



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

Processo n° 10909.001562/2005-13
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.995 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARAZUL TECNOPLÁSTICA IND. E COM. LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL. BASE DE CÁLCULO. Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos advindos de obrigações da Eletrobrás, cabível a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, sendo impingida a multa qualificada de 150% somente na hipótese de ser caracterizado o “evidente intuito de fraude” referido pela legislação.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 175/182), com amparo no artigo 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - RICSRF, aprovado o pela Portaria MF n.º 147, de 25/06/2007, contra a

decisão da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento em parte, pelo voto de qualidade, ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte acima, mediante o **Acórdão nº 301-33.892**, de 23/05/2007 (fls. 159/173), assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2004

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 VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE"

Em face da decisão acima, a Fazenda Nacional interpôs o já referido recurso especial por contrariedade à lei e à evidência da prova, contestando, em síntese, a desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%, alegando que o ilícito foi cometido pelo contribuinte com evidente intuito de fraude

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido, através do Despacho nº 1370.134407, de fls. 186/188.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 191/209) e Recurso Especial (fls. 210/220), ao qual foi negado seguimento, através do Despacho nº 1.530, de fls. 222/224.

Cientificado, o contribuinte agravou, mas o reexame não lhe foi favorável, conforme despacho de fls. 237/239.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso merece ser conhecido.

A matéria aceita como divergente no recurso especial da Fazenda Nacional cinge-se à aplicação de multa isolada qualificada, no percentual de 150%, fundamentada no artigo 18, §§ 2º e 4º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No presente processo o contribuinte apresentou pedido de restituição, protocolado em 19/01/2005, referente ao resgate de títulos denominados "Obrigações ao Portador", emitidos pela ELETROBRÁS - Centrais Elétricas Brasileiras S/A, cumulado com declarações de compensação, protocoladas em 15/02/2005, para quitação de diversos débitos. O pedido de restituição foi indeferido pois tais obrigações não são administradas pela Secretaria da Receita Federal e as compensações foram consideradas não declaradas, nos termos do art. 74, § 12, II, "e" da Lei nº 9.430/1996, conforme cópia de despacho decisório juntada as fls.54, motivando a aplicação de multa isolada fundamentada no artigo 18, §§ 2º e 4º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Inicialmente, há que se afastar qualquer alegação sobre a legitimidade do crédito apresentado para a compensação porque já existe entendimento consolidado no CARF, segundo o qual a Receita Federal não tem competência para promover a restituição ou compensação de obrigações da Eletrobrás. Confira-se:

Súmula CARF nº 24: Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

Verifica-se que a norma legal que rege a multa de ofício isolada qualificada é o artigo 18 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que originalmente assim dispunha:

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.

Posteriormente, o art. 25 da Lei nº 11.051/04 deu nova redação para o art. 18, supramencionado, *in verbis*:

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 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.

(...)

*§ 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."* (NR)

A Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, alterou novamente o art. 18 da Lei 10.833, que passou a constar 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 de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

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

(...)

*§ 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 1996**, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.*

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

Por sua vez, o art.44 da Lei 9.430/1996, que determina o percentual da multa aplicada, assim determina:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Os mencionados artigos da Lei nº 4.502/64, assim dispõem:

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

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

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

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

Logo, a multa lançada no auto de infração trata-se de multa isolada, semelhante àquela qualificada (inciso II do art. 44 da Lei nº 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 nº 4.502/64, que trata de sonegação, fraude e conluio.

Dentre as figuras acima, entendo que só seria possível, referendado pela descrição dos fatos no auto de infração, a majoração da multa no caso de ocorrência de fraude, pois os tipos "sonegação" e "conluio" descritos nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64 não são passíveis de aplicação a crédito tributário constituído e declarado pelo contribuinte, submetidos à compensação, na situação dos presentes autos.

Há de se perquirir então a intenção do agente e se restou caracterizado o intuito de fraude a ensejar a aplicação da multa qualificada.

Conforme definição legal, caracteriza-se como fraude toda ação ou omissão dolosa tendente (i) a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou (ii) a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A primeira figura não se adéqua ao caso, já que o crédito tributário está declarado e, portanto, confessado, o que supera a possibilidade de existência de fraude *ex ante*, sendo aplicável, ao caso, em tese, somente a segunda figura. Por outro lado a fraude não se caracteriza de modo objetivo, ao se reduzir o montante do tributo devido. Para sua configuração, é necessário que o elemento subjetivo esteja presente e suficientemente demonstrado. Assim, é preciso avaliar se o meio utilizado se enquadra em hipótese prevista na legislação. No caso concreto, para que se caracterize a fraude, não basta que a ação ou omissão seja dolosa, mas também que produza seus efeitos sobre montante do imposto devido, no caso relacionado crédito que em relação ao débito que se pretende compensar. Ou seja, por definição legal, em casos como o presente, há fraude quando a ação fraudulenta visa à redução da obrigação (efeito da parte final do dispositivo).

A Lei nº 11.051/2004 acrescentou ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996 o § 12, inciso II, alínea “e” que veda expressamente compensação com crédito que “*não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”

No caso em análise, a declaração do crédito a ser compensado não é passível de compensação por se tratar de crédito que “*não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, ou seja, é discutível na parte em que declara o direito e não na que confessa a obrigação. Porém a apresentação e tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito tendo como origem o pedido de restituição formalizado no presente processo, relativo a obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras – Eletrobrás, representadas pelas cautelas nº 424835, 424867, 424836 e 424837, série HH, em contrapartida ao empréstimo compulsório instituído pelo art. 4º da Lei nº 4.156/1962, claramente trazido aos autos, não nos parece configurar fraude – mesmo porque não há nos autos prova de falsidade ou idoneidade dos documentos apresentados, eles são inválidos como mecanismo de oposição creditícia à Fazenda Pública Federal para efeito de compensação, mas não fraudulentos.

Também porque, mesmo sendo inviável a compensação, pois o suposto crédito legalmente não pode ser objeto de compensação, não implica a configuração da fraude, no sentido que lhe empresta o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Por mais que semanticamente o termo fraude apresente diversas possibilidades, para efeito de imputação de penalidades deve-se buscar o perfeito ajuste entre a conduta e a previsão legal. Sendo assim, ainda que reprovável, a conduta da contribuinte não se amolda ao tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, não sendo possível ampliar as hipóteses configuráveis como fraude, muito menos utilizar a analogia como forma de penalização do sujeito passivo. Não cabe à autoridade administrativa, por meio de interpretações extensivas, suprir a omissão do legislador na atualização de definições, especialmente em se tratando de cominação de penalidades. No caso teria que ter sido demonstrada a fraude (por exemplo, a apresentação com um documento falso).

Assim, correto o acórdão recorrido ao desqualificar a multa de 150%, em face da descaracterização da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, mantendo a multa isolada por compensações indevidas, aplicável no percentual de 75%.

Processo nº 10909.001562/2005-13
Acórdão n.º **9303-004.995**

CSRF-T3
Fl. 254

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo a exigência de multa isolada de 75%.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas