



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10909.001182/2005-89
Recurso nº 134.105 Voluntário
Matéria EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO
Acórdão nº 301-34.191
Sessão de 04 de dezembro de 2007
Recorrente TH TRANSPORTES LTDA.
Recorrida DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/10/1998

Multa isolada. Aplicação.

A multa prevista no Inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, isoladamente aplicada quando da existência de compensações indevidas, somente deve ser lançada se constatado que o instituto da compensação foi utilizado com o cometimento de fraude, o que não restou comprovado nos autos. Cabe a aplicação da multa prevista no Inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, isoladamente aplicada quando da existência de compensações indevidas, sendo exigível a multa de 75%.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de preclusão. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros, Rodrigo Cardozo Miranda, relator, Luiz Roberto Domingo, Patrícia Wanderkoke Oliveira (Suplente) e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro João Luiz Fregonazzi.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "OTACÍLIO DANTAS CARTAXO".
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI – Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari e Irene Souza da Trindade Torres. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Brochini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto por TH Transportes Ltda. (fls. 163 a 195) contra decisão proferida pela Colenda 1ª Turma da DRJ em Florianópolis – SC, que, por maioria de votos, julgou procedente em parte o lançamento da multa exigida isoladamente, reduzindo o percentual de 150% para 75%.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir, *verbis*:

"Através do auto de infração de fls. 1 a 34 foi constituída Multa Exigida Isoladamente, no valor de R\$ 59.532,93, resultante da incidência da alíquota de 150% sobre os débitos listados nas fls. 4 a 6, que foram objeto de compensação declarada pela interessada, não homologada pela Secretaria da Receita Federal, através de despacho decisório datado de 14/07/04, pois estavam amparadas em Obrigações ao Portador emitidas pela Eletrobrás.

No relatório fiscal é apresentada a Lei nº 4.152/1962, instituidora do Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica; comentada a extinção do direito de reclamar o resgate das referidas Obrigações ao Portador; demonstrado que à Secretaria da Receita Federal não foi dada competência para administrar o mencionado empréstimo compulsório, mas sim à Eletrobrás, conforme dispõe o Decreto nº 68.419/1971; esclarecido que as Obrigações ao Portador são títulos financeiros, aos quais não se estende o conceito de empréstimo compulsório; lembrado que o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 impossibilita a compensação de débitos tributários com créditos de natureza não tributária; e demonstrado o evidente intuito de fraude, tendo em vista que a interessada agiu de forma consciente ao apresentar as declarações de compensação.

Na fl. 57 consta cópia do Despacho Decisório de 14/07/04, proferido nos autos do processo administrativo nº 10909.001437/2004-22, pelo Delegado da Receita Federal em Itajaí, que não homologou as compensações comentadas.

Os fatos relatados foram objeto de Representação Fiscal para fins Penais tratada no processo 10909.001177/2005-76, em cumprimento ao disposto na Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001 e Portaria SRF nº 1.279/02.

A interessada apresenta a impugnação de fls. 70 a 135, através da qual defende as posições sintetizadas abaixo:

Em preliminar defende que ter ocorrido preclusão consumativa do direito do Fisco de lançar a multa isolada, pois a autoridade fiscal não teria obedecido aos limites processuais estabelecidos no § 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/03.

No mérito, afirma que o direito creditório que reclama não foi atingido pela prescrição, pois o prazo para resgate dos títulos seria de vinte anos, iniciado em 01/01/1977, somente após os quais teria início o prazo prescricional, igual a outros vinte anos.

Faz citação de artigos do Código Civil relativos à compensação entre credores e devedores.

Invoca a responsabilidade solidária da União pelo adimplemento das Obrigações ao Portador, nos termos do art. 4º, § 3º, da Lei nº 4.156/1962.

Advoga que o empréstimo compulsório tem natureza tributária, trazendo à colação textos de doutrina e jurisprudência.

Na fl. 92 transcreve artigos do Decreto nº 68.419/71 relativos ao Imposto Único sobre Energia Elétrica, seguidos de jurisprudência relativa ao empréstimo compulsório sobre energia elétrica.

Cita o art. 13 e parágrafo único da IN SRF nº 210/02, que trata da restituição de receita da União arrecadada mediante DARF, cuja administração não esteja a cargo da SRF – lembrou que o DARF foi criado pela IN SRF nº 81, de 27/12/96, o que inviabilizou o recolhimento do empréstimo compulsório sobre energia elétrica por esse meio.

Transcreveu o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 323, de 24/04/03, que trata da utilização de formulário para a apresentação de pedido de restituição e de compensação.

Afirma que a União e a Eletrobrás vêm praticando reiteradamente compensações. Cita MP 2.181-45, de 24/08/01, art. 9º, II, "c", e o Decreto 98.899, de 30/01/90, art. 1º, Decreto 95.790, de 07/03/88, art. 1º, e Assembléia Geral da Eletrobrás de 20/04/88. Portanto, a liquidez e certeza do crédito já teria sido aceita pela União, pois aceitou o aumento do Capital através da conversão de empréstimos compulsórios.

Frente à posição manifestada pela autoridade lançadora de que, mesmo que os títulos apresentados pela interessada tivessem natureza tributária, tratando-se de créditos de terceiros, jamais poderiam ser utilizados para a compensação pleiteada, argumenta na fl. 128:

As debêntures emitidas estão ao portador, e portanto regem-se pelo princípio da autonomia que não se refere à relação de débito e crédito que lhe deu origem, e sim ao relacionamento entre o devedor e terceiros. Há uma independência dos diversos e sucessivos possuidores crédito em relação a cada um dos outros.

Uma vez sendo as debêntures autônomas, o possuidor de boa fé exercita um direito próprio, que não pode ser restrinido ou destruído em virtude das relações existentes entre os anteriores possuidores e o devedor. Cada obrigação que deriva do título é autônoma em relação às demais.

Argumenta não haver previsão legal para a exigência da multa isolada.

A interessada discorre sobre conceitos de fraude, evasão, elisão e comenta que confessou espontaneamente débitos por meio da declaração de compensação e que realizou compensação aproveitando debêntures que expressam empréstimo compulsório, e questiona se há fraude nesse procedimento."

Este processo trata do auto de infração nº 0000758 (fls. 15-34), originado em auditoria interna das DCTF discriminadas no seu quadro 3 (fls. 17). Os valores lançados referem-se a juros pagos a menor ou não pagos e multa de ofício exigida isoladamente, conforme discriminado no 'Anexo IV – Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar – Não Pagos ou Pagos a Menor' (fls. 31)

Os enquadramentos legais encontram-se consignados no campo próprio do auto de infração, às fls. 18.

Cientificada do lançamento em 06/06/2002 (fls. 38), a contribuinte apresentou, em 08/07/2002, a impugnação de fls. 01-06, tempestiva, na qual alega que não se poderia falar em multa de mora pois os pagamentos foram feitos espontaneamente pelo contribuinte sem nenhum procedimento administrativo entre a data do vencimento e a data do efetivo pagamento, hipótese que configura a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional. Em sustentação à sua tese, colaciona jurisprudência administrativa (Câmara Superior de Recursos Fiscais) e do Tribunal Regional da (sic) Federal da 4ª Região. Informa que recolheu os juros lançados, no importe de R\$ 13,50, conforme DARF de fls. 36. "

A Colenda Turma de Julgamento, como salientado anteriormente, reduziu a multa isolada de 150% para 75%, ao fundamento de que não ocorreu fraude no pleito de compensação (fls. 140 a 151). A ementa deste julgado é a seguinte:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/10/1998, 31/01/2000, 31/01/2001, 31/12/2001, 30/04/2002, 31/07/2002, 31/10/2002, 15/01/2003, 31/03/2003, 15/04/2003, 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003

Ementa: MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. REDUÇÃO

A multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, isoladamente aplicada quando da existência de compensações indevidas, somente deve ser lançada se constatado que o instituto da compensação foi utilizado de forma fraudulenta, o que não ocorreu, sendo exigível a multa de 75%.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignado, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 163 a 195, reiterando os termos da impugnação apresentada, inclusive no tocante à preliminar de preclusão apresentada anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Preliminarmente, no tocante à alegação de preclusão, entendo que a decisão de primeira instância não merece reparos. Neste sentido, mister transcrever trecho do voto condutor da matéria na 1^a instância, *verbis* (fls. 154):

"Em preliminar a interessada assevera que teria ocorrido preclusão consumativa do direito do Fisco de lançar a multa isolada, pois a autoridade fiscal não teria obedecido aos limites processuais estabelecidos no § 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/03 de define:

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. (Vide Medida Provisória no 252, de 15/06/2005).

