



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15578.720005/2011-56
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.574 – 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2018
Matéria MULTA ISOLADA QUALIFICADA- COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRAZIL TRADING LTDA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% na hipótese de ser caracterizado a conduta dolosa de ocultar a real natureza dos créditos, declarando serem decorrentes de pagamentos próprios indevidos ou a maior, quando se tratam de créditos não tributários, visando à extinção de débitos fiscais de maneira artificiosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Correa, Luis Flavio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL, com fundamento no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial contra o Acórdão nº 1102-000.976 que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos voluntário e de ofício, neste último manteve a redução da multa isolada de 150% para 75% feita pela instância *a quo*.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA. Correta a redução do percentual da multa de ofício aplicada na hipótese em que não há comprovação de fraude na forma dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO. Utilizados em compensação créditos de natureza não tributária (IBAMA) adquiridos de terceiros, hipótese que se subsume ao art. 74, § 12, II da Lei n. 9.430/96, legítima a imposição de multa isolada de que trata o art. 18 da Lei 10.833/03, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007.

Recurso voluntário provido em parte

Da Autuação

O presente processo trata de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo à multa isolada (regulamentar), prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03, com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.196, de 2005; e pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, decorrente de compensação indevida efetuada em Declaração de Compensação (DCOMP) prestada pelo contribuinte, em que foi considerada NÃO DECLARADA, por envolver créditos de natureza não tributária (créditos oriundos de desapropriações feitas pelo IBAMA).

A referida multa isolada no percentual de 150% sobre a integralidade de débitos compensados indevidamente, decorre de declarações de compensação objetos dos processos nºs 10166.008268/2010-31 (e-fls. 74 a 166) e 10166.008796/2010-90 (e-fls. 167 a 256).

Dos processos correlatos

Confirmando a origem do alegado indébito, os Pareceres SEORT/DRF/VITES nºs 2.808/2010 (e-fls. 58 a 64) e 380/2011 (e-fls. 65 a 71) consideraram não declaradas as compensações porque o crédito não se refere a tributos administrados pela RFB, os quais foram confirmados pelos respectivos despachos decisórios.

Das provas e razões da autuação

A fiscalização, em síntese, afirma que as provas dos autos demonstram que o contribuinte era sabedor de que manejava créditos de natureza tributária expressamente vedados por lei e assim agiu com fraude ao promover compensações utilizando-se de créditos decorrentes de indenização promovida pelo IBAMA, com a deliberada intenção de evitar ou, pelo menos, postergar o adimplemento dos tributos devidos.

Acrescenta que houve falsidade na declaração haja vista que "(...) o direito creditório adviria de **pagamento indevido ou a maior**, o qual estaria informado no processo administrativo nº 10166.008268/2010-31". A informação falsa se daria na medida em que informou que se tratava de um pagamento indevido, sendo que nem de crédito tributário se tratava.

Eis o TVF detalhando mais amiúde as circunstâncias a partir das quais considerou que a referida multa isolada deveria ser qualificada em 150%:

Consoante informações constantes dos documentos de compensação apresentados, a empresa, expressamente, registra que o direito creditório adviria de pagamento indevido ou a maior, o qual estaria informado no processo administrativo nº 10166.008268/2010-31.

No entanto, no processo administrativo indicado pela Empresa declarante, o suposto direito creditório adviria de valores supostamente indenizáveis junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, decorrente de desapropriação de imóveis rurais de sua propriedade.

Consoante já mencionado, para a comprovação do pretense crédito foram juntados nos autos daquele processo administrativo cópia de legislação sobre a criação de Estações Ecológicas e Parques Nacionais (fls. 05/18), cópia de Escritura e Certidões correspondentes à compra de imóveis rurais pela Brazil Trading Ltda (fls. 19/26, 31/35, 40/47) e cópia da solicitação de indenização junto ao IBAMA (fl. 50).

Induvidoso que o crédito indicado a dar lastro às compensações à luz da legislação que disciplina o tema da compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB não é oponível à Fazenda Pública para utilização na compensação de débitos tributários.

A empresa requerente, em tese, agiu com fraude ao promover compensações utilizando-se de créditos decorrentes de indenização promovida pelo IBAMA, sendo tal comportamento punido com a aplicação de multa isolada prevista no art. 18, § 4º da Lei n.º 10.833/2003.

Não se pode descurar que para efetuar a compensação o procedimento é célere e simples: basta ao contribuinte entregar uma declaração de compensação. O conteúdo da declaração, entretanto, há de ser verídico, formal e materialmente. Os dados fornecidos pelo contribuinte devem tanto permitir que a autoridade identifique a origem do crédito, o montante e os tributos compensados, quanto o crédito que lastreia a compensação deve ter respaldo legal suficiente para que possa ser utilizado nessa modalidade de extinção dos débitos.

Evidente que o agir da empresa buscou se eximir do pagamento de tributos apresentando declaração de compensação amparada em pretensos créditos que, sabidamente, não se referiam a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, e, portanto, não podiam ser utilizados para esse fim (compensação).

Também a legislação que rege a compensação no âmbito da RFB é clara ao vedar a utilização de créditos que não sejam decorrentes de tributos por ela administrados.

Assim, resta evidente que a interessada agiu em busca da concretização de seu propósito (não recolher os tributos devidos), desconsiderando as vedações impostas pela legislação e assumindo o risco dessa empreitada.

(...)

O processo administrativo indicado nas declarações de compensação como sendo processo de restituição de pagamento indevido ou a maior na realidade albergava pedido de restituição de indenização por desapropriação que teria sido promovida junto ao IBAMA. Portanto, sequer se referia a crédito de natureza tributária.

A pretensão da Declarante interessada, materializada nos dados espelhados nas declarações de compensação por meio da utilização do Programa PER/DCOMP, não pode ser acolhida, e as compensações foram consideradas como não declaradas pelas razões adiante aduzidas:

1) Os Processos Administrativos Fiscais nº 10166.008268/2010-31 e 10166.008796/2010-90, que albergariam o suposto direito creditório fazem menção a pedido de restituição de indenização por desapropriação que teria sido promovida pelo IBAMA.

2) Ou seja, o alegado direito creditório jamais foi reconhecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

3) Os dados somente puderam ser informados por meio de DCOMP e só puderam ser transmitidos em razão de inserção de informações em total descompasso com os fatos da realidade, uma vez que há na DCOMP afirmações falsas como as que dão conta de que o direito creditório emergiria de pagamento indevido ou a maior, quando, na realidade, sequer trata-se de crédito de natureza tributária. Aliado a isso, foi indicado, expressamente, que o direito creditório que adviria do suposto pagamento indevido ou a maior teria sido reconhecido no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.008268/2010-31.

(...) Destacou-se

Da Defesa da Contribuinte nas instância a quo

Em sua defesa, a contribuinte defendeu-se, em resumo, por meio das seguintes alegações que foram bem resumidas pelo relato da DRJ:

- o Sr. Arnaldo Córdova Duarte não possui poderes para declarar compensações da forma que procedeu;

- não ratifica nenhum ato praticado por mandatário que age sem poderes ou em excesso de mandato;
- são ineficazes os atos praticados pelo Sr. Amaro de Araújo Pereira Filho e pelo substabelecido Sr. Arnaldo Córdova Duarte;
- as declarações de compensações formuladas afastam-se completamente das prescrições legais e normativas sobre a matéria, constituindo-se em verdadeira declaração inepta, não produzindo quaisquer efeitos jurídicos próprios de uma DCOMP;
- os débitos tributários objetos das compensações solicitadas estão parcelados na RFB e na PFN;
- em 30 de março de 2011 promoveu o cancelamento de todas as declarações de compensações realizadas por meio do PER/DCOMP;
- não merece prosperar o reconhecimento de fraude, pois a hipótese trazida a lume não se subsume ao respectivo conceito legal disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Do resultado dos julgamentos anteriores

A DRJ reduziu a multa de 150% para 75% e Recorreu de Ofício, tendo a 2ª Turma 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF **negado provimento a este recurso de ofício** e ao recurso voluntário.

Da lide e da desistência parcial

A lide circunscreve-se à negativa do recurso de ofício em que está em questão a qualificação da multa isolada por compensação considerada não declarada.

Registre-se que a contribuinte, para usufruir dos benefícios previstos no §1º do artigo 5º da Lei nº 13.496/2017, que instituiu o ("PERT" - Programa Especial de Regularização Tributária), por meio de petição protocolada à e-fl. 1143, apresentou DESISTÊNCIA PARCIAL do recurso especial impetrado na parte em que foi vencida, ressalvando que **sua desistência seria apenas parcial, não abarcando a matéria objeto do recurso de ofício, ora em julgamento: redução da multa de 150% para 75%.**

O processo foi encaminhado à repartição de origem para as tomadas de providências necessárias e retornou para prosseguimento do julgamento.

Do RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Da divergência

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional aponta divergência jurisprudencial em relação à desqualificação da multa isolada, por ter divergido da orientação nos acórdãos paradigmas que mantiveram a qualificação da multa em situação assemelhada, relacionada ao descumprimento da legislação tributária que vedava a compensação com créditos não tributários, conjugando com o fato de as declarações de compensação terem sido elaboradas com informações inverídicas, sendo do conhecimento da contribuinte que o crédito não possuía as características requeridas por lei para ser compensado com débitos tributários.

Em relação à divergência suscitada, transcreve-se as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

Acórdão nº 1802-002.153:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2011

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA.

É cabível a 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.

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

Acórdão nº 1803-01.096:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS.

Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários (Súmula CARF nº 24).

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

Com relação ao segundo paradigma, para melhor evidenciar o ponto da divergência, transcreveu trechos do voto condutor, do qual destaca-se o seguinte:

Diferente do alegado pela defesa, entendo que no contexto da autuação que se deu em razão das compensações serem consideradas "não declaradas" e praticadas com a nítida intenção de burlar o fisco porque indicada como origem do direito creditório "pagamento indevido ou a maior" que na realidade seria "credito de terceiros" oriundo de "obrigações da Eletrobrás", resta aplicável a multa de 150%, nos termos da legislação acima transcrita (Art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007).

A Procuradoria procura demonstrar a divergência nos seguintes termos:

(...) Observa-se que a divergência reside justamente no fato de que, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam pela imposição da multa isolada qualificada em razão do crédito informado em Dcomp não ser passível de compensação por expressa disposição legal e da configuração de evidente intuito de fraude na informação falsa apresentada em Dcomp com base no art. 18 da Lei n. 10.833/2003 c/c art. 44, II da Lei n. 9.430/96, a Câmara *a quo* afastou a qualificadora da multa em questão. Ressalte-se que ambos os paradigmas se referem a DCOMP não declarada, cujo crédito se refere a créditos não administrados pela Receita Federal do Brasil, e aplicação da multa isolada qualificada (aplicada em dobro, ou seja, 150%).

Das Razões Recursais da Fazenda Nacional

Nas razões do seu recurso especial para reformar o acórdão recorrido, a Procuradoria inicialmente faz um apanhado sobre a evolução da legislação de regência para daí concluir que não haveria a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar na Dcomp a informação falsa de que tratar-se-ia inicialmente de um **pagamento indevido ou a maior**, praticou a fraude na medida em que pretendeu extinguir débitos, escondendo a informação da natureza dos créditos em questão (créditos não tributários que adviriam de área desapropriada pelo IBAMA).

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 730/732, fundamentado, em sua essência, nos seguintes termos:

De fato, tanto os paradigmas quanto o acórdão recorrido referem-se a situações em que a DCOMP foi considerada não declarada (art. 74, § 12, II, da Lei n. 9.430/96), por envolver créditos de natureza não tributária adquiridos de terceiros. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que, nestes casos, não seria possível a configuração de fraude, na forma dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, motivo pelo qual o percentual aplicável só poderia ser o de 75%, os paradigmas, diante da mesma situação fática e arcabouço legal, mantiveram a multa qualificada, aplicada no percentual de 150% ao fundamento de configuração de fraude (art. 72 da Lei n. 4.502/64).

Ao final, requer a Procuradoria seja conhecido e provido o recurso especial para que seja reformada a decisão recorrida e restabelecida a qualificação da multa.

Contrarrazões da Contribuinte ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (e-fls. 786 e ss.) assim sintetizadas:

- Contesta a divergência jurisprudencial arguida pela PGFN, por caracterizar situação fática não assemelhada, pois essencialmente os paradigmas não diriam respeito a **crédito de terceiros**, como inveridicamente apontou a PGFN em seu recurso especial, e o recorrido tratou de créditos de natureza não tributária (indenização por desapropriação promovida pelo IBAMA), conforme consta do TVF e Pareceres SEORT/DRF/VIT nº 2808/2010¹ e nº 0380/2011², que consideram não declaradas as Dcomps.

¹ Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Compensação com supostos valores indenizáveis junto ao IBAMA. IMPOSSIBILIDADE.

- Acrescenta que a fundamentação legal mencionada nos referidos pareceres: alínea "e" do inciso II do §12 do art. 74 revela que as Declarações de Compensação foram consideradas não Declaradas porque os valores indenizáveis perante o IBAMA não se referem a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

- Aduz também que "não guarda relação com a Requerente a situação fiscal relatada no Recurso Especial (fls. 695) de que 'há na DCOMP afirmações falsas como as que dão conta de que o direito creditório emergiria de pagamento indevido ou a maior'". Contesta tal afirmativa extraída do TVF explicando que nos processos correlatos Pareceres SEORT/DRF/VIT nº 2808/2010 e nº 0380/2011 não fizeram qualquer menção a este fato. Posto, isso conclui que não similitude fática com os paradigmas.

