



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.003253/2005-39
Recurso nº 140.689 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.397 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2009
Matéria COMPENSAÇÃO DIVERSAS
Recorrente INIPLA VEÍCULOS LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

NÃO-HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 170 do CTN, é possível a compensação tributária nos termos da lei que a regulamentar, desde que o crédito a compensar seja líquido e certo, vencido ou vincendo. Além disso, é indispensável que o crédito a compensar seja de titularidade do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, da mesma Unidade da Federação.

MULTA - ART. 44, INCISO I, DA LEI 9.340/96

Aplica-se a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, prevista o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.340/96 nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, decorrente de pedido de compensação indevido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Corinto Oliveira Machado quanto aos abatimentos.


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Presidente


BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim, Relatora Beatriz Veríssimo de Sena, Coríntio Oliveira Machado, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Ricardo Paulo Rosa, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Marcelo Ribeiro Nogueira e Judith do Amaral Marcondes Armando.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em processo de Declarações de Compensação (DCOMP) no qual se pede compensação de débito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social - COFINS, com crédito proveniente de ação judicial, informado no processo administrativo nº 10168.004309/2004-51.

A estes autos foram apensados os seguintes processos administrativos:

a) 10830.001407/2006-39, que trata de não-declaração de compensações formalizadas em DCOMP apresentadas em 14/01/2005 e 15/02/2005;

b) 10830.004305/2006-75, formalizado para lançamento de multa de ofício isolada em razão de compensações indevidas mediante DCOMP;

c) 10830.004345/2006-17, que abriga representação Fiscal para fins penais, associada ao lançamento formalizado nos autos do processo administrativo nº 10830.004305/2006-75.

O despacho de fl. 233 do processo principal assim justifica o apensamento desses processos administrativos:

"Considerando que o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento de seu pleito neste processo 10830.003253/2005-39.

Considerando que o contribuinte também o fez quanto ao processo 10830.001407/2006-39, que tem sua origem em PER/DCOMP inicialmente apresentadas no processo anteriormente citado.

E considerando por fim que o contribuinte apresentou impugnação quanto ao Auto de Infração constante do processo 10830.004305/2006-75, que por sua vez também tem origem nas PER/DCOMP tratadas originalmente no despacho decisório do SEORT neste processo, proponho:

1 - Nos termos do §3º do Art. 18 da Lei 10.833/2003 juntar a este processo 10830.003253/2005-39 os processos 10830.001407/2006-39 e 10830.004305/2006-75.

2 - Encaminhá-los à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas para prosseguimento.

Neste processo principal, ora em exame, as Declarações de Compensação não foram homologadas pela Autoridade Fiscal, uma vez que as compensações objeto das

declarações de compensação seriam indevidas, porquanto o crédito utilizado é referente a títulos da dívida pública, ou seja, seriam de natureza não tributária, além de serem de terceiros e não estarem amparados por decisão judicial transitada em julgado. A ementa dessa decisão foi assim redigida:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DO IRPJ, CSLL, COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP COM CRÉDITO ORIGINADO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. CRÉDITO DE TERCEIROS E DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA – a compensação no âmbito da SRF pressupõe a existência de crédito de natureza tributária, ou seja, relativo a tributos e contribuições administrados por este órgão. No caso de crédito oriundo de litígio instaurado perante o Poder Judiciário, necessária a existência de decisão judicial com trânsito em julgado.

PERDA DA ESPONTANEIDADE – o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação à matéria objeto daquele.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA – caso fique configurada a existência de compensação indevida, fica o contribuinte declarante sujeito a lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 18 da Lei 10.833/2003.

