2005, que só seriam aplicáveis, respectivamente, a partir de 01/01/2005 e 01/01/2006, sob pena de violar direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito, apesar de a multa não se tratar de um tributo. E acrescenta que o Código Tributário Nacional não poderia ser alterado por lei ordinária, sendo que seus arts. 105 e 106 somente admitem a retroatividade benigna, além de a sanção somente ser aplicável se houver lei anterior neste sentido. Em resumo, multa não é tributo, porém, o legislador deve aplicar o princípio da anterioridade quando forem instituídas novas multas ou forem feitas alterações em seus valores, pois seguem a mesma regra das obrigações principais em direito tributário.*

Entende a recorrente que a conduta fraudulenta se verifica só no momento da ocorrência do fato gerador com a finalidade de evitar ou diferir o seu pagamento, mediante exclusão ou modificação das características essenciais.

Logo para a recorrente o citado artigo somente poderia ser aplicado para ações ou omissões relacionadas ao fato gerador, seja impedindo, retardando sua ocorrência, seja excluindo ou modificando suas características essenciais. Contudo, no caso sob análise, não haveria qualquer ataque ao fato gerador, que foi devidamente reconhecido e declarado, mas apenas à forma de extinção do crédito tributário dele decorrente.

Descreve a essa linha de raciocínio o Acórdão nº 1201-000.683 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, julgado na sessão de 11 de abril de 2012, tendo por relator o Conselheiro Regis Magalhães Soares de Queiroz:

A lei em questão define “fraude” como sendo 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Quer dizer, para que a multa isolada em questão possa ser imposta é preciso que o contribuinte tenha agido de forma dolosa para (i) impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou para (ii) excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a (ii.a) reduzir o montante do imposto ou (ii.b) evitar (ii.c) ou diferir o seu pagamento.

Vê-se que a imputação de fraude a que alude a lei para justificar a qualificadora versa exclusivamente sobre ações ou omissões que afetem o fato gerador do imposto, seja impedindo ou retardando a sua ocorrência, seja excluindo ou modificando suas características essenciais para reduzi-lo, ou evitar ou atrasar o seu pagamento.

No caso em tela, a fraude ocorreu na geração artificial de crédito contra a Fazenda Nacional. Estes créditos foram depois utilizados para compensar tributos que na ocasião já estavam constituídos em sua integralidade, sem que seus fatos geradores do tributos compensandos viessem a sofrer qualquer impacto pela ação da recorrente.

Os fatos geradores dos tributos compensandos fluíram e ocorreram normalmente porque a ação fraudulenta do contribuinte teve impacto na sua (pretensa) extinção pela compensação. Nenhum ato praticado pela recorrente mirou os fatos geradores dos tributos compensandos uma vez que sua ação (i) gerou artificialmente os créditos e (ii) pretendeu quitar os tributos já devidamente constituídos (fatos geradores perfeitos e acabados).

Realmente, nenhum de seus atos mirou o fato gerador de nenhum tributo.

Não houve em momento algum impedimento ou retardamento de sua ocorrência.

E a suposta extinção dos tributos pela compensação indevida ocorre em momento posterior à verificação do fato gerador e à constituição daqueles.

Tanto que os tributos que foram apurados integralmente e corretamente pelo contribuinte no ato de compensação. Versaram seus valores efetivos, sem nenhuma redução, e versaram seus vencimentos nos prazos normais, ocasião em que foram indicados a uma compensação com créditos indevidos.

Nos termos desta lei, se não há ataque ao fato gerador, não há fraude.

Apesar de muito bem fundamentada, não posso aderir a essa linha interpretativa.

Entender que os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964 nunca serão aplicação nos casos de compensação de tributos, porque somente se aplicariam aos tributos compensados e não a seus créditos, significa esvaziar completamente o conteúdo legal.

É função do intérprete extrair da lei seu significado, harmonizando-a com todo o sistema normativo. Não é possível, contudo, indicar suposta contradição interna na norma e retirar toda sua força normativa, realizando, assim, uma verdadeira “revogação interpretativa”, instituto inexistente em nosso ordenamento.

Ao contrário, deve o intérprete obter da norma um sentido possível, diante do objetivo pretendido pelo legislador, em harmonia com as demais leis e, especialmente, com a Constituição Federal.

Nesse sentido, é evidente que o legislador pretendeu, com essa norma, penalizar os contribuintes que buscassem, de forma fraudulenta, extinguir seus tributos com créditos inexistentes.

Se, nesse intuito, a norma aponta para dispositivo legal que previa ações dolosas contra o fato gerador, deve-se entender que se pretendeu dar sentido mais amplo que o original, aplicando-o, agora, também às situações de extinção do crédito tributário.

Isto é, o legislador, diante da ausência de dispositivo que penalizasse diretamente a conduta de compensar fraudulentamente o crédito tributário, apontou para outro que regulava situação semelhante, pretendendo, assim, aproveitar todos os elementos que se amoldam aos fatos e circunstâncias que se objetivava legislar.

Observe-se que diversas Turmas Julgadoras do CARF, e também as Câmaras do antigo Conselho de Contribuintes, não tiveram dificuldades em manter a multa qualificada em situações semelhantes. Observe-se que as ementas abaixo transcritas analisam a matéria antes da publicação da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, que passou a prever a penalidade quando comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Declarar informação falsa em PER/DCOMP, objetivando dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos decorrentes de natureza não tributária e de terceiros, demonstra o evidente intuito de fraude que deve ser penalizado com o lançamento de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

(Acórdão nº 1101-00.103, 1ª Turma/1ª Câmara/1ª SJ, sessão de 17 de junho de 2009, relator Conselheiro Valmir Sandri)

INFORMAÇÕES FALSAS — CARACTERIZAÇÃO DE SONEGAÇÃO/FRAUDE — MULTA QUALIFICADA. A inserção de informações falsas em PER/DCOMP caracteriza a sonegação/fraude, acarretando a multa de ofício isolada qualificada.

(Acórdão nº 1101-00.480, 1ª Turma/1ª Câmara/1ª SJ, sessão de 27 de maio de 2011, relator Conselheiro José Ricardo da Silva)

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA- MULTA DE OFÍCIO ISOLADA- A indicação de crédito não passível de compensação por expressa disposição legal justifica o lançamento de ofício para imposição de multa isolada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prestação de informação falsa na DCOMP transmitida constitui fundamento para a imposição da multa isolada no percentual de 150%, por caracterizar evidente intuito de fraude.

(Acórdão nº 101-96.610, 1ª Câmara/1ª Conselho de Contribuintes, sessão de 06 de março de 2008, relator Conselheira Sandra Maria Faroni)

Entendo pois que o cabimento da duplicação do percentual de 75% para cálculo da multa isolada agravada está enquadrada com a conduta do contribuinte que reuniu as características dos *casos previstos nos arts. 72 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

E nem poderia ser diferente, a 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.

c) Do laudo pericial extrajudicial interposto

Nos termos do art. 58, § 6º do Decreto 7.574/2011, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

Nesse ínterim, a recorrente anexou aos presentes autos o Laudo pericial extrajudicial (fls. 262 – 783), por meio do qual o perito privado chegou às seguintes **constatações**:

a. Foi constatado que os valores apresentados pela RFB não foram baixados na escrituração contábil da Empresa até 31 de dezembro de 2009, valores esses, que foram informados a RFB através das DIPJ's (Doe. nº 04; 05; 06; 07; 08; 09; 10 e 11)

b. Os valores compensados através do Perd/Comp (Doe. 01 — Anexo A) não procedem, pois, tais compensações apresentadas pela RFB, em momento algum, foram base para a liquidação contábil das referidas Obrigações Tributárias estando, portanto, até essa data pendente na escrituração contábil.

*Como **conclusão**, o perito contábil asseverou que:*

*Diante das constatações feitas em perícia, para que não pairasse nenhuma dúvida, os trabalhos periciais foram suportados por **documentações hábeis e idôneas**, por isso podemos concluir que os Autos de Infração de Multa Regulamentar (Doe. 02 e 03),*

lavrados pelos Agentes Fiscais da Receita Federal do Brasil nasceram afetados de vícios materiais e formais, pois, nos registros contábeis da Rodoviário Transbueno Ltda., inscrita no CNPJ sob no 50.437.40910001-48, consta, e sempre constou, no Passivo Tributário todos os valores que devem ser Recolhidos ao Erário Público Federal, portanto, os valores lançados não procedem, conseqüentemente, a Multa Regulamentar não são devidas em hipótese alguma.

Embora tenha sido fundamentado irrepreensivelmente, o laudo pericial apresentado não conseguiu nem afastar, nem enfrentar o principal argumento o qual norteia a presente autuação fiscal: caso ultrapassados 5 anos da apresentação da DCOMP nº 40771.53800.051005.1.3.04-8231, o crédito seria homologado tacitamente, e as compensações efetuadas definitivamente, extinguindo de uma vez por todas o crédito tributário.

Mesmo que presentes em seu passivo tributário, os débitos estavam extintos perante a Receita Federal, o que poderia ter sido notado quando do Parcelamento no PAEX, como anteriormente asseverado.

Como já asseverado, a DCOMP se trata de veículo por meio do qual se formaliza a compensação (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002) e conseqüente extinção do crédito tributário (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

A simples alegação de seu desconhecimento foge aos critérios de razoabilidade, motivo pelo qual julgamos serem irrelevantes os resultados trazidos pelo referido laudo, mantendo-se a procedência da autuação.

A fraude, como se vê, está provada na conduta de inserir elementos sabidamente inverídicos na declaração, a fim de viabilizar sua transmissão por meio eletrônico, e dele se valer para evitar a cobrança de débitos já confessados em DCTF.

Como se vê, a conduta fraudulenta se verifica não só na ocorrência do fato gerador, como também em momento posterior, com a finalidade de evitar ou diferir o seu pagamento, mediante exclusão ou modificação das características essenciais, agora, da obrigação tributaria, a qual tem como objeto o crédito tributário.

Diante de todo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão de 1ª instância pela procedência da autuação fiscal em todos os seus termos.

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares

Processo nº 13850.000023/2009-00
Acórdão n.º **1102-000.885**

S1-C1T2
Fl. 26

CÓPIA