- Em relação à divergência apontada no primeiro paradigma, aduz o seguinte:

No contencioso administrativo acima, o colegiado constatou a existência de conduta dolosa do sujeito passivo, posto ter apresentado declarações de compensação de débitos tributários (DCOMPs), tendo informado possuir créditos oriundos de pagamentos indevidos ou a maior, quando na realidade se tratavam de créditos de terceiros referentes a títulos da Eletrobrás.

Já no caso do presente processo, a autoridade fiscal, que proferiu os Pareceres SEORT/DRF/VIT nº 2808/2010 (fls. 364) e nº 0380/2011 (fls. 371), afirma que o procedimento de compensação de débitos foi baseado em créditos próprios, originários de indenizações por desapropriações de terras pelo IBAMA, tendo sido considerado não formulado o pedido de restituição e não declaradas as compensações.

A conduta da Requerente não revela a prática dolosa tendente à compensação de débitos tributários. Ao contrário do que ocorreu no Acórdão nº 1802-002.153 - 2a Turma Especial (1º paradigma), no pleito da Requerente não constam do pedido quaisquer alegações de possuir um crédito decorrente de indébito tributário.

Em relação **ao segundo paradigma** contesta a falta de similitude fática, nos seguintes termos, naquilo que é relevante:

Será considerada não declarada a compensação em que o crédito não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A Declaração de Compensação apresentada em formulário encontra respaldo normativo, todavia, nas situações excepcionalíssimas ali dispostas e desde que acompanhada de documentação que demonstre a impossibilidade de fazê-la por intermédio do programa específico. Quando inobservadas tais condições, tem-se como não declarada a compensação.

² Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Restituição. Compensação com supostos créditos oriundos de áreas desapropriadas pelo IBAMA. IMPOSSIBILIDADE.

Será considerada não declarada a compensação em que o crédito não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dispositivos Legais: Art. 74, § 12, inciso II, alínea "e", da Lei nº 9.430/96 com as alterações supervenientes; art. 34, § 3o, inciso I, alínea "e", e art. 39, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

Em primeiro lugar, os créditos oriundos do IBAMA analisados no presente processo não se encontravam **alcançados pela prescrição**, não tendo sido admitidos para compensação dos débitos tributários da Requerente porque se enquadravam entre aqueles de natureza não tributária. Em segundo lugar, **a Requerente não utilizou as DCOMPs como subterfúgio para liquidar débitos próprios**, como teria sido o caso da empresa no acórdão paradigma. (Destacou-se)

As suas razões recursais, em síntese, limita-se a repetir as premissas acima postas para afastar a divergência jurisprudencial. Ou seja, lastreando-se nos conteúdos dos Pareceres SEORT/DRF/VIT n.º 2808/2010 e n.º 0380/2011 volta a afirmar que a Requerente não informou ser detentora de direito creditório originários de **pagamentos indevidos ou a maior que o devido**, não tendo portanto feito nenhuma declaração falsa na compensação.

Por fim, transcreve trechos do voto condutor do recorrido para afirmar que a multa isolada lançada deve ter mesmo o percentual de 75%, uma vez que não houve a prática de fraude na compensação dos débitos e que os fatos não se enquadram no tipo de que cuida o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Ao final, pleiteia pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e caso conhecido, que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo.

Análise dos demais pressupostos de admissibilidade

A presente lide, conforme relatado, trata do lançamento da multa isolada, qualificada em 150%, prevista no art. 18 da Lei n.º 10.833/03, decorrente de compensação considerada não declarada, envolvendo créditos de natureza não tributária.

O TVF especifica melhor tais créditos:

"...suposto direito creditório adviria de valores supostamente indenizáveis junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, decorrente de desapropriação de imóveis rurais de sua propriedade. (Créditos oriundos de desapropriação de imóveis pelo IBAMA) que seriam expressamente vedados por lei."

A recorrida contesta a divergência jurisprudencial arguida pela PGFN, por caracterizar situação fática não assemelhada. Em apertada síntese, alega que essencialmente os paradigmas diriam respeito a créditos de terceiros e o recorrido tratou de créditos de natureza não tributária. Afirma também que a situação fática do recorrido difere também porque não houve a prática de fraude na compensação dos débitos, como ocorreu nos paradigmas.

Reproduz-se, novamente, as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

Paradigma 1: Acórdão nº 1802-002.153:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2011

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA.

É cabível a 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.

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

Paradigma 2 - Acórdão nº 1803-01.096:**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO****Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009**

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS.

Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários (Súmula CARF nº 24).

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

A Procuradoria procura demonstrar a divergência, nos seguintes termos:

(...) Observa-se que a divergência reside justamente no fato de que, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam pela imposição da multa isolada qualificada em razão do crédito informado em Dcomp não ser passível de compensação por expressa disposição legal e da configuração de evidente intuito de fraude na informação falsa apresentada em Dcomp com base no art. 18 da Lei n. 10.833/2003 c/c art. 44, II da Lei n. 9.430/96, a Câmara *a quo* afastou a qualificadora da multa em questão. Ressalte-se que ambos os paradigmas se referem a DCOMPS não declarada, cujo crédito se refere a créditos não administrados pela Receita Federal do Brasil, e aplicação da multa isolada qualificada (aplicada em dobro, ou seja, 150%).

De fato, em momento algum o TVF refere-se a **crédito de terceiros**. Apenas coloca em dúvida a aquisição de tais "créditos" seja pela terminologia utilizada ("suposto"), seja porque faz uma referência indireta à fragilidade da prova trazida (aquisição de

determinados bens pela Recorrente e "uma solicitação de indenização junto ao IBAMA") denotando que os "créditos" seriam ainda de terceiros, ou no mínimo adquiridos de terceiros:

"...suposto direito creditório adviria de valores supostamente indenizáveis junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, decorrente de desapropriação de imóveis rurais de sua propriedade. (Créditos oriundos de desapropriação de imóveis pelo IBAMA) que seriam expressamente vedados por lei."

(...)

Para comprovação do seu pretenso crédito foram juntados nos autos daquele processo administrativo cópia de legislação sobre a criação de Estações Ecológicas e Parques Nacionais (fls. 05/18), cópia de Escritura e Certidões correspondentes à compra de imóveis rurais pela Brazil Trading Ltda (fls. 19/26, 31/35, 40/47) e cópia da solicitação de indenização junto ao IBAMA (fl. 50).

No entanto, **crédito de terceiro** é tudo aquilo que simplesmente não é crédito próprio, independente de ser de natureza tributária ou não. E nesse sentido, **toda aquisição de crédito de natureza não tributária de per si** já não seria crédito considerado próprio, mas de terceiros ou, no mínimo, que foi adquirido de terceiros: tributário ou não, não sendo próprio, seriam créditos de terceiros. Ou seja, a aquisição desses créditos não o tornam créditos próprios, no sentido de que já nascem com o interessado. E veja-se que apesar de os imóveis serem da interessada, a indenização solicitada depende da aprovação de terceiros (IBAMA).