O Contribuinte manifestou sua inconformidade em face da referida decisão administrativa em 29/09/2006, juntando documentos e apresentando arrazoadado. Por bem expor os fatos após então decorridos, adoto a partir de então o relatório do v. acórdão proferido pela DRJ de Campinas/SP, às fls. 272-280 e seguintes:

“O interessado manifestou sua inconformidade em 29/09/2006, em face de decisão administrativa que indeferiu os pedidos de cancelamento de Dcomps, por ela apresentados em 12.07.2005, relativos às DCOMPs tratadas no presente processo administrativo, juntando os documentos de fls. 209/230 e declinando as seguintes razões de fato e de direito às fls. 198/208:

Esclarece que entende prejudicada a questão referente à não homologação das compensações objeto das DCOMP apresentadas em 15/12/2004 e 28/12/2004, em razão dos pedidos de cancelamento apresentados em 12.07.2005. Quanto à

cobrança dos débitos daí decorrentes, afirma que efetuou seu recolhimento integral conforme DARFs que apresenta. E, com referência à cobrança de multa isolada, ressalta que já interpôs impugnação específica.

Centra, assim, sua defesa na parte da decisão que não acatou os pedidos de cancelamento das Dcomps, afirmando que estes foram apresentados no prazo da espontaneidade, inexistindo, pois, motivação do Fisco Federal em não homologar o cancelamento das compensações em questão.

Afirma que, ao ser cientificado do “Termo de Início da Ação Fiscal” em 23/06/2005, buscou diversas opiniões jurídicas acerca da procedência quanto às compensações por ela realizadas, e, ao obter informação acerca da falta de amparo legal para realização deste procedimento, solicitou o cancelamento das DCOMPs e retificação das DCTFs correspondentes por meio de documentos transmitidos via Internet no dia 12/07/2006. Assim, entende que agiu espontaneamente, dentro do prazo de 20 (vinte) dias previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, devendo ser exonerada a multa punitiva (75%), aplicando-se apenas e tão somente a multa de mora (20%).

Tais pedidos de cancelamento, porém, foram rejeitados porque o contribuinte encontrava-se sob ação fiscal, com conseqüente aplicação de multa punitiva de 150% sobre o valor dos tributos supostamente compensados com intuito de fraude.

Entende que agiu sob os auspícios da denúncia espontânea e invoca o art. 138 do CTN, afirmando que este faculta aos contribuintes proceder a liquidação de suas obrigações, seja principal ou acessória, de forma espontânea, sem que, para isso, tenham de arcar com os gravames decorrentes da imposição de multas, seja de mora ou de ofício. Ressalta que o referido artigo exige que o pagamento seja acompanhado dos juros de mora aplicáveis, e efetuado antes do início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização, mas entende que a interpretação deste requisito deve ser feita em conjunto com o art. 47 da Lei nº 9.430/96, que ampliou a benesse da espontaneidade (exoneração da multa punitiva) até o 20º (vigésimo) dia da ciência do início do procedimento fiscalizatório.

Acrescenta, porém, que o pagamento, em tais condições, somente é exigido se for o caso, impondo-se a aplicação total e irrestrita do antes disposto, uma vez que a conduta a ser denunciada pelo contribuinte, neste caso, não é o pagamento de tributo (obrigação principal), mas sim, a não realização de uma obrigação acessória, ou sua realização de forma equivocada. Reproduz doutrina neste sentido.

Conclui, assim, que não há qualquer embasamento legal para a não homologação do cancelamento das Dcomps.

O processo administrativo nº 10830.001407/2006-39, apensado ao principal, abriga as DCOMP apresentadas em 14/01/2005 e 15/02/2005, consideradas não declaradas em decisão

cientificada ao contribuinte em 30/08/2006 (fls. 22/25 e 37 do processo apenso nº 10830.001407/2006-39).

Nele consta manifestação de inconformidade apresentada em 29/09/2006, na qual o interessado questiona a decisão na parte em que indeferiu os pedidos de cancelamento das Dcomps, expondo os mesmos argumentos antes relatados, e, em preliminar, defende a necessidade do recebimento e processamento da presente manifestação de inconformidade, não obstante o disposto no art. 74, § 12 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (fls. 39/50 do processo apenso nº 10830.001407/2006-39).

Quanto ao processo administrativo nº 10830.004305/2006-75, apensado ao principal, vê-se que o lançamento também foi cientificado ao contribuinte em 30/08/2006, e totalizou R\$ 1.483.665,06, em razão de multa isolada aplicada por compensação indevida de débitos de IRPJ (28/12/2004 e 14/01/2005), CSLL (28/12/2004 e 14/01/2005), Contribuição ao PIS (15/12/2004, 28/12/2004, 14/01/2005 e 15/02/2005) e COFINS (15/12/2004, 28/12/2004, 14/01/2005 e 15/02/2005). No Termo de Verificação Fiscal de fls. 32/55 do processo apenso nº 10830.004305/2006-75 concluiu-se que exsurge inquestionável a intenção do contribuinte em fraudar o sistema de cobrança da Receita Federal, provocando a extinção indevida de tributos, com conseqüente aplicação da multa prevista no art. 18 e seus parágrafos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (observadas as redações dadas pelas Leis nº 11.051/2004 e 11.196/2005), no percentual de 150%.

Impugnando a referida exigência em peça apresentada em 29/09/2006 (fls. 1464/1518 do processo apenso nº 10830.004305/2006-75, seguida de documentos de fls. 1519/1586), o interessado preambularmente assim se insurge contra o trabalho fiscal que, afirma, durou exatamente 1 ano, 2 meses e 7 dias:

Ocorre que, apesar de ter de relatar todos os fatos relevantes e importantes para o deslinde do caso e para o perfeito enquadramento, do longo, exaustivo e repetitivo relato feito pelos Srs. Fiscais verifica-se que houve uma grande preocupação em demonstrar um suposto e inexistente intuito de fraude (apenas baseado em conjecturas) e nenhuma profundidade no relato da verdade, pois se assim não fosse por que não foi relatado que a Impugnante pagou todo o tributo? Por que não foi relatado que a própria administração federal, acatando tacitamente a retificação feita pela impugnante em suas DCTFs e nas declarações de compensação, enviou a cobrança amigável do tributo apenas com a cobrança da multa de mora? Por que a multa de mora não foi descontada do valor da multa?

Ora, tudo na inútil tentativa de enquadrar a conduta da Impugnante numa suposta fraude que não ocorreu, porque nunca haverá de ser caracterizada a fraude quando o agente –

no caso os representantes legais da Impugnante – por sua própria vontade retifica a documentação fiscal e paga todo o tributo devido.

Na sequência, apresenta os seguintes argumentos de defesa:

Inicialmente com referência aos títulos da dívida pública que pretendeu compensar, ressalta que a Secretaria do Tesouro Nacional não negou sua existência e que a discussão centra-se na sua eficácia para o pagamento de tributos, na medida em que a fiscalização não imputou à Impugnante qualquer fato relacionado a ter se declarado falsamente adquirente de créditos de título da dívida pública, que, em tese, são válidos. Entende que dentro da razoabilidade das relações sociais, não há fraude na compensação de títulos da dívida pública, restringindo-se a questão à vedação legal da possibilidade de compensação de tributos com créditos de natureza financeira, inserida posteriormente na legislação que permitiu a compensação, e acerca da qual sequer há pronunciamento judicial terminativo em questões similares.

Defende a regularidade de seu procedimento, ressalta que pleiteou administrativa e judicialmente o crédito financeiro advindo dos títulos da dívida pública, pedidos nos quais foi lastreada a compensação. Assevera que não pode a fiscalização deixar de considerar que a procedência dos Títulos da Dívida Pública foi e é assunto que tomou assento em jornais, seminários, revistas especializadas, registrando-se que muitas liminares e sentenças foram dadas considerando a procedência de tais valores. Destaca que agiu com apoio em assessoria contratada, cujo trabalho não teria sido apresentado à fiscalização, dado que, após a análise de outros especialistas na área e tendo em conta a evolução do tema nos tribunais brasileiros, a Impugnante, de forma prudente, achou por bem desistir de tais pedidos, como de fato o fez, inclusive, pagando os tributos devidos.

Assim, todo o histórico constante do relato de verificação fiscal perdeu completamente o seu objetivo quando a Impugnante, no dia 12 de julho de 2005, cancelou os pedidos de compensação de tributos com créditos de Títulos da Dívida Pública e retificou todas as DCTFs para constar o pagamento em aberto, renunciando a qualquer compensação tributária. Reprisa que buscou várias opiniões legais sobre o negócio efetuado e, em razão do risco da operação, desistiu das compensações, retificando as DCTF, bem como buscou pela via judicial obter o direito ao parcelamento dos tributos (posto que como era optante do PAES não poderia obter outro parcelamento, ainda que ordinário) e durante um período pagou os valores parcelados, até receber um aviso de cobrança amigável, em razão do qual, quitou os tributos devidos com multa de mora de 20% como nele indicado. Destaca que o pagamento se deu em razão de ter recebido da SRF darf para pagamento, com a indicação de multa moratória de apenas 20%.

Conclui que o histórico feito pela fiscalização evidencia que a Impugnante buscou realizar todos os atos necessários para efetivar a compensação pretendida, porque entendia que

conseguia pagar os tributos de forma legal e pergunta: quem iria fraudar o fisco por meio de ações judiciais e administrativas?. Na sequência, aduz: quem pretende agir dolosamente a fim de prejudicar outrem, não o faz por meio de documentos públicos, como processos e contratos registrados em cartório.

Assevera que apenas realizou uma série de atos com o intuito de obter a compensação de tributos com créditos financeiros e entende que inexistente fraude no fato de ter informado o número do processo administrativo no campo para o processo judicial ou ter informado o trânsito em julgado com data do ingresso do processo administrativo, pois o pedido de compensação expôs os dados relativos à ocorrência do fato gerador e os equívocos se devem a erros administrativos.

Afirma que em nenhum momento excluiu ou modificou as características essenciais do fato gerador, pois jamais reduziu o valor a ser pago, tanto que o valor total foi efetivamente pago. A compensação é uma forma de extinção do crédito tributário e não atinge o fato gerador, mas o crédito tributário.

Opõe-se, ainda, especificamente contra os seguintes dados levantados pela fiscalização:

a) informações equivocadas da Impugnante nos Pedidos de Compensação: trata-se de erro formal, pois não foi alterado o fato gerador e o número referia-se a processo administrativo existente para reconhecimento do direito creditório;

b) conjecturas gerais sobre todos os atos realizados pela Impugnante, por meio de seus sócios, para aquisição dos títulos da dívida pública: afirma que todos os atos foram praticados dentro da forma e da prescrição legal, até porque levados à registro em cartório ou levados ao conhecimento público por meio de processos administrativos e judiciais, sendo mera suposição a existência de intuito de fraude, inclusive porque a Fiscalização não atacou ou desconsiderou formalmente todos os atos praticados entre as partes envolvidas;

c) depoimentos dados por duas pessoas da empresa de assessoria que atuou para a Impugnante com o objetivo da quitação dos tributos com créditos financeiros: afirma ser ilegal a prova constituída por oitiva de outras pessoas sem a presença de representante legal da Impugnante, inexistindo qualquer razão para que o depoimento destas tenha mais valor que o de seu representante, até porque não corroborado em provas e prestado por depoentes indignados com a Impugnante em vista da rescisão do negócio firmado entre eles.

Conclui inexistir fraude no procedimento adotado e menciona que foi propositadamente, omitido pela fiscalização dados relevantíssimos, como a cobrança amigável e o pagamento dos valores. Na sequência, defende a inaplicabilidade das multas punitivas em razão de denúncia espontânea, mediante transmissão de pedidos de cancelamento das declarações de compensação em 12/07/2005, reproduzindo os mesmos

argumentos trazidos na manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo administrativo nº 10830.003253/2005-39, antes relatada.

Subsidiariamente, pede que seja descontado do montante exigido o valor correspondente à multa de mora recolhida pela Impugnante na oportunidade do pagamento dos tributos que se seguiu à denúncia espontânea, acima noticiada, em face da impossibilidade de concomitância entre elas, como dispõe o art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Consigna, na seqüência, que os pedidos de cancelamento de DCOMP foram informados em DCTFs retificadoras, e que o indeferimento daqueles somente lhe foi cientificado na mesma data de ciência do Auto de Infração e Imposição de Multa, dando-lhe a impressão de que sua espontaneidade para tanto teria sido afastada com o início da ação fiscal. Neste contexto, a exigência não poderia se lastrear nas retificadoras passadas após o início da ação fiscal, que não foram aceitas pela SRF, mas sim deveria ter sua matriz nas DCTF originais.

Reafirma que os cancelamentos da Dcomp e as retificações das DCTF não deveriam, segundo a própria SRF, surtir qualquer efeito no mundo jurídico, eis que indeferidas pelo Seort-Campinas. E frisa que o "Termo de Verificação Fiscal" aponta em sentido diametralmente oposto do cenário acima exposto.

Destaca que os tributos compensados estão sujeitos a lançamento por homologação e assim foram constituídos por meio da entrega de DCTFs, nas quais, além de todas as informações do quantum devido, constava a informação de que tais débitos estavam quitados, por conta de compensações realizadas via Dcomp. Com a retificação destas declarações, uma nova norma foi editada para constituir a obrigação tributária, e após ela, em 16/08/2005, a SRF expediu intimação para pagamento dos tributos neles declarados, com os benefícios da espontaneidade, ou seja, com a aplicação de multa moratória, no importe de 20% (vinte por cento) do débito, a evidenciar, que as retificações foram processadas e aceitas.

Dai que, com efeito, devidamente recebidas as intimações mencionadas, a Impugnante efetuou o competente pagamento de tais montas, conforme comprovado pelas guias DARF anexas, emitidas pela própria SRF (docs. Anexo), extinguindo-se, assim, o crédito tributário em comento.

Ressalta que os "Termos de Intimação" foram emitidos em 17/03/2006 e as decisões nos processos nº 10830.003258/2005-61 e 10830.001410/2006-52 foram elaboradas em 27/03/2006 e cientificadas ao contribuinte em 30/08/2006.

Evidenciada a incompatibilidade entre a conduta do Fisco de admitir as declarações da Impugnante para cobrar os valores declarados, e rejeitá-las para aplicar a multa isolada de 150%, conclui que o fisco pretendeu manipular a realidade dos fatos de acordo com seus interesses. Na seqüência, mais uma vez, destaca que tais intimações e o pagamento dos tributos devidos não foram mencionados no Termo de Verificação Fiscal, na tentativa de manipular os fatos ocorridos durante a Fiscalização de tal

forma de estes apontassem no sentido de fraude e, por consequência, justificar a multa isolada de 150% constante do presente AIIM.

Reproduz doutrina, para demonstrar a ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade, Eficiência e da Boa-fé e conclui pela total falta de amparo legal do Fisco Federal em proceder ao lançamento tributário consubstanciado no presente AIIM, devendo este ser anulado.

Na seqüência, afirma que, à época dos fatos, não havia dispositivo legal hábil a fundamentar o lançamento da multa isolada por compensação “não declarada” e, feita a regressão legislativa necessária para a escorreita compreensão de sua argumentação, observa que a Lei nº 11.051/2004 restringiu a aplicação de multa isolada às hipóteses de sonegação, fraude e conluio, excluindo a hipótese de compensação com crédito de natureza não tributária. E, frente a essas preliminares, firma algumas conclusões básicas e fundamentais ao deslinde do caso:

Não há base legal para a aplicação da multa isolada para os fatos ocorridos antes do advento da Lei nº 11.051/2004, pois que foi esse diploma legal que inaugurou a previsão legal para aplicação de penalidades para os casos de compensações “não declaradas”, tal como in casu;

A Lei nº 11.051/2004 apenas se aperfeiçoou a partir com a Lei nº 11.196/2005, uma vez que foi esta última que definiu os percentuais da multa isolada aplicáveis, do que se deduz que tal penalidade apenas é passível de ser aplicada para fatos ocorridos após Novembro/2005 (data do advento da Lei nº 11.196/05).

Equivocada a capitulação da penalidade apontada pela fiscalização, uma vez que foi indicado, no enquadramento legal constante do corpo do AIIM a Lei nº 11.196/2005, que, no entanto, não se aplica a qualquer dos fatos objeto da presente autuação, uma vez que lhes é posterior [explicitando este item, o impugnante reporta-se à ausência de motivação do ato administrativo, conforme doutrina que cita, e, ao final, reporta-se à Medida Provisória nº 303/2006 que reduziu para 50% os percentuais da multa isolada];

Inocorreu “evidente intuito de fraude” alegado pela fiscalização, o que obsta, em definitivo, a aplicação da multa isolada no presente caso concreto.

Especificamente quanto à inocorrência de “evidente intuito de fraude”, afirma que a conduta não foi tipificada nos termos da Lei nº 4.502/64, pois não há referência a ele no enquadramento legal (ferindo o contraditório e a ampla defesa), e ressalta sua boa-fé, em face de sua desistência dos pedidos de compensação e correspondente recolhimento dos tributos com acréscimo de multa e juros de mora (espontâneo).

Destaca, ainda, que não foi provado o dolo em sua conduta, sendo forçoso concluir que as ilações da D. Autoridade Autuante não se lastreiam em lei, mas em conjecturas que, no entanto, não encontram espaço quando se trata da qualificação de condutas. Novamente alega cerceamento do direito de defesa e invoca a espontaneidade de seu procedimento, inclusive desistindo dos pedidos de compensação e recolhendo os tributos que lhe eram devidos, fato este que, uma vez mais deve ser destacado, sequer foi mencionado no corpo da autuação lavrada.

Por fim, reporta-se às alterações inseridas pela Medida Provisória nº 303/2006, por meio da qual foi retirada a hipótese de multa de ofício prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 18, § 4º, inciso II da Lei nº 10.833/2003, que supõe ser o enquadramento legal da penalidade, muito embora não indicado na capitulação legal. Assevera que a MP nº 303/2006 suprimiu a previsão da multa de ofício aplicável aos casos de pagamento de tributo após o vencimento do prazo, retirando do sistema a multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) que foi, justamente, o suporte legal utilizado pela Fiscalização na lavratura do presente AIIM. Reporta-se ao item 13 da "Exposição de Motivos" da referida Medida Provisória, e acrescenta que sua aplicação aos fatos anteriores à sua edição se impõe em razão do art. 106 do CTN.

Ainda, aduz que:

De outra feita, esclareça-se, de conseguinte, que a vicissitude ora elucidada não pode, por hipótese alguma, ser contornada a partir do enunciado constante do §1º do artigo 44, com a redação dada pela própria MP nº 303/2006, na medida em que, seguindo a linha das considerações já declinadas anteriormente, não há que se cogitar, no caso entelado, da prática de qualquer das condutas delituosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ora, conforme já amplamente debatido, EVENTUAL INDÍCIO DE FRAUDE NÃO SUBSISTE A UMA VERIFICAÇÃO AMIÚDE DA SITUAÇÃO IN CONCRETO, A UMA PORQUE A IMPUGNANTE NÃO FOI AUTUADA PELA PRÁTICA DE QUALQUER DESSAS CONDUTAS, VEZ QUE NÃO CONSTA TAL ENQUADRAMENTO DA CAPITULAÇÃO LEGAL DO PRESENTE AIIM; E A DUAS PORQUE, AINDA QUE SE PUDESSE CONSIDERAR A CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE, A MESMA ACABOU EXCLUÍDA COM A DENÚNCIA ESPONTÂNEA PROCEDIDA PELA IMPUGNANTE, SEGUIDA DO PARCELAMENTO DOS TRIBUTOS POR ELA EFETUADOS.

Pede, assim, a declaração de nulidade da presente exigência ou, alternativamente, a redução da penalidade para 75% e o desconto da multa de mora já recolhida.

Requer, ainda, o direito de provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requerendo, desde logo, para tanto, a concessão de prazo suplementar para a juntada de novos documentos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas, São Paulo, julgou procedente o lançamento por meio de acórdão assim ementado (fls. 270-271):

NÃO-HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

PEDIDO DE CANCELAMENTO DE DCOMP. ESPONTANEIDADE. EFEITOS DO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, devendo ser indeferido o pedido de cancelamento de DCOMP apresentado antes do vigésimo dia a ele subsequente, na medida em que o benefício previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 dirige-se, apenas, ao contribuinte meramente inadimplente, e não alcança a infração de uso abusivo e fraudulento da DCOMP.

TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a compensação de suposto crédito de Título da Dívida Pública, de natureza não-tributária, com tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal (SRF), visto a ausência de qualquer permissivo legal nesse sentido.

FALSIDADE EM DCOMP. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA. Inserir informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos decorrentes de títulos da dívida pública, demonstra a falsidade e o evidente intuito de fraude que devem ser penalizados com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%.

RETIFICAÇÃO DE DCTF. COBRANÇA AMIGÁVEL DOS DÉBITOS COMPENSADOS. ESPONTANEIDADE. COEXISTÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA E MULTA MORA. A multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, é penalidade nova, aplicável sobre o valor total do débito indevidamente compensado nos casos de abuso de forma e/ou fraude no uso da DCOMP como meio extinto do crédito Tributário. Assim, não se caracteriza como acréscimo do principal não recolhido e coexiste com eventual exigência deste acrescido de multa de mora ou de ofício.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

NÃO-DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

RECURSO. COMPETÊNCIA. Por não possuir rito processual definido em normas específicas, ao recurso interposto contra despacho decisório que considera não declarada compensação aplicam-se as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

A empresa Inipla Veículos apresentou recurso voluntário, no qual, em resumo, reitera os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório. Decido.

Voto

Conselheira Relatora Beatriz Verissimo de Sena, Relatora

O título sobre o qual foi pedida a compensação não é de natureza tributária. De acordo com o art. 170 do CTN, é possível a compensação tributária nos termos da lei que a regulamentar, desde que o crédito a compensar seja líquido e certo, vencido ou vincendo. Além disso, é indispensável que o crédito a compensar seja de titularidade do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, da mesma Unidade da Federação.

No caso, a legislação em vigor ao tempo do pedido de compensação (6 de julho de 2005) veda a realização de compensação administrativa de títulos da dívida pública municipal com débitos tributários da União Federal. Para melhor ilustrar a questão, transcreve-se o art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002:

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(...)

Além disso, é indispensável que os créditos a serem compensados sejam recíprocos, isto é, que tenham entre si, identidade subjetiva. A compensação dá-se entre créditos e débitos que se contrapõem. Deve haver, necessariamente, identidade entre os sujeitos da relação jurídica, conforme dispõem os arts. 368 e 369 do Código Civil.

Impossível, portanto, a compensação solicitada, pois os créditos que o Contribuinte pretende compensar são de créditos oriundos de ação judicial não transitada em julgado, cujo autor é terceiro, e que consubstancia título da dívida pública, de natureza não tributária.

No que se refere à multa aplicada, cumpre verificar que, como regra geral, aplica-se à compensação a lei vigente à época do pedido. Com efeito, “tratando-se de um instrumento para a extinção de créditos tributários relativos a tributos efetivamente devidos, aplica-se a lei vigente por ocasião do exercício da compensação pelo titular do crédito. Assim, independentemente da data do indébito ou da sua razão, a compensação deveria observar a lei vigente quando da sua realização.”¹ No entanto, no caso concreto, a norma que prevê a multa aplicável, qual seja, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 teve sua redação alterada entre a data do pedido de compensação e a aplicação da multa. De fato, em 2005, os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 possuíam a seguinte redação:

¹ PAULSEN, Leandro. "Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência." 10 ed. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2008. p. 1123.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(...)

Atualmente, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, incisos I e II, em face da modificação dada a efeito pela Lei nº 11.488/2007, encontra-se assim redigido:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

De acordo com o art. 106, inciso II, “c”, do CTN, aplica-se a lei tributária nova a fato pretérito, quanto essa for mais benéfica ao Contribuinte. “À semelhança do art. 2º, par. único do Cód. Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.”² Excepcionalmente, portanto, deve-se aplicar ao caso concreto a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 11.488/2007, ao invés da norma vigente ao tempo do pedido de compensação.

Desse modo, não deve mais incidir sobre o contribuinte a multa de 150%, porque a lei nova afastou tal possibilidade. Há, hoje, previsão de multa de 150% em outro diploma legal, qual seja, a Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 4º, que faz referência ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda assim, somente quando comprovada falsidade na declaração prestada pelo sujeito passivo.

Frise-se que não cuida o caso concreto de falsidade, porquanto os dados declarados pelo Contribuinte foram verdadeiros, ainda que não se enquadrem, em absoluto, aos ditames e exigências legais, conforme já demonstrado.

Resta, no entanto, aplicável ao Contribuinte a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Entendo que a Lei nº 11.488/2007 não revogou, por completo, a multa aplicada ao Contribuinte pela DRJ de Campinas/SP, mas apenas elidiu o gravame de 150% outrora existente. Com efeito, não há multa por falsidade ou fraude por aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 se não se constatar, antes, a não declaração de compensação. Cuida-se de um mesmo fato gerador principal, sendo a multa de 150% aplicada

² BALEEIRO, Aliomar. "Direito Tributário Brasileiro". 10 ed. Rio de Janeiro : Forense, 428-429.

em razão da constatação de um “agravante”: a constatação de falsidade. Observa-se que há a previsão de multa no caso de lançamento de ofício considerado não declarado, duplicando-se o seu valor quando, além de não ter havido declaração da compensação, se constatar falsidade nos dados declarados à Receita Federal. Assim, a não declaração de compensação é pressuposto fático e lógico de ambas as hipóteses, motivo pelo qual se deve considerar a multa de 150% como um gravame em relação à multa de 75%, e não como uma multa isolada e específica.

Certo, ademais, que, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, a compensação deve ser considerada como não declarada, *in verbis*:

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

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º 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. (...)

No que se refere ao argumento de que não seria devida a multa porque houve denúncia espontânea, cumpre verificar que, na verdade, não houve denúncia espontânea. Na verdade, houve tão somente pedido administrativo de compensação.

Assim, é devida a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de 75% (setenta e cinco por cento).

Cumpre salientar, outrossim, ser devido o pedido do Contribuinte de abatimento do valor pago a título de multa de mora, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor dos tributos ora devidos, sobre a multa do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96. Por terem ambas as multas a mesma finalidade de punição/compensação pelo atraso e não recolhimento a tempo e modo do tributo devido, podem ambas compensar-se mutuamente.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso, de modo a aplicar ao caso concreto multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no inciso I

do art. 44 da Lei nº 9.430/96, bem como para acolher o pedido de compensação da multa *retro* aplicada, de 75%, com a multa de mora no percentual de 20% (vinte por cento) já quitada pelo Contribuinte.



BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA