



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

Processo nº 10735.002106/2005-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.950 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria Declaração compensação
Recorrente AMERICAN VIRGINIA IND E COM DE EXP DE TABACOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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.

A Lei Nº11.051, de 2004, 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, situação que vigorou até a publicação da Lei Nº 11.196, de 2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao Recurso, sendo que o Conselheiro Marcelo Cuba Netto acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior (vice presidente), Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo à multa isolada, prevista no artigo 18 da Lei 10.833/03, decorrente de compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo contribuinte.

Consta dos autos Declaração de Compensação, apresentada em 24/06/2004, para compensar crédito de natureza não tributária, pois trata-se de título da Eletrobrás, pleiteado no processo nº 13746.000396/2004-55 (Pedido de restituição), com débitos de IPI, IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

A Secretaria da Receita Federal em Nova Iguaçu – RJ não homologou a compensação, pois o pedido de restituição formulado por meio do processo nº 13746.000396/2004-55 foi indeferido, conforme cópia do despacho decisório as fls.44/45.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 47/61), por meio da qual alegou, em síntese, que a legislação aplicável é aquela que vigia à época dos fatos (em junho de 2004). E, nos termos da legislação que vigia, a compensação não foi indevida, pois não existia dispositivo legal que a impedisse, já que a proibição de se compensar tributos não administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos não administrados por esta, somente surgiu com o advento da Lei Federal nº. 11.051 de 29 de dezembro de 2004.

Ademais, argumentou que não há que se falar em infrações previstas no art. 71 a 73 da Lei Federal n. 4.502/64, muito menos em se seguir as orientações do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 17 de 2 de outubro de 2002, pois, não existia nenhuma vedação à época (23/06/2004), do pedido de compensação protocolado.

A DRJ do Rio de Janeiro considerou o lançamento procedente, pois entendeu que o contribuinte efetuou compensações indevidas, já que a lei expressamente autoriza e determina constituição de crédito tributário pelo lançamento de ofício, na forma de multa isolada, no percentual de 150%, quando o contribuinte presta declaração de compensação indevida (art. 90 da MP 2.158-35/2001, combinado com art. 18, "caput" e § 2º da lei 10.833/2003, e arts. 43 e 44 da Lei 9.430/1996).

Consignou que, no presente caso, foi decidido nos autos dos processos de reconhecimento do direito creditório e no de compensação (13746.000396/2004-55 e 13746.000399/2004-99) que o referido crédito não tinha natureza tributária. Ou seja, entendeu que o caso dos autos enquadra-se no inciso I do artigo único do mencionado ADI SRF nº 17/2002.

Por fim, destacou que ainda que não existisse a norma mencionada, seria aplicável a multa isolada qualificada, pois caracterizou-se a intenção dolosa do contribuinte ao desrespeitar o disposto no artigo 74 da lei 9430/96. Observou que o mencionado artigo é claro ao afirmar que só são passíveis de restituição/compensação os créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal.

O acórdão proferido foi assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA DIREITO
CREDITÓRIO NÃO TRIBUTÁRIO. ELETROBRÁS. MULTA
ISOLADA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DÉBITOS DE
COFINS. 150 %.

Verificado que o direito creditório usado em compensação não
tinha natureza tributária, nem nunca foi administrado pela RFB,
é cabível a incidência da multa exigida isoladamente no
percentual de 150 %, de que fala o inciso II do art. 44 da Lei nº
9.430, de 1996, sobre os débitos indevidamente compensados.”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com as mesmas razões
sustentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

O presente caso exige a análise da legislação que regula as compensações, a
partir da conduta descrita na autuação fiscal em debate.

Cumpr, primeiramente, a transcrição de trechos do Termo de Verificação
Fiscal:

“ (3) O Parecer Seort no 116/2004 destaca que o crédito utilizado
na compensação indevida não tem natureza tributária, e aponta para o
cabimento da aplicação da multa isolada prevista no art. 18 da Lei no
10.833/03. Por seu turno, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº
017/2004 determina que, neste caso, seja aplicada a multa de que trata
o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por
caracterizar evidente intuito de fraude;

(4) O Parecer Seort no 116/2004 destaca, ainda, que o crédito
utilizado na compensação indevida não é administrado pela Secretaria
da Receita Federal - SRF, não foi arrecadado mediante Darf e trata-se
de obrigação ao portador;

(5) O contribuinte tinha total conhecimento de que o crédito
usado na(s) compensação(ões) indevida(s) não é administrado pela

SRF. Tal fato está explícito nos autos do processo nº 13746.000396/2004-55, por meio do qual o contribuinte formulou o Pedido de Restituição do crédito que seria usado na(s) citada(s) compensação(ões) indevida(s): solicitou que o pedido de restituição fosse processado segundo o art. 13 da Instrução Normativa SRF 210/02. Ora, este dispositivo trata, justamente, do pedido de restituição de receita da União cuja administração não esteja a cargo da SRF. Desta forma, utilizando referido crédito em Declaração de Compensação, o contribuinte feriu, deliberadamente, o disposto no caput do Art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que admite somente a compensação de crédito administrado pela SRF, dentre outros requisitos. A apresentação de Declaração de Compensação que o contribuinte sabe, de antemão, indevida, carece de boa fé. Some-se a isso que referida(s) compensação(ões) extinguiu(ram) indevidamente (sob condição resolutória da sua ulterior homologação) o crédito tributário confessado na(s) respectiva (s) declaração(ões), comprovando o nítido interesse do contribuinte em suprimir ou diferir o pagamento de tributo;”

Assim, o presente caso trata de declaração de compensação, na qual foi utilizado crédito de natureza não tributária, não administrado pela SRF, infringindo o disposto no artigo 74 da lei 9430/96. A fiscalização entendeu, ainda, que a apresentação de Declaração de Compensação que o contribuinte sabe, de antemão, indevida, carece de boa-fé, o que caracterizou as condutas dos artigos 71 e 72 da lei 4502/64.

Nesse ponto, cumpre analisar a existência, no caso concreto, de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

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

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

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

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

Assim, para que seja aplicada a multa de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução

de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Tal exigência se justifica em razão da dificuldade na definição do ato doloso e para que o agravamento da multa não se torne medida aplicável à vista de qualquer infração.

Insta observar que no caso dos autos, conforme consta do auto de infração, a suposta conduta dolosa imputada ao contribuinte está prevista nos artigos 71 e 72 da lei 4502/64, ou seja, teria o contribuinte praticado a conduta de sonegar e fraudar.

É evidente que a atividade do Fisco, para configuração de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 da Lei 4.502/64, exige trabalho árduo, minucioso e detalhado e, isto porque, aquele que frauda ou sonega “camufla” a prática dos ilícitos de maneira planejada tornando-os quase imperceptíveis. Desse modo, a caracterização do intuito doloso é tarefa dificilmente passível de ser empreendida sem que se lance mão de um minucioso cotejamento de evidências de variadas ordens.

Não foi o que ocorreu no caso dos autos, pois o contribuinte apresentou declaração, informou o débito, possibilitando o imediato conhecimento do fisco acerca do crédito existente.

Verifica-se que o contribuinte pleiteou compensação indevida por utilizar crédito de natureza não tributária, entretanto, tal conduta não se enquadra nas hipóteses dos artigos 71 e 72 da lei 4.502/64, ou seja, não demonstra que o contribuinte agiu com dolo.

Ora, aceitar a imputação de sonegação e/ou fraude, no caso, seria admitir que toda conduta que caracterize infração à legislação é dotada de má fé. Entretanto, este não é o objetivo da lei, que prevê a incidência de multa agravada apenas nos casos em que seja comprovado de maneira inequívoca a intenção dolosa do contribuinte (fraude, sonegação ou conluio).

Assim, tendo em vista que a fraude e a sonegação são artifícios maliciosos empreendidos por quem tem a intenção de burlar ou enganar terceiros ou ainda lesar os cofres públicos, obtendo vantagens e benefícios que não lhe são devidos, é notório que o elemento subjetivo necessário à sua caracterização não se evidencia no caso dos autos.

Superada a questão relativa à existência da fraude e/ou sonegação, o que à princípio justificaria a redução da multa, passo à análise da legislação aplicável ao caso concreto.

Consta do termo de verificação que a fiscalização lançou via Auto de Infração a multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) por entender que houve intenção dolosa do contribuinte ao realizar compensação indevida.

Conforme já exposto, não foi caracterizada a conduta dolosa do Contribuinte (fraude, sonegação fiscal ou conluio), o que justificaria a redução da multa de 150% para 75%.

Entretanto, no caso, a multa isolada de 75% também é incabível, senão vejamos.

A infração que ensejou a autuação em debate (compensação indevida) ocorreu na data da transmissão ou protocolização da DCOMP (utilização de crédito não passível de compensação tributária), ou seja, 24/06/2004.

Nessa data estava em vigor o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (redação original) cuja redação era a seguinte:

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835, 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.”

Do artigo transcrito extrai-se que é cabível a imposição da multa isolada sobre diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida em três situações: (i) o crédito ou débito não for passível de compensação por disposição legal, (ii) o crédito não ser de natureza tributária ou (iii) quando ficar caracterizado a fraude, sonegação ou conluio.

A lei 11.051/2004 alterou o artigo transcrito, o qual passou a ter a seguinte redação:

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (**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**)

Do exposto, tem-se que o lançamento de ofício de que trata o artigo 90 da MP 2.158-35 de 24/08/2001, para imposição da multa isolada sobre diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, passou a ser cabível nos casos de não homologação de

compensação ou compensação não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde que caracterizada a prática de fraude, sonegação ou conluio.

Nesse ponto, é importante destacar o disposto no §12, do artigo 74 da lei 9430/96, com a redação dada pela lei 11.051/04:

“ (...) § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada 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)

Retomando a análise do artigo 18 tem-se que a Lei nº 11.196, de 21/11/2005 alterou o disposto no §4º do artigo 18 da Lei 10.833:

“(…) § 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)”

Veja-se que em relação às compensação não declaradas passou a ser aplicável a multa no percentual de 75% nos casos em que não for caracterizado o evidente intuito de fraude (artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502/64).

Assim, a partir da publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e antes da publicação a Lei. 11.196/2005, a infração “compensação indevida” pela utilização de crédito não passível de compensação por expressa disposição legal (crédito de natureza não tributária) passou a ser tratada como compensação “não declarada” - crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela RFB - com multa isolada cominada unicamente de 150%, no caso de fraude, sonegação ou conluio.

Não houve cominação de multa isolada de 75% para as hipóteses abarcadas pela denominada compensação “não declarada” quando não configurada fraude, sonegação ou conluio.

Nesse ponto, vale observar que em matéria de penalidade tributária, deve ser aplicada aquela vigente na data da ocorrência da infração, salvo a existência de norma posterior mais branda ou que deixe de defini-la como infração e desde que o lançamento ainda não esteja definitivamente julgado na esfera administrativa (CTN, art. 144 c/c art. 106, II, “a”).

Desse modo, diante das alterações decorrentes da Lei 11.051/04, a multa isolada de 75% deixou de existir (multa isolada de 75% foi extinta), isto porque, no caso, a infração imputada (compensação indevida por utilização de crédito não passível de compensação por disposição legal, ou seja, crédito de natureza não tributária – Título da Eletrobrás), ocorrida em 24/06/2004, data da protocolização da DCOMP, passou a ser tratada como compensação “não declarada” e, conforme já exposto neste voto, não foi caracterizada qualquer das hipóteses dos artigos 71 e 72 da lei 4.502/64.

Portanto, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inc. II, alínea “a”, do CTN, há de se excluir a multa em comento, uma vez que a hipótese de sua incidência em que se fundamenta o lançamento (vedação de utilização de crédito de natureza não tributária) foi afastada do art. 18, caput, da Lei nº 10.833, de 2003, pela Lei nº 11.051, de 2004 (deixou de defini-lo como infração simples, ou seja, deixou de cominar multa isolada de 75%).

Nesse sentido, também é o entendimento dos precedentes jurisprudenciais do CARF, ou seja, pelo cancelamento da multa isolada de 75% (aplicação do princípio da retroatividade benigna):

“MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI MAIS BENÉFICA.

A Lei nº 11.051, de 2004, manteve a aplicação da multa isolada em lançamento de ofício somente nos casos de sonegação, fraude ou conluio, aplicando-se aos fatos anteriores e ocorridos durante a sua vigência, ainda que alterada por legislação posterior. Recurso de ofício negado.” (Acórdão nº 20179.619, Sessão de 21/09/2006, Relator José Antônio Francisco).

“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 Nº11.051, de 2004, 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, situação que vigorou até a publicação da Lei Nº 11.196, de 2005. Recursos de ofício negado e voluntário provido.” **(Acórdão nº 20179.389, Sessão de 29 de junho de 2006, Presidente e Relatora Maria Josefa Coelho Marques).**

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Relator