A esse respeito, a ementa do próprio acórdão ora recorrido abraça esse entendimento, **fazendo menção expressa a crédito de terceiros**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA. Correta a redução do percentual da multa de ofício aplicada na hipótese em que não há comprovação de fraude na forma dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO. Utilizados em compensação créditos de natureza não tributária (IBAMA) **adquiridos de terceiros**, hipótese que se subsume ao art. 74, § 12, II da Lei n. 9.430/96, legítima a imposição de multa isolada de que trata o art. 18 da Lei 10.833/03, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007. (destacou-se).

Aliás, não só na ementa, mas também no próprio voto condutor se revela isso:

Ao contrário do quanto defendido pela Contribuinte, a compensação em referência, nada obstante tenha sido formulada em parte em relação a débitos já inscritos em dívida ativa, **foi tida como não declarada especialmente** pelo fato de terem sido utilizados **créditos de natureza não tributária (IBAMA) adquiridos de terceiros**, hipótese que se subsume ao art. 74, § 12, II da Lei n. 9.430/96 (Destacou-se).

Nesse contexto, é que se verifica também que tal classificação (**crédito de terceiros**), quando conjunta com crédito de natureza não tributária, é até desnecessária ou redundante para efeito de tipificação, prevalecendo a informação mais específica (**Créditos de natureza não tributária**), como constou no presente TVF.

Em face disso é que o § 4º da Lei nº 10.833/2003 (com redação dada pela Lei n. 11.488/2007) c/c inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, atribui a situação de "compensação não declarada" e aplicação da multa isolada concorrentemente para qualquer dessas duas situações (**crédito de terceiros ou de natureza não tributária**), independente de se cumulem ou não:

§ 4º da Lei nº 10.833/2003:

(...)

§ 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.

(...)

§ 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

(...)

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

(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3 deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público, (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004 (Destacou-se)

Ou seja, para a qualificação da multa, é irrelevante se tratar de qualquer das alíneas do inciso II do § 12 do art. 74 pois as hipóteses se equivalem.

A qualificação da multa isolada para 150% no recorrido se deveu a agravante idêntico ao que ocorreu nesse primeiro paradigma: a inserção de informação dita falsa pela Fiscalização (**pagamento indevido ou a maior ao invés de restituição de créditos de natureza não tributária e/ou de terceiros**) na Dcomp, de forma a dificultar ou atrasar o reconhecimento daquela situação expressamente vedada em lei e que, se assim o fosse, o sistema automaticamente impediria o prosseguimento do feito através de sua não recepção imediata.

Segue abaixo trecho deste primeiro paradigma, embora se possa constatar essa circunstância relevante na sua própria ementa, em que se verifica que as minúcias do *modus operandi* foram não só assemelhadas, mas quase idênticas ao do recorrido:

Relatório:

(...)

À semelhança do procedimento adotado anteriormente pelo cedente, o pedido formulado no processo 10930.720981/201129, citado como ‘crédito oriundo da empresa Apollo’ ‘**transforma-se em crédito próprio, decorrente de ‘pagamento indevido ou a maior’**’.

A transmissão de DCOMP a partir, de crédito desta natureza submete-se à verificação da existência de DARF informado pelo interessado se este não constar da base de dados da RFB, o pedido sequer é admitido. No entanto, tal verificação pode ser inibida, quando o peticionário informar ‘sim’ no campo ‘informado em processo administrativo anterior’, artifício adotado pelo autuado. No entanto, como já visto, o crédito informado no processo 10930.720981/201129 nada tem a ver com ‘pagamento indevido ou a maior’ eventualmente efetuado pela empresa.

Todos estes Pedidos/DCOMP foram considerados como não formulado/não declaradas.

(...)

Voto:

(...)

Diferente do alegado pela defesa, entendo que no contexto da autuação que se deu em razão das compensações serem consideradas “não declaradas” e praticadas com a nítida intenção de burlar o fisco porque indicada como origem do direito creditório “pagamento indevido ou a maior” que na realidade seria “credito de terceiros” oriundo de “obrigações da Eletrobrás”, resta aplicável a multa de 150%, nos termos da legislação acima transcrita (Art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007

Compulsando-se os autos, constata-se que as 04 (quatro) DCOMPs relatadas, apresentadas em junho de 2011, **declaravam crédito do contribuinte “Pagamento Indevido ou a Maior”, “Informado em Processo Administrativo Anterior: SIM, Número do Processo: 10930.720981/201129” e DCTFs retificadoras com os créditos vinculados a “Compensação de Pagamento Indevido ou a Maior”**.

Ora, o exercício de toda formalidade/artifício e apresentada à declaração de compensação resulta exatamente na fraude que exterioriza um fato diferente da realidade, pois, o crédito compensado com os débitos nas DCOMPs não tem

origem em Pagamento Indevido ou a Maior de acordo com a legislação vigente e sim, a criação de um processo administrativo com número para mascarar a DCOMP e ser recepcionada pelo sistema eletrônico da Receita Federal, pois, acaso informado que o crédito compensado no PERDCOMP seria de “terceiros” ou de “títulos da dívida pública” os PERDCOMPs seriam rejeitados de plano pelo mesmo sistema eletrônico, pois, incorridos nas hipóteses vedadas pela legislação vigente (inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

E o ponto relevante da qualificação da multa sem dúvida alguma passa por este último parágrafo transcrito do voto condutor deste primeiro paradigma:

(...) acaso informado que o crédito compensado no PERDCOMP seria de “terceiros” **ou de “títulos da dívida pública”** os PERDCOMPs seriam rejeitados de plano pelo mesmo sistema eletrônico, pois, incorridos nas hipóteses vedadas pela legislação vigente (inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). (Destacou-se)

Ou seja, neste trecho fica bem claro que não importa se o crédito é de **terceiros** ou de **natureza não tributária**: no caso paradigma, títulos da dívida pública, Títulos da Eletrobrás); no caso do recorrido, indenização por desapropriação pelo IBAMA.

O importante para se caracterizar a similitude fática é que ambos estão fundados em informação relatada pelos autuantes como falsa para o sistema eletrônico (pagamento indevido ou a maior), que diz respeito ao *modus operandi* da compensação. E é isso no contexto de créditos considerados não declarados que trazem a semelhança relevante para esses casos.

A esse respeito, veja-se este outro parágrafo ainda do primeiro paradigma que foi o ponto de partida para a conclusão revelada acima:

Ora, o exercício de toda formalidade/artifício e apresentada à declaração de compensação resulta exatamente na fraude que exterioriza um fato diferente da realidade, pois, o crédito compensado com os débitos nas DCOMPs não tem origem em Pagamento Indevido ou a Maior de acordo com a legislação vigente e sim, a criação de um processo administrativo com número para mascarar a DCOMP e ser recepcionada pelo sistema eletrônico da Receita Federal, pois, acaso informado que o crédito compensado no PERDCOMP seria de “terceiros” ou de “títulos da dívida pública” os PERDCOMPs seriam rejeitados de plano pelo mesmo sistema eletrônico, pois, incorridos nas hipóteses vedadas pela legislação vigente (inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A recorrida se contrapõe afirmando que no recorrido não houve a inserção de informação falsa na forma de indicar pagamento indevido. Com a devida vênia, esta discussão diz respeito ao mérito do curso. Para fins de conhecimento, o que importa é que em todos os casos havia uma acusação fiscal baseada em falsidade de declaração, falsidade esta praticada a partir do fato de se informar que o crédito era de pagamento indevido ou a maior quando a realidade se mostrou que não o era.

Ou seja, o que importa é que as circunstâncias apresentadas em todos os casos foram as mesmas, no que diz respeito ao *modus operandi* de proceder com a compensação, ou seja, em todos os julgados houve a indicação inicial de um pagamento

indevido ou a maior em que se apontou um outro processo ligado. A consequência e a valoração dessa situação fática já é matéria de mérito a ser explorada no espaço apropriado.

Com relação ao segundo paradigma, concorda-se com a recorrida que não se configura a divergência pois o foco principal da decisão foi o de analisar a cumulação de multa isolada quando havia crédito não passível de compensação com débito já inscrito em dívida ativa, sem se discutir o modus operandi da compensação para justificar a qualificação da multa. Neste sentido, transcreve-se a essência do voto vencedor:

Não há no entanto, se reconhecer qualquer prejudicialidade entre as duas modalidades – utilizar crédito não passível de compensação – com débitos igualmente não passíveis de compensação, pois a compensação foi em tese realizada pela contribuinte e até que foi formalmente considerada não declarada.

Conheço, então, do Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas em relação ao paradigma 1802-002.153 (primeiro paradigma).

MÉRITO

Delimitação da Lide

O objeto da lide é a multa qualificada lançada isoladamente em função de compensação terem sidas consideradas não declaradas. Isso porque o crédito era de natureza não tributária, ou seja, não administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As compensações consideradas "não declaradas" já foram julgadas em outros processos (PAF nº 10166.008268/2010-31 e PAF nº 10166.008796/2010-90) de forma desfavorável ao contribuinte e definitiva³.

Sendo definitivos na esfera administrativa os despachos proferidos em tais processos por meio dos quais as compensações foram consideradas não declaradas, está presente o pressuposto de fato para a incidência da multa isolada, com base no art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007, matéria esta também já decidida na instância *a quo* e não recorrida, portanto, já também definitivamente julgada.

Portanto, o que se julga neste processo é apenas a consequência lógica desses fatos aliada a outras circunstâncias agravantes (existência ou não de declaração de informações falsas), para, assim, averiguar-se se foi correta a qualificação da multa isolada por **compensação não declarada**.

Iniciando-se pela legislação de regência em vigor à época das compensações, tem-se:

Lei 10.833/2003 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:⁴

³ O art. 74, § 13 da Lei nº 9.430/96 veda a abertura do rito do Decreto nº 70.235/72 quando a compensação é considerada não declarada

. Art. 18 O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação **quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º **A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Destacou-se).

Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

(...)

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.

⁴ Redação anterior: Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n° 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 na 4.502, de 30 de novembro de 1964

§ 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.

(...)

§ 12º **Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:**

II- em que o crédito:

(...)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal — SRF.

(...) (Destacou-se)

Como se vê, a multa isolada aplicada encontra previsão na redação do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, mais precisamente em seu § 4º, e, assim, aplica-se o percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, de 75%, podendo ser duplicado para 150%, desde que seja o caso, ou seja, quando **haja comprovação da falsidade da declaração apresentada, conforme caput do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003.**

Portanto, o legislador com a nova redação do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, deixou agora bem claro que o diferenciador das hipóteses sujeitas às multas de 75% e 150% é a ocorrência de falsidade na declaração apresentada.

É sabido que na redação anterior dada pela Lei n.º 11.051, de 2004, o legislador por meio do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 e suas referências aos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, a título de qualificação da multa isolada, terminou por regular situações associadas ao fato gerador, o que, de fato, dificultava a aplicação da multa nas hipóteses em que a fraude ocorria no tocante ao crédito, e não ao débito.

É nesse contexto que o voto condutor do Ac. n.º 3403256⁵, transcrito pela decisão recorrida e usado também como razões adicionais de decidir, entendeu pelo cancelamento da presente multa afirma:

Para dar aplicabilidade à multa qualificada do art. 18, § 4º da Lei n.º 10.833/2003, o legislador deveria ter adotado as definições de sonegação e de fraude previstas nas Leis n.º 4.729/65 e 8.137/91.

Porém, é de se evidenciar que o caso tratado pelo acórdão que fundamentou a decisão recorrida foi todo calcado na legislação anterior ao que ora se tem. Com efeito, é

⁵ ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano calendário: 2006, 2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Nos casos de compensação não declarada, inflige-se

a multa isolada sobre o valor do débito indevidamente compensado, aplicando-se o percentual previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, nos casos em que a conduta do contribuinte não se amolde ao previsto nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

preciso atentar para a mudança legislativa veiculada por meio da Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da MP nº 351, de 2007. Essa alteração, a toda evidência, não foi enfrentada pelo acórdão recorrido, tampouco por aquele ali transcrito.

Nesse sentido, a redação atual do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 dada pela Lei nº 11.488/2007, vigente à época da compensação, deixou isso bastante transparente em sua nova redação, tirando completamente o foco do fato gerador e voltando-o para todo o objeto da dcomp, que não constituído apenas do **débito**, mas também do **crédito** e o relacionamento **crédito e débito** (*modus operandi* da compensação): "(...) quando se **comprove falsidade** da declaração apresentada pelo sujeito passivo".

No caso, a nova hipótese legal, bem mais objetiva, substituiu a hipótese anterior, que fazia referência direta, no próprio caput do art. 18 da Lei 10.833/2003, à prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, amoldando-se agora à conduta penal regulada na lei de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, I da Lei n.º 8.137/90⁶, que possui um âmbito de abrangência bem mais largo do que os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, pois estes dispositivos restringem-se a ocorrências ligadas ao fato gerador do tributo que está sendo confessado.

