



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10909.001559/2005-08
Recurso nº	134.410 Voluntário
Matéria	MULTA DIVERSA
Acórdão nº	301-33.807
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	MARAZUL TECNOPLÁSTICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	DRF/FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

Ementa: PROCESSUAL. MULTA ISOLADA. DESQUALIFICAÇÃO.

Cabe a exigência de multa isolada de 75% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada, na hipótese do crédito utilizado pelo contribuinte não se referir a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Inteligência do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21.11.2005.

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; não há que se considerar a aplicação da multa qualificada se não presentes as hipóteses de fraude.

RECURSO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, George Lippert Neto, e Adriana Giuntini Viana, que reduziam a multa para 50% e a conselheira Susy Gomes Hoffmann que dava provimento integral. Os conselheiros Luiz Roberto Domingo e Susy Gomes Hoffmann apresentarão declaração de voto nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



VALMAR FONSECA DE MENEZES - Relator

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 Dourado Maciel.

Relatório

Em razão da apresentação de forma didática e racional, notadamente por conter os elementos necessários à análise da matéria, adoto como parte integrante deste, o relatório constante da decisão de primeira instância, a saber:

“Através do auto de infração de fls. 1 a 29 foi constituída Multa Exigida Isoladamente, no valor de R\$1.586.343,25, resultante da incidência da alíquota de 150% sobre os débitos referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que foram objeto de **compensação** apresentada pela interessada através de formulário, como se vê nas fls. 42 a 71, considerada **não-declarada**, conforme o Despacho Decisório de 30/05/2005, de fl. 83, proferido pelo Delegado da Receita Federal em Itajaí – SC nos autos do processo administrativo nº 10909.000134/2005-73, pois estava amparada 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; enfocado que os títulos em questão foram adquiridos de terceiros e que a interessada jamais figurou no pólo passivo do empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica; 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.

Os fatos relatados foram objeto de Representação Fiscal para fins Penais tratada no processo 10909.001564/2005-11, em obediência à legislação que rege a matéria.

A interessada apresenta a impugnação de fls. 112 a 154, através da qual defende as posições sintetizadas abaixo:

Afirma que o direito creditório que reclama não foi atingido pela prescrição, pois o prazo para resgate dos títulos seria de vinte anos, somente após os quais teria início o prazo prescricional, igual a outros vinte anos.

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 de jurisprudência.

Argumenta que o empréstimo compulsório foi pago por meio dos títulos ao portador, nascendo aí outra relação jurídica, de cunho civil. Contudo, essa nova relação não teria perdido sua natureza tributária.

Cita o art. 15 e parágrafos da IN SRF n.º 460, de 18/10/04, que trata da restituição de receita da União arrecadada mediante DARF, cuja administração não esteja a cargo da SRF.

Cita o art. 9º, XIX, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que confere competência ao Terceiro Conselho para julgar os recursos de ofício e voluntário relativos a empréstimos compulsórios.

Cita o art. 17 da Lei n.º 9.784/99 para concluir que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal são competentes para apreciar, em primeira instância, pedidos de restituição e de compensação relativos a empréstimo compulsório materializado em Obrigações e/ou Cautelas da Eletrobrás.

Afirma que não há vedação legal para a compensação em análise, fazendo referência à Lei n.º 9.430/96, art. 74, § 3º, I a VI.

Transcreve decisão judicial favorável à sua pretensão de compensação.

Contesta o lançamento da multa isolada antes que seja proferida decisão final na esfera administrativa. Nas suas palavras, como consta na fl. 139:

Assim, o auto de infração e anexos está desprovido de conteúdo material, ou seja, não têm sentido subsistirem até que seja definitivamente julgado o pedido de restituição, haja vista uma vez procedente não há que se cogitar em infração tributária e adjacentes encargos financeiros.

Afirma que os procedimentos que adotou estão em harmonia com o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, o que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo.

Argumenta que a multa no percentual de 150% tem caráter confiscatório.

Alega ser ilegal e inconstitucional o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 17, de 02/10/02.

Transcreveu o art. 76 e parágrafos da IN SRF n.º 460/04 e fez menção à IN SRF n.º 323/03, para argumentar que a havia previsão para a utilização de formulário para a apresentação de pedido de restituição e de compensação.

Requer que a decisão “nos moldes do art. 31 do Decreto n.º 70.235/72, deve entre outros requisitos, referir-se expressamente às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, sob pena do malsinado cerceamento de defesa.”

Requer ainda que “a presente impugnação seja reunida à manifestação de inconformidade ofertada (processo n.º 10909.000134/2005-73) e decididas simultaneamente, com fulcro no artigo 18, § 3º da lei n.º 10.833/2003.”

Também requer, se necessário, a produção de provas e a realização de perícias.

Contesta a ocorrência de evidente intuito de fraude, afirmando ter agido dentro da lei, não se podendo falar que tenha impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador, já declarou seus débitos em DCTF e na Declaração de Compensação."

A decisão prolatada no Acórdão recorrido julgou o lançamento procedente, consoante ementa adiante transcrita:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

Ementa: COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO - Nos casos de compensação não-declarada, verificado o evidente intuito de fraude, aplica-se a multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO - As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

A exigência de multa de ofício está prevista em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade contra a sua cobrança.

Lançamento Procedente"

Ciente dos julgados de primeira instância, a contribuinte avia o seu recurso voluntário tempestivo, reiterando os termos contidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

Por pertinente e guardar absoluta consonância com a hipótese presente nos autos, adoto – como razões de decidir - o voto do eminente Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, proferido por ocasião do julgamento do recurso no. 133.409, o qual transcrevo, a seguir, em excertos:

“A matéria trazida ao debate trata da pertinência da aplicação de **multa isolada**, originariamente aplicada à época da lavratura do auto de infração, mediante o pressuposto de evidente intuito de fraude, com fulcro no art. 18 da Lei nº 10.833/03, e suas posteriores alterações introduzidas pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, pelo art. 18 da Lei nº 10.833/03 e pelo art. 25 da Lei nº 11.051/04, cominando em multa de 150% (referência percentual do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96), em razão da realização de procedimentos compensatórios pela recorrente, nos quais foram utilizados títulos de crédito oriundo de Empréstimo Compulsório em favor da Eletrobrás (obrigação ao portador), não passível de compensação por expressa disposição de lei.

(...)

A autoridade autuante, com base em despacho decisório que argüiu a inexistência de competência para a apreciação do pedido de restituição (vide auto de infração, fl. 06), procedeu ao lançamento de ofício de multa isolada em vista da definição expressa pelo art. único, inciso III do Ato Declaratório Interpretativo – ADI nº 17, de 02/10/02, por meio do auto de infração lavrado.

Entendeu, portanto, que houve evidente intuito de fraude na conduta da contribuinte ao realizar o ajuste de contas pela via do procedimento administrativo da compensação de débitos tributários com créditos oriundos de empréstimos compulsórios da Eletrobrás, não administrado pela Secretaria da Receita Federal, por se tratar de compensação indevida.

(...)

De outra parte, a recorrente argüi sobre a impertinência da aplicação dessa multa no enquadramento adotado pela decisão *a quo*, em razão de sua inadequação ao caso vertente.

Defende a Recorrente que o procedimento compensatório por si engendrado possui viabilidade jurídica, que atenderam aos dispositivos normativos contidos na IN/SRF nº 210/02 vigente à época, ao passo que a multa prevista no art. 44-I da Lei 9.430/96 aplicar-se-á quando houver falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo e nos casos de declaração inexata.

Assinala, ainda, que o inciso em comento trata, especificamente, de pagamento, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156-I do CTN, enquanto que o procedimento por ela encetado busca a extinção de seus débitos fiscais através da compensação, outra modalidade de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do mesmo *mandamus*. Portanto, inaplicável a multa impingida.

Feitas estas considerações passo à análise dos fatos.

De antemão, registre-se, por oportuno, que a ora Recorrente formalizou junto à repartição fiscal de sua jurisdição pedido de restituição da quantia de R\$ 1.524.595,58, referente a títulos emitidos pela Eletrobrás, instituído pela Lei nº 45.156/62, por decorrência também foram formalizados os processos de Declaração de Compensação nºs 16542.000046/2004-73, 16542.000099/2004-94 e 16542.0000621/2004-36, entre 30/01 a 28/12/04.

Em 27/01/05, foi prolatado o Despacho Decisório (fls. 09/14) sobre o pedido formulado no processo nº 16542.000046/2004-73, que deixou de apreciar o Pedido de Restituição formulado pela ora Recorrente por não configurar as hipóteses previstas na legislação tributária que rege o instituto da compensação no âmbito da SRF, em consequência declarando não homologadas as Declarações de Compensação demandadas, determinando ao final, pela realização do procedimento de lançamento de ofício de multa isolada, com base no inciso III do art. único do ADI/SRF nº 17/02, além de representação fiscal para fins penais, em atendimento às Portarias SRF nº 2.752/01 e 1.279/02.

Portanto, a lavratura do auto de infração constante dos autos apenas ocorreu em 21/02/05, tendo como referência o despacho decisório retromencionado, notadamente no tange à motivação legal aplicada ao caso vertente, a título de multa isolada, com base no inciso III do art. único do ADI/SRF nº 17/02, que assim disciplina:

"Art. 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 – (...);

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei

IV – (...)."

Por sua vez, o comando legal que consubstanciou o referido embasamento encontra-se no **inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96** dispõe, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I - (...);

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". (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006). (Sem destaque no original).

Depreende-se do exposto que o fundamento da multa isolada encontra-se no evidente intuito de fraude, daí o seu agravamento para 150%.

A MP n.º 135/03, convertida na Lei n.º 10.833/03, alterou a redação existente até então para multa isolada, tal como aquela exigida no auto de infração, encontrando-se o novo texto legal no art. 18 da referida lei, adiante transcrito.

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 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 de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964."

Como visto, segundo o art. 18 supramencionado, a imposição da multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida **aplicar-se-á unicamente na hipótese de o crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal.**

Posteriormente, o art. 25 da Lei n.º 11.051/04 deu nova redação para o art. 18, supramencionado, *litteris*:

"Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964."

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado."

O texto acima transcrito suprimiu do art. 18 da Lei n.º 10.833/03, a expressão **"por expressa disposição legal."**, mantendo, outrossim, o entendimento quanto ao evidente intuito de fraude, conforme consta do caput do art. 25 da Lei n.º 11.051/04, **"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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964"**.

Logo, a multa lançada no auto de infração trata-se de multa isolada, semelhante àquela qualificada (Inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e percentual de 150%) por guardar relação com o evidente intuito de fraude. Ambos os textos tem como matriz legal os arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, que trata de sonegação, fraude e conluio.

Em comum ambos os textos têm a ação ou omissão dolosa, por isso enquadrado no art. 44-II da Lei n.º 9.430/96, que foi a base legal utilizada para consubstanciar o fundamento contido no ADI/SRF n.º 17/02, objeto da lavratura do auto de infração para lançamento da multa isolada.

Reforça esta tese o procedimento de realização de Representação Fiscal para Fins Penais – Outros Crimes, em razão de ilícito praticado, com fulcro nos arts. 1º - I I e 2º - I, ambos da Lei 8.137/90, que versam sobre fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal e; **fazer declaração falsa ou omitir sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar fraude**, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

(...)

A tese encetada pela decisão de primeira instância partiu da premissa de que o entendimento constante do ADI/SRF nº 17/02 foi derogado em razão da alteração do texto legal contido no art. 25 da Lei nº 11.051/05, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, pela supressão dos termos *“débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária”*, para fins de aplicação da Multa Isolada de 150%.

Diante de tal fato restou o entendimento de que o ADI/SRF nº 17/02, mencionado no lançamento encontra-se derogado.

Isto porque a IN/SRF nº 534/05 alterou o art. 31 da IN/SRF nº 460/04, possibilitando que nos casos de compensação não declarada (em que o crédito, como no caso vertente, *não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF*), a penalidade a ser aplicada poderá ser de 75% ou de 150%, previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual estabeleceu-se a possibilidade de a multa isolada ser reduzida de 150% para 75%, entendimento esse que foi adotado pelo juízo *a quo*.

Como visto, sob a ótica da inexistência de fraude no procedimento engendrado pela recorrente, posição esta inaugurada pela decisão hostilizada, vislumbrou-se a possibilidade de substituição do percentual de 150% contido no enquadramento da exação tributária sob a égide do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, para exigência de multa de 75%, portanto menos onerosa.

Vejamos então a possibilidade de aplicabilidade do raciocínio então desenvolvido no caso em concreto.

O § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/05, consubstancia a tese ora apresentada, a saber:

“§ 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:

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).”

“Art.44, Lei nº 9.430/96, caput (...):

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004).”

Por sua vez, o inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tem a seguinte redação:

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

I – (...);

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

a) (...);

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela
Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)."*

O desenvolvimento do raciocínio trilhado encontra supedâneo no princípio da retroatividade mais benéfica, esculpido no art. 106-II, 'c', do CTN, que estabelece para o caso de ato não definitivamente julgado, a aplicação da lei a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

O acerto deste entendimento encontra-se ratificado pelo art. 107 do mesmo *mandamus*, que ao tratar da interpretação e da integração da legislação tributária, assinala que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Há que se concluir pelo acerto do juízo firmado pela decisão de primeira instância, a partir da fundamentação erigida de forma primorosa. Pelo mesmo motivo não merece a mesma sorte a tese apresentada pela recorrente no recurso voluntário.

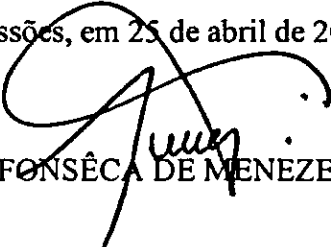
(...)"

O caso ora em análise é idêntico ao que foi julgado naquela ocasião, apenas com a ressalva de que naquela oportunidade a própria decisão recorrida reduziu o percentual da multa aplicada para 75%. No voto acima transcrito, em virtude o recurso de ofício interposto, esta nuance também foi objeto de apreciação, indo de encontro ao mesmo entendimento deste relator.

Diante de todo o exposto, adotando integralmente o voto em referência, voto no sentido de que seja dado provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%, por entender que não resta configurada – nos autos – a ocorrência de fraude.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo,

Trata-se de lançamento de multa com base no art. 18 da Medida Provisória n.º. 135/2003, convertida na Lei n.º. 10.833/2003, que ao derogar o art. 90 da Medida Provisória n.º. 2.158-35/2001, previu que:

"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.

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

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 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 um único processo para serem decididas simultaneamente."

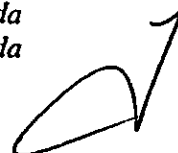
Ocorreu que a Lei n.º. 10.833/2003 foi alterada pelo art. 25 da Lei n.º. 11.051/2004, com a seguinte redação, incluindo o § 4º para açambarcar os casos de compensação considerada não declarada que não estava amparada pela redação anterior:

"Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação: Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com 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.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da



Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

.....
§ 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.' (NR)''

A questão é que a alteração não se limitou a incluir o § 4º, mas promoveu, também, alteração do § 2º, limitando a pena àquela prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, ou seja, apenas a penalidade de 150%:

"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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Note-se que apenas o inciso II é aplicável como sanção para o ato de compensação punível.

Pois bem, no que concerne ao § 4º do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 (incluído pelo art. 25 da Lei n.º 11.051/2004), ressalte-se que para o "tipo" descrito nesse dispositivo considera, também, aplicável a penalidade do art. 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, ou seja, para aqueles casos em que for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 64 da Lei n.º 9.430/1996. A hipótese de "compensação não declarada" prevista por esse dispositivo, por sua vez, foi introduzida, também, pela Lei n.º 11.051/2004.

A penalidade aplicável à conduta punível de requerer a compensação "considerada não declarada" é vigente a partir de 30/12/2004.

As alterações legislativas não pararam por aí. Em 30/06/2006 foi publicada a Medida Provisória n.º 303, cujo art. 18 alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, nos seguintes termos:

"Art. 18. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;



II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

....." (NR)

Desta forma a penalidade indicada como aplicável pelo ato punível de requerer a compensação "considerada não declarada", ou seja, a prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, passou de 150% para 50% (*II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*).

Impende colacionar o art. 106 do Código Tributário Nacional:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Note-se que a penalidade foi reduzida de 150% para 50%, não pela alteração do art. 18 da lei nº. 10.833/2003 (reconheça-se), mas sim pela alteração da disposição legal indicada nesse artigo como pena aplicável (inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/1996).

Às penalidades, em direito tributário, aplicam-se os mesmos princípios de Direito Penal, seja em relação ao fato típico, seja em relação à *retroatividade benigna*, com a aplicação da lei mais favorável (menos gravosa). Aplica-se ao lançamento da multa a legislação que,

posteriormente à ocorrência do fato típico, tenha reduzido sanção pela transgressão ou excluído a pena.

Nesse sentido é que tenho convicção de que não há supedâneo legal para aplicação da penalidade de 75%, pois não se confundem os incisos I e II do art. 9.430/1996, tanto que a Lei n.º 11.051/2004 excluiu da redação do § 2º do art. 18 da lei n.º 10.833/2003 a previsão de aplicação do inciso I para aplicação EXCLUSIVAMENTE do inciso II.

Ora, se a Lei exclui a penalidade de 75% (inciso I do art. 44 da lei n.º 9.430/1996), não pode o julgador aplicá-la ao arrepio da lei *sponte sua*, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Assim, deve prevalecer apenas a penalidade prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redução trazida pela Medida Provisória n.º 303/2006, como sanção do caso em apreço.

Cito os precedentes: Acórdão n.ºs. 101-95986, de 26/01/2007 e Acórdão 101-95.820, de 19/10/2006:

Acórdão 101-95986

"IRPJ – MULTA ISOLADA – RECOLHIMENTO A MENOR DAS PARCELAS MENSAIS – A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.

MULTA ISOLADA – REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351, DE 22/01/2007 – RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

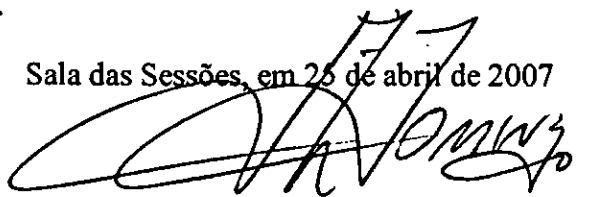
Acórdão 101-95820

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

MULTA ISOLADA – REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 303, DE 29/06/2006 – RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional

Diante do exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso para reduzir a multa para 50%, por aplicação do princípio da retroatividade benigna disposta no artigo 106, II, "c", do CTN.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Conselheiro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

Trata-se o presente processo administrativo fiscal referente a Auto de Infração, de fls. 03/05, em que se autuou a Recorrente com aplicação de multa isolada, no importe de 150% sobre os valores indevidamente compensados. Os fatos ocorreram antes de novembro de 2005.

A questão central está em saber se há fundamentação legal, à época dos fatos, para a cobrança da multa isolada por compensação indevida no importe de 150% ou de 75%. Para tanto é necessário fazer uma digressão legislativa a fim de verificar a evolução do instituto da multa isolada no sistema positivo, o que se passa a fazer a seguir.

A possibilidade de utilização do instituto da compensação para extinção de créditos tributários veio apenas com o advento da Lei 8383/91, artigo 66, que assim dispunha:

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 subseqüentes.

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

§ 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Esse dispositivo legal foi, posteriormente, alterado pela Lei 9.069 de 29 de junho de 1995, tendo o seu novo texto assim definido:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, 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 período subseqüente.

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

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Em 1996, a Lei 9.430 de 27 de dezembro, trouxe outras inovações ao instituto da compensação e temas correlatos. Observe-se que a transcrição dos dispositivos legais da referida lei são aquelas que constam do site do www.planalto.gov.br, a fim de deixar claro, que houve mudanças no texto primitivo da lei, inclusive com alterações relevantes e recentes, como se observa a seguir:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de

22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

~~*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*~~

~~*§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.*~~

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

....

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

~~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 ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.~~

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

~~§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)~~

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

~~IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)~~

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

~~V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)~~

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

~~§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)~~

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

~~§ 12. 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 ressarcido e dos prazos de prescrição. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)~~

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

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O artigo 90 da MP 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 determina que:

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

O artigo 49 da Lei 10.637/2002 prevê a alteração do artigo 74 da Lei 9.430/97:

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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.

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

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º 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.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo."(NR)

Por sua vez a Lei 10.833/03 trouxe as seguintes inovações, que por sua vez também sofreram modificações posteriores:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. 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 ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR)

~~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.~~

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)

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

~~§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.~~

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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 um único processo para serem decididas simultaneamente.

~~§ 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)~~

§ 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 2005)

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 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 2005)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

A Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, trouxe as seguintes modificações aos textos legais já citados:

Art. 4º O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

.....

§ 3º

.....

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

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

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

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

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação." (NR)

A lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 trouxe as seguintes modificações aos textos legais já citados:

Art. 117. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

"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 II 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 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.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR)

Como se verifica, a legislação que trata do tema é complexa, pois foram feitas várias alterações ao longo do tempo, de tal forma que teremos que verificar a data da ocorrência do fato gerador, a fim de verificar qual a legislação aplicável à época dos fatos.

Assim, em vista de toda a legislação supra transcrita, podemos resumi-la da seguinte forma:

1.

A Lei 8383/91 trouxe em seu artigo 66 a possibilidade do contribuinte efetuar compensação de créditos tributários com débitos tributários desde que da mesma espécie. A Lei 9069/95 alterou tal previsão, proporcionando a possibilidade da compensação entre tributos de espécie diversa.

2.

Em 1996, a Lei 9430 de 27 de dezembro, traz em seu artigo 43 a possibilidade de lançamento de multa isolada (*poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*).

O artigo 44 da citada lei tratava das multas que seriam lançadas nos casos dos lançamentos de ofício e observe-se que a redação original não tratou, especificamente, dos casos de compensação indevida, sendo que o § 1º do inciso II do artigo 44 indicou os casos em que eram cabíveis as cobranças das referidas multas.

3.

A Lei 9430/96 trazia em seu artigo 74, na redação original, uma disposição singela sobre a compensação tributária. Dizia a redação original: *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 ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.*

4.

Em 24 agosto de 2001, com a MP 2158-35, o artigo 90 passou a prever que: *Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

5.

Com o advento da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 foi alterado o artigo 74 da Lei 9430/96 (pelo artigo 49 da Lei 10.637) que passou a ter a seguinte redação: *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.

O parágrafo 3º. deste artigo com a redação dada pela Lei 10.637/2002 indicou diversas hipóteses que não poderiam ser objeto de compensação nos moldes referidos no caput do artigo. Além do mais foram incluídos outros parágrafos para disciplinar o processamento da compensação.

6.

A lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003 volta a inovar no texto da Lei 9430/96, para acrescentar diversos parágrafos ao artigo 74, dentre eles o § 6º que determina que a declaração de compensação equivale à confissão de dívida.

Ainda essa lei, previa, em seu artigo 18 que: *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 n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

Assim, fica claro que a referida lei previa três possíveis hipóteses para aplicação da multa isolada nos casos de compensação indevida, a saber: a) o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal; b) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, c) quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Entendo que quando a lei trouxe as três referidas hipóteses de forma distinta; já excluiu as hipóteses “a” e “b” acima como típicas das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

7.

Tal conclusão é importante porque a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, alterou o dispositivo acima citado, determinando que a multa isolada em razão da não-homologação da compensação somente seria cabível nos casos em que ficar caracterizada a prática de infração, quando altera o artigo 18 da referida lei que passa 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.*

Portanto, como dito, as outras duas hipóteses anteriormente previstas não se caracterizam como infrações nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei no. 4.502/64.

8.

Ademais, somente em 29 de dezembro de 2004, com o advento da citada Lei 11.051 que alterou o § 12 do artigo 74 da Lei 9430/96 (parágrafo esse incluído pela Lei 10.833/03) fica prevista a hipótese de que será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: ...II – em que o crédito: ...”c” refira-se a título público.

Assim, somente com a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004 (isto é para compensações feitas após essa data) pode passar a ser considerada como não declarada as compensações previstas, bem como, de acordo com a redação do § 13º, também incluído por meio dessa lei, que as disposições procedimentais gerais sobre a compensação deixam de ser aplicadas para as compensações consideradas “não declaradas” nos termos da referida lei.

9.

Com relação ao percentual da multa a ser aplicada temos de observar que:

a) Somente com a Lei 10.833/03 veio a indicação do percentual de multa a ser aplicado nos casos de compensação indevida, nos seguintes termos: § 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 n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

b) A Lei 11.051/2004 alterou tal dispositivo indicando que a multa desses casos será ou a prevista no inciso II do caput do artigo 44 ou no § 2º. do referido artigo, conforme o caso. A nova redação é a seguinte: § 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) Além disso, a Lei 11.051/2004 acrescentou o § 4º. ao artigo 18 da Lei 10.833/03, com 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 9430, de 27 de dezembro de 1996.

d) Em 21 de novembro de 2005, pela Lei 11.196, foi alterado o § 4º. do artigo 18 da Lei 10.833/03

§ 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:

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 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.

§ 5ª Aplica-se o disposto no § 2ª do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4ª deste artigo." (NR)

Enfim, essas as considerações necessárias sobre o histórico legislativo da aplicação de multas nos casos das compensações indevidas ou consideradas como não declaradas.

Fica, evidente, que à época dos fatos reportados nos autos, não havia legislação que sustentasse a cobrança de multa, motivo que por si só, é suficiente, para afastar a cobrança da multa consolidada no auto de infração, objeto do presente recurso.

Portanto, entendo que somente a partir dos fatos ocorridos ao abrigo da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 há a tipificação legal para a imposição da multa isolada no percentual de 75%.

Anteriormente só caberia a multa isolada para os casos em que ficasse comprovado o dolo, na tipificação dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, o que também não ocorre no presente caso.

Todavia, a fim de esclarecer mais um item tratado no curso do processo, há que se considerar, que na lavratura do auto de infração não houve a tipificação dos atos da Recorrente como típicos de fraude legalmente previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64. Entendo que vital para a legalidade do ato administrativo – em vista do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa – que tal conduta da Recorrente estivesse expressamente prevista no referido ato. Não ocorrendo tal descrição, não pode subsistir o auto, baseado em suposta fraude do contribuinte.

Ademais, os fatos alegados jamais tipificariam a fraude nos termos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Nesse sentido, há de ser citado voto do Eminentíssimo Conselheiro José Henrique Longo, em recurso julgado em sede de Recurso Especial, na Egrégia Câmara de Recursos Fiscais, em sessão de junho de 2006, cujo trecho de vital importância para o presente caso, passo a transcrever:

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, de modo que deve ser admitido. Com efeito, a decisão da E. 3ª Câmara não foi unânime e, conforme se verá a seguir, do ponto de vista da recorrente, há contradição entre a decisão e a lei; assim, nos termos do art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF 55/98, I), compete a esta Câmara julgar referido recurso.

A fundamentação para aplicação da multa de 150% pode ser sintetizada como a sistemática adotada pelo contribuinte configura, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária prevista no art. 1º, II, e art. 2º, I, da Lei 8137/90; na prática, o contribuinte informava reiteradamente valores a menor das bases de cálculo dos tributos federais nas DCTFs e DIPJs, com o fito de reduzir os valores devidos, e efetuou a transferência do controle acionário da empresa para terceiros desprovidos de capacidade financeira visando fazer frente a uma eventual execução da fazenda pública (fl. 693).

Em primeiro lugar, observa-se que um dos fundamentos é a transferência da empresa para terceiros (laranjas) para que os verdadeiros sócios se esquivassem de eventual execução fiscal.

Em segundo, que não foi indicado nem descrito objetivamente qual tipo constante dos dispositivos legais apontados seria o aplicável à conduta da empresa. Ainda mais quando a norma citada não é a constante na aplicação da multa qualificada (note-se que o enquadramento do auto foi a Lei 8137/90, ao passo que a da multa é a Lei 4502/64).

Para análise desses pontos, parte-se do dispositivo acerca da multa qualificada:

Lei 9.430/96

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

...

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (o grifo não é do original).

Portanto, há dois fatores que definem a espécie da falta que merece aplicação da multa de 150%.

O primeiro deles é que a falta cometida pelo contribuinte à qual é aplicada a multa qualificada deve corresponder a evidente intuito de fraude. Ou seja, a contrário senso, tudo o mais não representa a hipótese legal do inciso II do art. 44 da Lei 9430. Com efeito, no campo das penalidades, não há como aplicar a analogia ou qualquer outro instituto que alargue a aplicação de uma determinada norma; a previsão legal e o fato devem ter identidade para que haja a subsunção – isso é a tipicidade, que está compreendida no § 1º do art. 108 do CTN¹.

E mais, o segundo fator especifica ainda mais a aplicação da multa mais gravosa. É que deve ser identificada a fraude em algum dos institutos dos arts. 71 a 73 da Lei 4502/64. Vejamos sua redação:

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 ...

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ...

¹ Entre nós não são raras as referências isoladas ou fragmentárias ao caráter tipológico do Direito Tributário. Justo porém é referir que o princípio da tipicidade foi expressamente considerado por Ruy Barbosa Nogueira, na sua acepção de necessária adequação do fato ao modelo que o prevê e descreve. (Alberto Xavier Direito Tributário e Empresarial – Pareceres, Forense, 1982, pág. 11)

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.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 (grifou-se).

Cumpre observar inicialmente que os artigos mencionados no art. 44, II, da Lei 9430, definem três institutos, sendo que a presença do evidente intuito de fraude (um dos três) é obrigatória para aplicação da multa qualificada, ainda que mediante sonegação ou conluio.

Assim, em obediência à tipicidade, e como requisito indispensável do tipo, há de ser analisado o art. 72, que define como fraude a ação ou omissão dolosa, para modificar, impedir ou retardar o fato gerador com objetivo de reduzir o montante do tributo ou, então, evitar ou diferir o pagamento².

Pois bem, a atitude de alterar ou esconder o fato gerador ocorre, via de regra, nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte. Não se pode esquecer que o lançamento é um ato eminentemente administrativo (CTN, art. 142), sendo estabelecido ao contribuinte o dever de antecipar o recolhimento do tributo, que é a situação em que há a maior intensidade da colaboração do contribuinte na atividade administrativa³.

Assim, o fato de o contribuinte não ter apresentado Declaração que reflita os registros contábeis e fiscais de sua escrita não corresponde automaticamente à conduta cujo tipo está previsto nos dispositivos acima mencionados, pois o fato gerador permanece devidamente exposto em seus livros contábeis e fiscais; isto é, não se escondeu ou omitiu.

Eurico Diniz de Santi⁴ afirma que, na verdade, o “autolancamento” não é propriamente um lançamento, pois o ato de formalização do crédito não é praticado pela autoridade fiscal, mas pelo contribuinte, sendo que o ato da autoridade administrativa, se não promover lançamento de ofício, será apenas o de reconhecer a extinção.

Se houver a inexatidão das informações constantes no “autolancamento”, a consequência prevista é que seja efetuado o lançamento de ofício, conforme o art. 149 do CTN. E o lançamento de ofício deve corresponder ao ato administrativo correspondente ao procedimento para verificar a ocorrência do fato gerador, e, a partir daí, calcular o tributo e aplicar a multa cabível.

² A lei define a fraude como a ação ou omissão dolosa. Donde se pode concluir que é inerente ao conceito de ‘fraus legis’ em matéria fiscal a intencionalidade fraudulenta (elemento subjetivo) e a ilicitude do seu objeto (elemento objetivo). (Alberto Xavier, obra citada, pág. 34)

³ Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e “autolancamento”, pág. 47

⁴ Extinção do Crédito Tributário (Prescrição e Decadência), in Tributação das Empresas, Ed. Quartier Latin, pg. 57

Ora, se para promover o lançamento de ofício, deve ser desconsiderado o "autolancamento", então é evidente que a verificação da ocorrência do fato gerador não ocorre com a análise da Declaração do contribuinte que nada mais é o suporte para o seu "autolancamento", mas sim com a análise dos fatos registrados nos livros contábeis e fiscais.

Ademais, a palavra dolosa traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois – ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido – deve ser demonstrada a intenção do agente nesse sentido⁵. Ou seja, a fraude deve ser comprovada, e deve ser apresentada precisa descrição dos fatos para a aplicação da multa.

Alberto Xavier socorre para o conceito do dolo no campo tributário:

Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que 'dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva' (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como 'intenção fraudulenta'. (obra citada, pág. 34)

Assim, é imprescindível que reste demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente, sob pena de não ser caracterizada sua atitude como passível da multa do art. 44, II, da Lei 9430.

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

MULTA MAJORADA - FRAUDE - *A fraude deve ser inequivocamente provada, particularmente quanto ao dolo. No caso de despesa referente a serviços pode-se admitir a existência de liberalidade no pagamento, por parte da empresa, sem que necessariamente reste comprovada a fraude (Acórdão 103-19690)*

MULTA AGRAVADA - *Não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada. (Acórdão 103-19682)*

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - *A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei n.º 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a*

⁵ Antônio Roberto Sampaio Dória, Elisão e evasão fiscal (José Bushatsky Editor e IBET, 1977, 2ª edição) Assim na fraude, como na simulação, no fundo os meios são sempre ilícitos, mas em sua exteriorização formal, na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)

deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (Acórdão 201-73945)

MULTA DE OFÍCIO. *Falsificação de DARFs cometida pelo mandatário do contribuinte, não estando demonstrada a participação deste, nem caracterizado o intuito de dolo, fraude ou conluio do mesmo. Impostos já recolhidos quando da instauração do procedimento fiscal, sem mais demora. Ausência de fundamento legal para a aplicação da multa de ofício. (Acórdão 303-29241)*

FRAUDE NA EXPORTAÇÃO. *A acusação de fraude não pode repousar em meros indícios, sendo pressuposto para sua ocorrência a comprovação do dolo e de seus efeitos materiais. (Acórdão 302-33924)*

A fiscalização acusou que teria havido dolo do contribuinte ao apresentar faturamentos inferiores ao efetivamente verificados pelo contribuinte. Ocorre que a constatação foi efetuada pelos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte (Livros fiscais do ICMS), o que se faz supor que ele não agiu de modo a esconder ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto. Não há como deixar de considerar que o contribuinte está obrigado à escrituração contábil e fiscal, bem como a apresentá-la em procedimento de fiscalização. Ademais, a fiscalização empreendida pelos agentes não pode ignorar a escrituração contábil e fiscal.

A fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte. Como se viu acima, as declarações errôneas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada.

Em situação semelhante, recentemente a E. 1ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por maioria afastar a penalidade qualificada no caso em que não há clareza na acusação (recurso 103-136837, rel. Conselheiro José Carlos Passuello):

“Poderia a autoridade julgadora induzir seu pensamento no sentido de tentar definir se o procedimento do contribuinte corresponde ao conceito de sonegação ou de fraude, mas essa não é a sua função. Deve ele se ater a decidir acerca do acerto do procedimento de imposição da exigência, dentro de seus contornos e características, nunca buscar pela presunção ou por conclusão própria completar ou dar novos contornos à exigência.

Não encontrando no processo a indicação, mesmo imprecisa, mas expressa ou objetiva de em qual das três figuras penais tributárias pretendeu a fiscalização ancorar a qualificação da multa, prefiro entender que o fez com omissão de seu elemento essencial que a tipificação legal.”

Esse entendimento já havia sido adotado também por esta E. Turma no acórdão CSRF/01-05.054 que afastou a multa qualificada em situação de prática repetida de omissão de receita.

Por fim, nenhum dos tipos prevê a situação em que os sócios tenham transferido suas participações a terceiros, ainda que de maneira simulada (para laranjas). Esse ato não corresponde a diminuir, retardar ou diferir o fato gerador e/ou o imposto, mas eventualmente a satisfação do crédito tributário já devidamente constituído.

Em vista dos argumentos apresentados no voto condutor de julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no que tange à caracterização da fraude adotado como razão de decidir.

Assim, a presente DECLARAÇÃO DE VOTO tem por objetivo marcar o meu posicionamento no sentido de que entendo que não cabe aplicação de multa isolada por compensação indevida no percentual de 75% para as compensações efetuadas até o advento da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005, por exclusiva falta de fundamentação legal.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007


SUSY GOMES HOFFMANN – Conselheira