[...]

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em único processo para serem decididas simultaneamente.

O argumento da interessada consta na fl. 72 como segue:

Numa simples leitura do referido dispositivo legal, nota-se que o momento para o **lançamento das multas isoladas somente poderá ocorrer, antes da apresentação da manifestação de inconformidade**, a fim de que fossem reunidas e decididas simultaneamente.

Parte dos débitos lançados nesta multa, foram objeto de declaração de compensação não homologada por esta Secretaria de Receita Federal, conforme despacho decisório emitido em 14/07/2004 – Parecer Saort 095/2004. Portanto se legal fosse a aplicação desta multa isolada, a mesma deveria ser lançada no momento do indeferimento do processo de restituição de nº 10909.001437/2004-22 e não da homologação da compensação. (*Grifei*)

Discordo do entendimento da interessada, pois o conteúdo do § 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/03 aponta em outro sentido. Note-se que o legislador mandou reunir as peças (manifestação de inconformidade e impugnação ao lançamento da multa isolada) em um único processo com o propósito de serem decididas simultaneamente. Sendo a não-

homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo o motivo do lançamento da multa isolada, a decisão simultânea possibilita que a autoridade julgadora tenha pleno conhecimento de todos os aspectos envolvidos na lide, garantindo com isso a coerência nas decisões e a ampla defesa dos contribuintes.

No caso em comento a não-homologação da declaração de compensação apresentada pela interessada foi proferida nos autos do processo 10909.001437/2004-22, parcialmente reproduzido pelas fotocópias de fls. 35 a 37, sendo esta última o próprio Despacho Decisório contra o qual foi apresentada manifestação de inconformidade, que veio a ser julgada na mesma sessão em que a impugnação discutida nos presentes autos é apreciada, como atesta a cópia do Acórdão nº 6.400, de 23/09/05, proferido por esta 3ª Turma de Julgamento, contido nas fls. 140 a 149.

Como se vê, a concomitância na apreciação da manifestação de inconformidade frente à não-homologação da declaração de compensação e a impugnação ao lançamento da multa de ofício foi garantida, de modo que nenhum prejuízo foi impingido à interessada, que pôde apresentar livremente suas contra-razões, permitindo que esta instância julgadora formasse sua convicção frente a todos os aspectos da lide.

Já com relação ao mérito, verifica-se que as alegações do contribuinte têm como premissa o fato de que a compensação de tributos com créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás, que deu azo à incidência da multa isolada, seria legítima. Tal multa, desta feita, no entender do contribuinte, não seria devida (é de se recordar, a propósito, que a compensação não é objeto do presente processo, mas tão-somente a multa isolada).

Ocorre, no entanto, que este entendimento já foi reiteradamente rechaçado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme se verifica do teor da sua Súmula nº 6, publicada no DOU de 13/12/2006:

"Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários."

Resta patente, assim, que se cuida na presente hipótese de compensação em que os créditos utilizados pelo contribuinte não se referem a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por outro lado, no tocante à exigência de multa isolada de 75% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada, notadamente na hipótese do crédito utilizado não se referir a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, entendo que tal multa, na presente hipótese, não é cabível.

Com efeito, partindo da premissa de que não houve sonegação, fraude ou conluio, consoante a decisão de 1ª instância, e de que a declaração de compensação foi apresentada no dia 9 de junho de 2004, o disposto no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005, não pode incidir na espécie.

Neste sentido, aliás, faz-se mister lembrar declaração de voto proferida pela Conselheira Suzy no RV 135.590 (13952.000088/2004-94), que, de forma percuente, apresentou o histórico legislativo da matéria e chegou à mesma conclusão em situação análoga, em que o pedido de compensação foi apresentado antes de novembro de 2005, ou seja, antes do advento da Lei nº 11.196/2005.

Resumindo a questão, o § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, que serve de fundamento para aplicação da multa isolada à espécie, em que não há sonegação, fraude ou conluio, tem como redação atual a seguinte:

"Art. 18

§ 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 III do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I – no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II – no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuitu 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.”

A redação original da Lei nº 10.833/2003, no entanto, antes do advento da Lei nº 11.196/2005, tinha a seguinte redação:

“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.”

Assim, cabe indagar: quais são as hipóteses e, mais especificamente, a partir de quando, uma compensação pode ser considerada não declarada?

Neste ponto, vale ressaltar que desde a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que alterou o § 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, “os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo”.

Pois bem, então é de se indagar novamente: a partir de qual momento a “declaração de compensação” passa a ser uma compensação “não declarada”?

A resposta, de acordo com a atual redação do § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, está no inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação atual, de acordo com a Lei nº 11.051/2005, é a seguinte:

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

I – (...)

II – em que o crédito:

- a) (...);
- b) (...)
- c) (...)
- d) (...)
- e) *Não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF.*

Este dispositivo, no entanto, quando veio a lume originalmente, tinha a seguinte redação:

"A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou resarcido e dos prazos de prescrição."

Verifica-se, assim, que a legislação só previu o que deve ser considerada uma compensação “não declarada” a partir da Lei nº 11.051/2004, que deu a atual redação do inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Assim, somente a partir deste momento é que a penalidade prevista no § 4º da Lei nº 10.833/2003 poderia surtir efeitos.

No entanto, faz-se necessário seguir adiante, especificamente para constatar quando se deu a fixação da multa em 75%.

Conforme destacado acima, o percentual da multa foi fixada no § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003. Todavia, este percentual de 75% só teve previsão legal a partir da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

Por conseguinte, quando do pedido de compensação, ou seja, em junho de 2004, não havia legislação que servisse de arrimo à incidência da multa. Não havia previsão de multa na hipótese específica (“compensação não declarada”), que só surgiu com a Lei nº 11.051/2004, e não havia previsão da alíquota de 75%, que só surgiu com a Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

Em outras palavras, somente a partir dos fatos ocorridos após o advento da Lei nº 11.196, de 21/11/2005 é que há tipificação legal para a imposição da multa isolada no percentual de 75%.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a multa isolada de 75%.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2007


RODRIGO CARDZO MIRANDA - Conselheiro

Voto Vencedor

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator Designado

Discordo do Nobre Conselheiro Relator no que respeita tão-somente à aplicação da multa isolada de 75%.

DA COMPENSAÇÃO

A compensação foi introduzida no ordenamento jurídico, no que respeita aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, através da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, conforme comando inscrito no artigo 66 da referida norma legal:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

(...)

Segundo o regime instituído por essa norma legal, importante considerar que as compensações somente poderiam ser efetuadas entre tributos e contribuições da mesma espécie, e não haveria, ainda, necessidade de prévia autorização da Receita Federal para que o contribuinte levasse a efeito o encontro de contas, ressalvada é claro a possibilidade do contribuinte ser fiscalizado a qualquer tempo. Dessa forma, sem a necessidade de requerimento perante a Receita Federal, o contribuinte poderia registrar em sua contabilidade o crédito oposto contra a Fazenda Nacional e proceder à compensação.

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, exsurge uma nova modalidade de compensação, que permitiu a utilização de créditos a serem restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições a teor da norma contida no artigo 74 do referido diploma legal, verbis:

Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

Nesse novo regime, passou a ser necessário a apresentação de um pedido de compensação, que seria submetido à autoridade competente. Somente após análise e deferimento poderia então ser efetuado o encontro de contas. Durante a vigência dessa norma é que a recorrente apresentou à Receita Federal do Brasil o seu pedido.

Esse novo regime de compensação, diferente daquele instituído pela Lei nº 8.383/91, artigo 66, e alterações posteriores, passou a permitir a compensação entre débitos e

créditos de destinação constitucional divergente, mas com a necessidade de prévio requerimento à Receita Federal.

Com o advento da Lei n.º 10.637/2002, que introduziu significativa modificação na redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, passou a viger um regime jurídico único para a compensação relativa aos tributos administrados pela Receita Federal:

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

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

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

Assim, as duas espécies de compensação fundiram-se em apenas uma, permitindo a possibilidade de se efetuar a compensação sem a necessidade de requerimento e prévia autorização da Receita Federal. Não é demais lembrar que essa nova dispensação fragilizou extremamente os controles.

Sob o manto do novo ordenamento jurídico, exige-se que o contribuinte apresente uma declaração de compensação à Receita Federal do Brasil, indicando o montante do crédito utilizado, sua origem, devendo registrar os créditos tributários (débitos) que deseja quitar por meio da compensação.

Uma vez declarada a compensação, há várias consequências:

- * o crédito tributário objeto da declaração de compensação fica com exigibilidade suspensa;
- * a compensação extingue o crédito tributário a ser pago sob condição resolutória de sua ulterior homologação;
- * o contribuinte realiza por conta própria o encontro de contas;
- * caberá à Receita Federal fiscalizar o contribuinte e verificar as informações apresentadas, homologando ou não a compensação;
- * o contribuinte pode opor manifestação de inconformidade ao despacho decisório da autoridade administrativa que não homologar seus supostos créditos.

Valendo-se da facilidade de oferecer à compensação créditos de natureza não-tributária, conduta que sabia ou devia saber estar vedada, a teor da norma contida nos incisos III e IV do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, incisos acrescentados pela Lei n.º 10.637/2002, a contribuinte comete ato ilícito punível nos termos da lei vigente, como será demonstrado.

A recorrente agiu de forma intencional, com o propósito de se eximir do pagamento de tributos, apresentando declaração de compensação amparada em pretensos créditos que sabia não se referir a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Ainda, os atos praticados pela recorrente obstaram a Receita Federal no prosseguimento da cobrança dos créditos tributários devidos e indevidamente compensados.

Verifica-se, em tese, a presença de fraude, visando o não pagamento dos tributos devidos, consoante expressa disposição contida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, que considera fraude a ação ou omissão dolosa tendente a evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos.

DA LEI VIGENTE À ÉPOCA DA PROTOLIZAÇÃO DO PEDIDO

Por meio do Processo Administrativo n.º 10909.001437/2004-22, a recorrente protocolizou em 09/06/2004 pedido de restituição referente ao resgate do título denominado “obrigações ao portador” emitido pela ELETROBRÁS, para dar quitação ao empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, instituído pela Lei n.º 4.156, de 28 de novembro de 1962, posteriormente alterada pela Lei n.º 5.073, de 18 de agosto de 1966.

Ato contínuo, na mesma data apresentou declarações de compensação referentes à utilização de parte desse valor para compensar débitos tributários próprios.

Releva considerar que este processo administrativo fiscal diz respeito à aplicação da multa exigida isoladamente, haja vista que a não homologação das compensações e a respectiva manifestação de inconformidade foram objeto do processo n.º 10909.001437/2004-22.

A Lei vigente à época da protocolização dos pedidos de restituição e compensação, o caput e o § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (MP nº 135, de 30 de outubro de 2003), vigiam com a redação original e previam a imposição da multa isolada nos casos de compensação indevida, *in verbis*:

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.

[...]

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso.

f[...]

Na mesma época, também vigia o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, que estabelecia como fraudulenta a compensação indevida, nos seguintes termos:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,

por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:

I – de natureza não-tributária;

II – inexistente de fato;

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;

IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.

Portanto, à época do lançamento de ofício era possível a aplicação da multa isolada de 75%, bem como a multa agravada, de 150%.

Releva considerar que as questões relativas à compensação não declarada e a supressão do Inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não havia adentrado o campo jurídico por ocasião do lançamento de ofício.

Sob esse aspecto, ressalte-se que a lei posterior somente retroage para beneficiar o réu, consoante preceito esculpido no artigo 106, Inciso II, “c” do CTN, o que não é o caso:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Outrossim, o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador, sendo regido pela lei vigente à época a teor do disposto no artigo 144 do CTN, *verbis*

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Pelo exposto, não cabe aplicar, no caso em tela, a legislação posterior, eis que consubstanciaria ofensa ao princípio da legalidade.

Posteriormente, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (MP nº 219, de 30 de setembro de 2004), conforme norma contida no artigo 25, deu nova redação ao caput e ao § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, *verbis*:

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 artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 2.º . A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2.º 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.

Portanto, com o advento da Lei nº 11.051, de 2004, a interpretação dada à matéria pelo Ato Declaratório nº 17, de 2002 passou a ter assento legal, ficando os atos praticados pela recorrente inseridos na moldura legal prevista na Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, caso essa retroagisse.

DA FRAUDE

A fraude de que cuida a Lei nº 4.502/1964, art. 72, consiste em:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de 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.

Numa exegese gramatical, verifica-se que o legislador faz uso de uma dupla de verbos para definir o que considera fraude, quais sejam:

1. *impedir ou retardar;*
2. *excluir ou modificar;*
3. *evitar ou diferir.*

Assim, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a:

1. *impedir ou retardar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal;*
2. *excluir ou modificar as características essenciais de fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido;*
3. *evitar ou diferir o pagamento do montante do imposto devido.*

Numa exegese gramatical, verifica-se não haver o menor sentido em carrear a dupla de verbos do item 3, acima, para dentro do item 2. Seria o mesmo que dizer que evitar ou diferir o pagamento do imposto devido somente constituiria a hipótese de fraude se a ação ou omissão dolosa excluisse ou modificasse as características essenciais do fato gerador. Ora, isso é restringir o que a lei não restringiu, abolindo o intérprete a terceira hipótese de fraude e

incluindo-a na segunda hipótese, o que é totalmente desnecessário, pois reduzir o montante do imposto devido já engloba evitar ou diferir o pagamento do montante do imposto devido.

Ora, uma vez que de alguma forma o montante devido foi reduzido, inclusive pode ser reduzido a zero, evitou-se ou foi deferido o pagamento do tributo devido, o que significa tornar letra morta e inútil a terceira hipótese, que por essa razão não poderia estar incluída na segunda hipótese. Convém ressaltar que na lei não há palavras ou termos inúteis, o que leva à necessária conclusão que os atos praticados pela recorrente poderiam se enquadrados na hipótese de ação ou omissão dolosa denominada de fraude.

Prosseguindo, a dolosa intenção passou a ser considerada presente com a mera obtenção do resultado de diferir, reduzir ou evitar o pagamento do montante devido. Existindo a conduta delituosa, o dolo é evidente, consoante o disposto Ato Declaratório Interpretativo n.º 17/2002.

No caso dos autos, a compensação pleiteada foi considerada indevida, haja vista que o crédito da recorrente é representado por Obrigações ao Portador emitidas pela Eletrobrás, títulos esses não administrados pela SRF, enquadrando-se, pois, na hipótese a que se refere o inciso I do Ato Declaratório Interpretativo n.º 17/2002..

Como se percebe, por força do que dispunha o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, a autoridade fiscal não poderia ter tomado outra medida que não fosse a imposição da multa isolada no percentual de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Infere-se de tais dispositivos que basta que o pedido ou a declaração de compensação incida em uma das hipóteses descritas para que seja cabível o lançamento da multa isolada.

Em verdade, o legislador, na medida em que conferiu ao contribuinte a prerrogativa de adotar procedimentos inerentes à compensação por meio de declaração própria, estabeleceu em contrapartida situações para as quais, em desconformidade com o direito subjetivo que assistiria ao sujeito passivo do tributo/contribuição, incorrer-se-á em infração à lei, punível com a multa de ofício isolada. Assim, em se tratando de pretensão relativa a crédito não administrado pela SRF, como no caso dos autos, presente está o pressuposto do lançamento da multa isolada.

No caso em tela, a intenção de não recolher os tributos devidos mediante artifício doloso merece ser mitigada, pois a recorrente pleiteou, através de processo administrativo a restituição e a compensação por meio do formulário Pedido de Restituição/Declaração de Compensação, tendo em vista que não poderia apresentar a referida compensação em meio eletrônico (PER/DECOMP) por não haver campo necessário a ser preenchido em face da natureza do crédito pleiteado.

Tem razão, portanto, o nobre relator designado para redigir o voto vencedor do acórdão recorrido, ao afirmar que “se a interessada tivesse transmitido sua compensação por meio eletrônico (PER/DECOMP) certamente teria que fazer declaração incorreta acerca do suposto crédito pleiteado, o que poderia suscitar dúvidas na correção de seu procedimento, mas tal não é o caso”.

Portanto, entendo não restar provada nos autos a prática de atos inquinados de falsidade, consubstanciados em ação ou omissão dolosa com o objetivo de não recolher o crédito tributário devido, os quais a lei denomina de fraude. Todavia, a compensação indevida é infração punível pela multa isolada de 75%, como demonstrado ao longo deste voto.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2007

JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator Designado