A respeito disso, veja-se o teor do art. 2º da Lei 8.137/90 e as duas redações da Lei nº 10.833/2003 (anterior e atual) abaixo emparelhadas:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo” (destacou-se)

Eis a nova redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 dada pela Lei nº 11.488, de 2007, praticamente reproduzindo o conteúdo semântico art. 2º da Lei 8.137/90 que é muito mais abrangente:

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)** (Destacou-se)

Redação anterior da Lei 10.833/2003 dada pela Lei nº 11.051, de 2004:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)⁷

⁶ Lei que regula os crimes contra a ordem tributária entre outros

⁷ Redação anterior: 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

Certamente tal alteração foi feita para dar mais aplicabilidade e eficácia a este normativo. E não faz sentido entender que o legislador admitiu a qualificação para as compensações não homologadas e, para aquelas que sequer podem ser consideradas como declaradas, por se tratar de créditos expressamente vedados, deixaria de aplicar a multa.

Aliás, tanto isso não faz sentido, que o legislador estabeleceu expressamente a possibilidade de o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 ser aplicado em dobro:

§ 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.

Assim, a interpretação do §4º acima transcrito, deve ser buscada com uma interpretação com o caput do art. 18, que expressamente fez referência, com a mudança legislativa, a falsidade na declaração.

Por pertinente, reproduz-se novamente a Lei 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, dessa feita fazendo uma separação didática para se entender a "atecnicidade" porventura aduzida por quem afasta essa multa:

. Art. 18 O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação **quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º **A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ou seja, no caso de não homologação da compensação, aplica-se multa de 150% apenas se for comprovada a falsidade na declaração. Não existe mais a multa de 75% no caso de não homologação.

Já para a compensação considerada não declarada, a multa pode existir no percentual de 75% ou, quando for o caso, de 150%. Quando for o caso, é evidente, de se identificar uma falsidade na declaração:

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 na 4.502, de 30 de novembro de 1964

§ 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.

Da análise dos Fatos

Posto, isso e rejeitado a interpretação dada pelo acórdão recorrido, passa-se à análise dos fatos.

A qualificação da multa na conduta "apresentar declaração falsa" no contexto de uma declaração já considerada não declarada, por evidente, demanda uma análise dos fatos trazidos pela fiscalização relativos à conduta da contribuinte, para deles se extrair se houve o dolo no procedimento que envolve a declaração de compensação.

Por conseguinte, há a necessidade que a fiscalização aponte efetivamente alguma fraude ou falsidade envolvendo o procedimento de compensação e que o contribuinte teve a intenção de fazê-lo. **E isso aconteceu.** É o que se passa a demonstrar.

Por oportuno, esclarece-se desde já que o presente processo não trata do fato de a contribuinte estar discutindo a interpretação de matéria em que conste crédito expressamente vedado a sua compensação por lei. Ou seja, a Fiscalização não está lançando mão deste expediente, como foi o caso do processo n. 10920.003730/2009-81, já julgado por esta Turma, de minha relatoria, em que se aplicou a qualificação da multa em 150%, fundamentando-se apenas no fato de se tratar da hipótese de compensação considerada não declarada por utilização de créditos de natureza não tributária ou de terceiros, pois como se disse naquele caso, isso "distorceria completamente a inteligência do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003". Nesse sentido, transcreve-se até a ementa da decisão daquele processo:

Ementa do Acórdão nº 9101-003.109:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRAS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL. BASE DE CALCULO.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos advindos de obrigações da Eletrobrás, cabível a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, sendo impingida a multa qualificada de 150% somente na hipótese de ser caracterizado o evidente intuito de fraude - referido pela legislação, não se podendo presumir a consciência da ilicitude em função da natureza da matéria.

O caso que se cuida é bem diferente deste outro, mas pelo teor de declaração de voto constante no presente acórdão recorrido, parece que os fatos foram compreendidos de forma mais restrita do que foi exposto pelo TVF:

No caso, a declaração foi considerada como não declarada, pois o crédito apontado não se referia a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal SRF.

E a acusação fiscal **considerou comprovado o dolo pela simples apresentação de declaração com crédito não tributário.**

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

Bem, não é o que de fato aconteceu.

Pelas provas dos autos, diferentemente do que ocorreu no caso do Ac. nº 9101-003.109, não restam dúvidas que no presente processo a fiscalização efetivamente demonstrou a comprovação da inserção sistemática de informação falsa na declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se tratando qualificação da multa pela simples correlação com um crédito de natureza não tributária expressamente vedado em lei e uma presumida consciência de ilicitude dessa situação. Neste caso, se apresenta elementos adicionais mais fortes, especialmente no *modus operandi* utilizado para se fazer a compensação, que justificam a presença do dolo e a qualificação da multa isolada.

A recorrida se contrapõe afirmando que no acórdão recorrido não houve a inserção de **informação falsa** na forma de indicar **pagamento indevido ou a maior**. Centra-se na argumentação de que os pareceres que consideram a compensação não declarada não fizeram referência a essa situação.

Ora, trata-se apenas do seu juízo de valor, pois é exatamente isso que consta literalmente no TVF do presente processo, **que é o processo competente para avaliar os pressupostos para o lançamento da multa isolada e da sua qualificação**. Os processos correlatos contendo os referidos pareceres não analisaram a qualificação da multa isolada, mas tão somente serviam para verificar os pressupostos da homologação ou não das compensações; ou considerá-las ou não declaradas.

No presente caso, o foco da interpretação não deve se ater apenas ao **fim pretendido pelo contribuinte (discutir a possibilidade de compensação mesmo diante de um crédito sabidamente não permitido)** para efeito de se avaliar a qualificação da multa, mas **aos** meios que foram empregados para alcançar esse **fim**.

Isso porque ficou bem demonstrado pelo TVF que a falsidade foi caracterizada pela inclusão intencional de situação fática inverídica em seu conteúdo, em que se procurou simular a ocorrência de um fato que impediria, como foi o caso, a identificação de situações que se informadas ao sistema eletrônico, seriam impeditivas do envio das Dcomps.

TVF:

(...)

Os dados somente puderam ser informados por meio de DCOMP e só puderam ser transmitidos em razão de inserção de informações em total descompasso com os fatos da realidade, uma vez que há na DCOMP afirmações

falsas como as que dão conta de que o direito creditório emergiria de pagamento indevido ou a maior, quando, na realidade, sequer trata-se de crédito de natureza tributária. Aliado a isso, foi indicado, expressamente, que o direito creditório que adviria do suposto pagamento indevido ou a maior teria sido reconhecido no bojo do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.008268/2010-31.

No caso, a contribuinte iniciou no processo nº 10166.008268/2010-31, não informando um pedido de restituição, mas sim informação de que se tratava de um pagamento indevido quando sabia não sê-lo, não somente em uma Dcomp, mas em várias⁸, de forma reiterada.

Mas não podia fazer essa indicação de **pagamento indevido ou a maior** sem indicar um **número** de um outro processo, pois o sistema automaticamente impediria o prosseguimento se não fosse informado um DARF cujo pagamento estaria sendo considerado indevido.

Na falta desse DARF (porque de pagamento indevido ou a maior nunca se tratou), então, para contornar esse obstáculo colocado pelo sistema de bloqueio automático, inseriu-se uma outra informação também falsa, remetendo o controle do referido processo (**2010-31**) para um outro processo, inserindo-se que o **pagamento indevido** estaria presente na verdade no processo nº 10166.008796/**2010-90**, recém criado (alguns dias depois) e contendo Dcomp retificadora, onde seria então apresentado pela primeira vez o pedido de restituição em papel de direito creditório supostamente indenizável pelo IBAMA, de natureza não tributária.

Neste outro processo além do pedido de restituição dos referidos créditos vinculados ao IBAMA, vinculou-se também a este processo várias Dcomps, em que em uma das telas consta a existência de um DARF preenchido de 440.000.000,00:

⁸ Dcomps vinculadas ao processo nº 10166.008268/2010-31:
37853.41831.240910.1.3.04-8486 e 42456.290910.1.3.04-0042

Dcomps vinculadas ao processo nº 10166.008796/2010-90:
e 22308.65830.141010.1.7.04-8368 e 01256.53508.041010.1.3.04-9783

Receita Federal

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR

1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

NOME/NOME EMPRESARIAL BRASIL TRANG LTDA	CNPJ/CPF 39.318.225/0001-26
--	--------------------------------

2. DEMONSTRATIVO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR

CODIGO DA RECEITA	
CNPJ DO DARF (*)	39.318.225/0001-26
PERÍODO DE APURAÇÃO	
DATA DE VENCIMENTO	
DATA DO PAGAMENTO	
VALOR TOTAL DO DARF (em reais)	R\$ 440.000,000, 00
VALOR ORIGINAL DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR (em reais)	R\$ 440.000,000, 00

(*) Nos casos de pagamento efetuado por estabelecimento filial, incorporada, fusionada ou cindida.

3. OUTRAS INFORMAÇÕES

A confusão produzida foi tanta que o Parecer SEORT/DRF/VITES nº 380/2011 que tratou de considerar não declarada as compensações (dcomps) que acompanharam este segundo processo onde constaria pela primeira vez um pedido de restituição e que este seria um pedido retificador do primeiro processo aberto pelo contribuinte (10166.008268/2010-31 em que constavam apenas dcomps), acrescentou como forma de estranheza que o pedido de compensação deste outro processo (2010-31) não existiria **"nenhum pedido de restituição vinculado"**. **Afinal, como pode nascer um pedido de compensação sem vinculação a uma origem de crédito (pedido de restituição ou ressarcimento)?**

Eis os termos do referido parecer:

1. Servem os autos de pedido de restituição, protocolado em 04/10/2010, no montante de R\$ 440.000.000,00 (quatrocentos e quarenta milhões de reais). O interessado informa no formulário de fl. 01 que o suposto direito creditório seria decorrente de área desapropriada pelo IBAMA e que o presente pedido de restituição seria retificador do pedido constante do processo nº 10166.008268/2010-31. Cumpre esclarecer que o referido processo trata somente de declarações de compensação, não existindo nenhum pedido de restituição vinculado ao mencionado processo administrativo.

Mas, para conseguir burlar o sistema para poder incluir de qualquer forma compensações expressamente vedadas por lei, a Recorrida encontra maneiras tais que implicam necessariamente em prestação de informações falsas no processo, mesmo produzindo as inconsistências acima reveladas. Ou seja, cria-se inicialmente um processo de compensação (com 2 (duas) Dcomps) apenas, sem amparo em um pedido de restituição vinculado anterior (processo nº 10166.008268/2010-31); informa-se por diversas vezes nas várias dcomps apresentadas que tratar-se-ia de **pagamentos indevidos ou a maior** a ser tratado à parte em um outro processo (nº 10166.008796/2010-90).

Processo nº 15578.720005/2011-56
Acórdão n.º 9101-003.574

CSRF-T1
Fl. 1.219

Dando continuidade, preencheu a contribuinte novamente informação falsa, dessa vez preenchendo tela do sistema informando o valor exato do **pagamento indevido**, tela essa reproduzindo o *design* exato de um DARF padrão (vide tela acima), o que caracteriza mais um motivo pelo qual se reforça a hipótese de a contribuinte saber do que se está tratando e não apenas cometendo um simples erro de preenchimento.

Na tela baixo se colaciona a dcomp retificadora, mantendo ainda o pagamento indevido, mas agora fazendo referência ao processo recém criado 10166.008796/2010-90, em que somente nessa oportunidade informa que a natureza do pedido seria de restituição, obrigando a se fazer um tratamento manual e não automático.

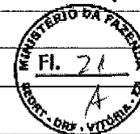
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

PER/DCOMP 4.3

39.318.225/0001-26

22308.65830.141010.1.7.04-8368



Página 2

Crédito Pagamento Indevido ou a Maior

Informado em Processo Administrativo Anterior: SIM

Número do Processo: 10166.008796/2010-90

Natureza: Pedido de Restituição

Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO

Nº do PER/DCOMP Inicial:

Nº do Último PER/DCOMP:

Crédito de Sucedida: NÃO

CNPJ:

Situação Especial:

Data do Evento:

Percentual:

Grupo de Tributo:

Data de Arrecadação:

Valor Original do Crédito Inicial

440.000.000,00

Crédito Original na Data da Transmissão

440.000.000,00

Selic Acumulada

0,00%

Crédito Atualizado

440.000.000,00

Total dos débitos desta DCOMP

111.618.649,94

Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP

111.618.649,94

Saldo do Crédito Original

328.381.350,06

O TVF detalha mais amiúde essa circunstância:

Nos autos do processo administrativo fiscal nº 10166.008268/2010-31 foram protocoladas, em 17 de setembro de 2010, declarações de compensação em formulário papel indicando diversos débitos, inclusive débitos já inscritos em dívida ativa da União, com o intuito de extingui-los por meio de compensação. Aliado a isso, foram transmitidas, nos dias 24 e 29 de setembro de 2010 as declarações de compensação - DCOMP nº 37853.41831.240910.1.3.04-8486 e 42467.42456.290910.1.3.04-0042, respectivamente, com a utilização do programa PER/DCOMP disponível no sítio da RFB na internet também com a finalidade de extinguir débitos próprios sob a administração da RFB.

Consoante informações constantes dos documentos de compensação apresentados, a empresa, expressamente, registra que o direito creditório adviria de pagamento indevido ou a maior, o qual estaria informado no processo administrativo nº 10166.008268/2010-31.

No entanto, no processo administrativo indicado pela Empresa declarante, o suposto direito creditório adviria de valores supostamente indenizáveis junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, decorrente de desapropriação de imóveis rurais de sua propriedade.

Os campos disponíveis no programa eram bastante objetivos a esse respeito, e a única conclusão que se pode extrair dessa ocultação que se deu de forma reiterada é que ela foi proposital com deliberada intenção de burlar os controles computacionais da Secretaria da Receita Federal e assim não ver a compensação de seus débitos bloqueada de imediato. E tal situação nada mais é do que a fraude prevista no caput da Lei nº 10.833/2003: falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, peço vênica para discordar da conclusão chegada pelo Acórdão recorrido, que se deu nos seguintes termos, procurando correlacionar o dolo com o simples fato de o crédito ser de natureza não tributária:

A despeito de eventuais efeitos penais decorrentes da conduta da Contribuinte, os quais não devem ser tratados por esse Colegiado em razão de seus estritos limites de competência, impõe-se afastar eventual alegação de falsidade de declaração no caso, pois (a) em todos os requerimentos apresentados pela Contribuinte à RFB (notadamente as DCOMP, em papel e eletrônicas) fez-se referência aos Processos Administrativos n. 10166.008268/201031 e n. 10166.008796/201090 como sendo aqueles que deram origem ao direito creditório compensado e (b) a RFB teve condições desde sempre de constatar a natureza dos créditos utilizados pela Contribuinte e a improcedência da compensação pretendida, ante o domínio que tinha sobre os referidos PA's relativos ao direito creditório alegado. A opção "pagamento indevido ou a maior" constante da declaração de compensação não tem o condão de modificar o entendimento supra, pois, a par de não ser unívoca (já que a restituição dos valores pretendidos também decorre de pagamento "indevido ou a maior"), não afasta o pleno e prévio conhecimento que tinha a RFB a respeito da natureza da compensação pretendida pela Contribuinte.

Como já se colocou retro, repita-se, não se pode olvidar de todos os meios ardilosos utilizados, na forma de burlar o sistema eletrônico da Per/Dcomp, mesmo que o fim maior estivesse cristalino: apresentar um direito creditório não permitido pelo sistema de Dcomps de forma a suspender a exigibilidade ou execução dos débitos (parte deles estavam na PFN) até a confecção do despacho decisório.

Ora, também se refuta o argumento utilizado pelo recorrido no sentido de afirmar que a Receita Federal tinha o domínio do fato, haja vista que uma conduta de apresentar declaração falsa não pode ser afastada pelo fato de poder ser identificada ou não pelo Fisco. O aspecto a ser analisado é se apresentou ou não declaração falsa. Se o Fisco tinha ou não elementos ou condições para identificar isso, não afasta a ilicitude da conduta. Aliás, se este raciocínio estivesse correto, as multas qualificadas jamais seriam aplicadas, porque se o Fisco descobriu, não caberia a multa.

Por essas razões, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao voto da Ilustre Relatora, entendo pela manutenção do acórdão recorrido.

Com efeito, a Medida Provisória nº 2.158/2001, trata do lançamento de ofício de diferenças apuradas, nas seguintes situações:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Em sua redação original, o artigo 18, da Lei nº 10833/2003, tratou da possibilidade de lançamento de multa isolada, (i) por impossibilidade jurídica da compensação (do crédito ou débito), (ii) crédito não ter natureza tributária ou (iii) quando caracterizadas as situações descritas nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964:

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.

A Lei nº 11.051/2004 alterou o dispositivo legal para confirmar a imposição de multa isolada quanto às compensações não homologadas, restringindo à hipótese de caracterização da sonegação, fraude ou conluio, conformadas às hipóteses dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

Assim, enquanto vigente a Lei nº 11.051/2004, poderia ser imposta multa qualificada (150%, conforme art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) no caso de compensações, nas quais caracterizado o dolo do contribuinte, nas condutas de sonegação, fraude ou conluio.

A Lei nº 11.488, de 2007, novamente alterou o artigo 18, para então prever que a falsidade na declaração de compensação, poderia justificar a imposição de lançamento de ofício da multa isolada:

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)

A mesma Lei (11.488) alterou o §2º e §4º, do artigo 18, prevendo a aplicação de multa isolada na compensação (com falsidade - hipótese do *caput*), expressamente referindo-se à multa de ofício de 75% (inciso I, do artigo 44), como também à multa de ofício qualificada, de 150% (inciso II, do artigo 44):

§ 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)

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

A aplicação da multa qualificada (150%), portanto, depende de apuração da efetiva ocorrência das hipóteses identificadas pelo artigo 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964. Tanto assim que o §4º menciona a duplicação da multa de ofício "*quando for o caso*". E o caso é constatado nas hipóteses comprovadas de sonegação, fraude ou conluio. Caso não comprovado o dolo do contribuinte, conformando a hipótese aos artigos 71 a 73, sequer seria cabível multa qualificada.

No caso dos autos, lembro que a fiscalização imputou multa qualificada, fundamentando-a nos artigos 18, §4º, da Lei nº 10.833/2003, combinado com os artigos 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 e artigo 72, da Lei nº 4.502/1964. Assim, o auditor fiscal enquadrou a situação dos autos como fraude, nos termos do artigo 72.

Ocorre que **não é caso de fraude**, que é conceituada pela lei como "*tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*" (art. 72, Lei 4.502/1964).

Lembro que a Turma *a quo* decidiu pelo cancelamento da multa, nos termos do voto do Relator, ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, justamente enfrentando a caracterização de fraude:

Depreende-se do texto legal que a fraude – para servir de qualificação da conduta sancionada por normas tributárias (art. 72 da Lei n. 4.502, de 1964, em especial) – requer a presença de dolo específico, ou seja, exige que a ação ou omissão do sujeito passivo tenha sido conscientemente **direcionada para o específico fim de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou de excluir ou modificar as suas características essenciais e, com isso, por consequência**, reduzir o montante do tributo devido ou evitar ou diferir o seu pagamento.

Com efeito, a fraude a que alude a legislação tributária está diretamente vinculada aos efeitos da conduta do sujeito passivo **sobre o fato gerador da obrigação tributária principal (e não ao pagamento do tributo)**. Nos termos da referida lei, apenas ocorre a fraude prevista no citado dispositivo se a conduta do contribuinte impactar o fato gerador do tributo. (...)

No caso, os débitos objeto de compensação foram confessados e constituídos, ou seja, não há como se falar que a Contribuinte agiu de forma dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, uma vez que a compensação de débito constitui etapa posterior a este (fato gerador).

Como bem identificado pelo Colegiado *a quo*, não houve qualquer conduta anterior ao fato gerador, caracterizadora do dolo do contribuinte para "*impedir ou retardar.... a ocorrência do fato gerador*". Poder-se-ia cogitar a ocorrência de sonegação, mas é vedado o enfrentamento sob tal ótica, diante de autuação fiscal fundamentada no artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, não sendo possível a modificação do critério jurídico do lançamento, conforme artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Adotando as razões do acórdão recorrido, com as adições acima explicitadas, entendo por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa