



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

Processo nº 10680.001652/2007-98
Recurso nº 506.787 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.676 – 1ª Turma
Sessão de 16 de maio de 2013
Matéria Compensação
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Ministério do Louvor Diante do Trono Ltda.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA

A Lei nº 11.051/04 previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal, na qual houvesse a prática de evidente intuito de fraude. Tal situação vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05. Aplicável a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de nº 1401-00.490, proferido pela 4ª Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão de 30 de março de 2011.

Cuida-se de auto de infração que consubstancia a exigência de multa isolada no montante de R\$ 895.141,63, relativa ao ano-calendário de 2004. A matéria discutida diz respeito à aplicação de multa isolada em razão da realização de compensação considerada não declarada pela Receita Federal. Foi constatado que o contribuinte utilizou em sua compensação créditos provenientes de escritura pública declaratória de cessão de direitos, cuja origem seria ação judicial que tem como partes o Estado do Paraná e a Sociedade Pastoral Agrícola Ferreira. O pedido do contribuinte foi indeferido, sob o argumento de que os créditos alegados não representavam tributos, mas sim créditos de terceiros, razão pela qual sua compensação foi considerada não declarada.

O contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 128/159), alegando quanto ao mérito que a compensação pleiteada encontrava respaldo na legislação vigente à época dos fatos, qual seja, a Emenda Constitucional nº 30, de 13 de setembro de 2000, que acrescentou no ADCT o artigo 78, tendo este, por sua vez, alterado o artigo 100 da Constituição Federal. Trata-se das alterações legislativas referentes à Federalização da Dívida dos Estados. Diante de tal fato, entendeu o contribuinte que o título executivo judicial que detinha contra o Estado de Santa Catarina poderia ser utilizado para a compensação de tributos federais, sendo descabida a imposição da multa regulamentar aplicada, bem como a desconSIDERAÇÃO de sua compensação, que foi classificada como “não declarada”. Por fim, aduziu a necessidade da aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional no tocante à penalidade que lhe foi aplicada.

Sobreveio Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que considerou procedente o lançamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA – COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS EXPRESSAMENTE VEDADOS.

A apresentação de declaração de compensação com pretensos créditos cuja compensação é vedada não produzirá efeitos válidos e tornará o contribuinte sujeito à multa isolada incidente sobre os valores que intentar indevidamente compensar.

Lançamento procedente

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 301/343), no qual reafirmou as razões de sua impugnação quanto à procedência da compensação pleiteada bem como quanto ao descabimento da penalidade aplicada.

Sobreveio o acórdão de nº 1401-00.490, da 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade bem como o pedido de perícia e, no mérito, deu provimento ao recurso do contribuinte. Assim, a despeito de considerar a compensação realizada pelo contribuinte como hipótese de compensação não declarada, a decisão do colegiado foi pelo afastamento da penalidade aplicada, sob o argumento de que inexistia previsão legal para a aplicação da multa isolada no percentual de 75% à época dos fatos. A decisão restou assim emendada:

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051/04, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude. Tal situação vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05.

O entendimento esposado pelo Acórdão foi de que posteriormente ao advento da Lei nº 11.051/2004 somente prevaleceu no ordenamento jurídico a multa isolada de 150% para os casos em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Além disso, apenas com a promulgação da Lei nº 11.196/05 é que se previu, novamente, a aplicação da multa isolada não qualificada. Logo, não haveria que se falar em aplicação da referida multa após a promulgação da Lei nº 11.051/04, tampouco para fatos ocorridos antes de sua vigência, consoante o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Regularmente cientificada da decisão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial aduzindo dissonância jurisprudencial quanto ao tema. Alegou que a interpretação dada pelo Acórdão recorrido estaria negando vigência ao § 4º do Artigo 18 da Lei 10.833/03, na medida em que o intérprete considerou que somente haveria a aplicação da multa isolada se os requisitos presentes no § 4º fossem somados ao *caput* do referido artigo. Contudo, a correta interpretação a ser dada, de acordo com o entendimento da Fazenda, ao artigo 18 da Lei 10.833/03, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, é que subsiste a multa isolada para duas situações distintas, quais sejam: (i) para os casos de evidente intuito de fraude, conluio e sonegação ou; (ii) para as hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com as alíquotas correspondentes do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Ressalta-se que dentre as hipóteses do inciso II, §12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 consta créditos de terceiros. Com base em tal interpretação, sustenta a Fazenda Nacional que não teria havido a exoneração da multa isolada de 75% e, portanto, não há que se falar em retroatividade benigna, tampouco não incidência para o presente caso.

Às fls. 408/409, pelo Despacho de nº 1400-00.482, foi realizado o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, com a apresentação de acórdão paradigma, pelo que concluiu-se pela presença de todos os requisitos de admissibilidade.

Foi dada ciência ao contribuinte, que apresentou contrarrazões às fls. 458/472.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade, comprovada a existência de divergência jurisprudencial quanto ao assunto.

Delimitando a lide, cumpre averiguarmos se, considerada a compensação como não declarada, haveria a possibilidade de aplicação da multa isolada de 75%, conforme sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso, ou se correto o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que não havia previsão para a aplicação da referida multa após a publicação da Lei 11.051/04.

Contudo, para melhor compreensão da questão, entendo salutar apresentar breve histórico legislativo sobre a compensação e a imposição de multa antes de adentrarmos às discussões específicas do caso.

A compensação no direito tributário tem fundamento nos artigos 156, inciso II, 170 e 170-A, sendo prevista como modalidade de extinção do crédito tributário, nas condições e sob as garantias que estipular a lei.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi editada para as compensações federais a Lei nº 8.383/91, que, em seu artigo 66, possibilitava a compensação por parte do contribuinte. Referido dispositivo foi posteriormente alterado pela Lei nº 9.069/95, que autorizou a compensação entre tributos e contribuições da mesma espécie ou o pedido de restituição. Ao final do ano de 1996, foi promulgada a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, dentre inúmeras matérias, tratou da sistemática de compensação no âmbito da então Secretaria da Receita Federal, mais especificamente em seus artigos 73 e 74, sendo, no primeiro caso, para a compensação de ofício e, no segundo caso, para a compensação a requerimento do contribuinte. A mencionada Lei veiculou norma que possibilitou a compensação entre quaisquer débitos e créditos, vencidos ou vincendos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, atualmente denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. De acordo com as normas vigentes à época, a compensação só se concluíria após a apresentação de prévio requerimento pelo contribuinte e posterior aceitação pela autoridade fazendária.

O Decreto nº 2.138/97 e a Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97 e Instrução Normativa SRF nº 41/00, regulamentaram as disposições da Lei nº 9.430/96. Com as alterações, ficou vedada a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação. Vigia à época a Medida Provisória nº 2.158, de 24.8.2001, que em seu artigo 90 estabelecia a obrigatoriedade do lançamento de ofício sobre as diferenças

apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de compensação indevida ou não comprovada¹. A legislação relativa à compensação sofreu novamente alterações, dentre elas, aquelas veiculadas pelas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04. A Lei nº 10.637/02 alterou o *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e alguns dos seus parágrafos, modificando a sistemática da compensação até então existente.

Para regulamentar as compensações efetuadas à luz das alterações trazidas pela Lei nº 10.637/02, foi editada a Instrução Normativa nº 210/02, por meio da qual as compensações deveriam ser efetuadas mediante a entrega de declaração de compensação, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação, seja nos casos de compensação com créditos de mesma espécie, seja nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies.

O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 também foi objeto de alteração pela Lei nº 10.833/03. Com a inserção do §5º, restou expresso que a Administração possui cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo contribuinte. Lembramos, também, que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.833/03, veicula norma que transforma a declaração de compensação em confissão de dívida, tornando referida declaração instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Por outro lado, no caso de compensação não homologada, o mesmo texto legal faz menção à obrigatoriedade de observância do rito normal do processo administrativo fiscal, inclusive com a suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação, em razão da discussão na via administrativa, nos termos do disposto nos seus parágrafos 7º a 11. A Lei nº 10.833/03 também inovou ao aumentar o rol das hipóteses em que não é permitida a compensação.

Em razão dessas alterações, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também foi alterado, passando a prever que o lançamento de ofício, nos casos de compensação, deveria se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-ia unicamente nas hipóteses (i) de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, (iii) em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Com o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que também alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, criou-se uma nova hipótese, qual seja, da compensação ser considerada não declarada.

A compensação é considerada não declarada, dentre outras hipóteses, quando o crédito utilizado pelo contribuinte for de terceiro ou for decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Em virtude da edição da Lei nº 11.051/04, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 foi novamente alterado, limitando a imposição da multa isolada a, apenas, duas hipóteses: (i) compensação não homologada com a caracterização da prática de sonegação, fraude ou conluio; ou ainda, (ii) para os casos de compensação considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96.

¹ 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.

Novamente alterado, agora pela Lei nº 11.488/07, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 passou a limitar o lançamento de ofício à imposição de multa isolada nas hipóteses de (i) não homologação da compensação, desde que comprovada a falsidade da declaração (neste caso, a previsão da multa isolada era apenas no percentual de cento e cinquenta por cento, podendo, se for o caso, ser agravada); e (ii) quando a compensação fosse considerada não declarada, mas tão somente se pelos fundamentos descritos no inciso II do §12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a multa prevista correspondia a setenta e cinco por cento do valor do débito indevidamente compensado, podendo ser qualificada ou agravada, quando fosse o caso).

Posteriormente, sobrevieram a Lei nº 11.941/09, que aumentou o rol das hipóteses de compensação não declarada e a Lei nº 12.249/10, cujas disposições estão regulamentadas pela Instrução Normativa nº 900/08 (com alterações das IN's 973/09, 981/09 e 1.067/10), e que trazem a seguinte previsão para as multas, atualmente vigente:

Crédito do Fisco	Crédito do Contribuinte
Não Homologado: percentual duplicado em caso de falsidade	Multa de 50% ou 100% (falsidade no pedido, no caso de ressarcimento).
Não Declarado (§ 12, II, artigo 74 da Lei nº 9.430/96): percentual de 75% ou duplicado (falsidade).	50% do crédito objeto de Declaração de Compensação não homologada, se não imputada multa sobre o crédito do fisco.

Dado o panorama legislativo, temos que no presente caso as compensações foram pleiteadas em 26/11/2004, ou seja, como se depreende, a compensação foi pleiteada no período anterior, a despeito da multa estar prevista também durante a vigência da Lei 11.051/2004.

Assim sendo, deve ser primeiramente considerada a redação do Artigo 18 da Lei 10.833/03 anteriormente à alteração dada pela Lei 11.051/04, para a determinação do direito aplicável ao presente caso.

O artigo 18, caput, da Lei 10.833/2003, em sua redação original assim dispunha:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o artigo 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 4.502/64.

Conforme dispunha a IN SRF nº 041 de 07 de abril de 2000, vigente à época da compensação pretendida pelo contribuinte, a utilização de créditos de terceiros para a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Feral, era expressamente vedada.

O problema surgiu com a alteração introduzida pela Lei 11.051/04 que alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.833/03 conforme segue:

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)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

A divergência no tocante a esta alteração legislativa está na utilização da expressão “multa prevista no caput”. Isto porque, apesar de ter previsão para a imputação de multa na compensação considerada não declarada quando com fundamento no inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9430/96, tal multa é apenas aquela a que se refere o *caput*, vale dizer, a multa qualificada pela prática de fraude, dolo ou simulação, nos termos do artigo 71 a 73 da Lei 4.502/64. É por essa razão que me curvei ao entendimento já adotado por esta colenda Câmara, no sentido de que referida multa deixou de existir no patamar de 75%, aplicando-se à hipótese a retroatividade benigna.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 16 de maio de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

Processo nº 10680.001652/2007-98
Acórdão n.º **9101-001.676**

CSRF-T1
Fl. 15

CÓPIA