



160  
DA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.001236/2007-10  
**Recurso nº** 340.388 Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-00.260 – 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2009  
**Matéria** MULTA DIVERSA  
**Recorrente** CERAMARTE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 14/12/2006

Ementa: COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA. APPLICABILIDADE E PERCENTUAL.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de crédito não-administrado pela Secretaria da Receita Federal, aplicável, por previsão legal, a multa isolada de 75%, descabendo a multa qualificada de 150% na hipótese de não ser caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, referido pela legislação.

Súmula nº 6 do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

Mércia Helena Trajano D'Amorim - Presidente

Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Adoto o relatório da instância *a quo*:

*Trata o presente processo de lançamento de R\$ 894.684,68 de multa de ofício de 150%, exigida isoladamente, por meio do auto de infração de fls. 23/24, tendo como fundamento legal o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pelas Leis nºs 11.051, de 29 de dezembro de 2004, e 11.196, de 21 de novembro de 2005.*

*Consoante descrição dos fatos, à fl. 24, e Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, às fls. 25/34, a multa aplicada se refere a compensações consideradas não declaradas no âmbito do Processo Administrativo nº 13976.000342/2006-48 (fls. 10/20), em face de Declaração de Compensação protocolizada em 14/12/2006 (fls. 05/09), na qual a contribuinte pretendeu fazer uso de supostos créditos que não são relativos a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas, sim, concernentes a obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A.. A autoridade fiscal faz ponderações acerca do conceito de dolo, das disposições legais que evidenciam a impossibilidade da compensação pretendida, mencionando que o despacho decisório de fls. 10/20 oferece todos os detalhes da 'conduta fraudulenta', concluindo pelo cabimento da multa isolada de 150%, a teor do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação da Lei nº 11.196, de 2005. Constam, ainda, esclarecimentos relativos às compensações que também foram consideradas não declaradas, porém não com base no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre as quais não foi aplicada a multa isolada, além da menção à confecção de Representação Fiscal para Fins Penais e o esclarecimento de que o pagamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 1990, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995.*

*Cientificada do auto de infração em 25/04/2007 (fl. 23), a interessada apresentou, em 15/05/2007, a tempestiva impugnação de fls. 40/74, a seguir resumida.*

*Inicialmente, discorre sobre os créditos utilizados na compensação, defendendo a natureza tributária das 'Obrigações da Eletrobrás', porquanto oriundas de empréstimo compulsório. A respeito, faz citações de doutrina e de jurisprudência, acrescentando que a Constituição Federal de 1988, no art. 34, § 12 do ADCT, recepcionou o empréstimo compulsório sobre energia elétrica.*

*Na seqüência, no item ‘DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL PARA ADMINISTRAR O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO’, aduz que não há como se dissociar o órgão Secretaria da Receita Federal da pessoa jurídica de direito público União Federal, sendo aquela alcançada pela responsabilidade dessa para restituir o empréstimo compulsório.*

*Diz que a própria Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, permite a restituição ‘e consequente compensação de receita não administrada pela SRF’, não obstante o dispositivo versar sobre crédito recolhido mediante Darf, o que reconhece não ter ocorrido com o empréstimo compulsório sobre energia elétrica, sugerindo que à época do empréstimo compulsório sequer existisse tal documento.*

*Analisa que, detendo o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a competência para julgar recursos de decisão de primeira instância sobre empréstimo compulsório, a teor do art. 17 da Lei nº 9.784, de 1999, compete à Secretaria da Receita Federal, órgão de menor grau hierárquico, apreciar o pedido de restituição do crédito de natureza tributária materializado em obrigações ou cautelas da Eletrobrás, bem como as declarações de compensação a ele atreladas.*

*Suscita ausência de dispositivo legal que vede expressamente a compensação, alegando que a hipótese não se encontraria no rol taxativo do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, mesmo com suas alterações posteriores. Repisa na alegação de que o crédito pretendido é de natureza tributária, não se enquadra na modalidade ‘créditos de terceiros’ por ser decorrente de obrigações ao portador, que tem a União como devedora solidária, nos termos do § 3º do art. 4º da Lei nº 4.156, de 1962, além de sustentar que a Secretaria da Receita Federal é o órgão competente para apreciar tais restituições e compensações. Cita, a favor de sua tese, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Acrescenta que não discute o deferimento do pedido de restituição ou a homologação das compensações, mas o direito de ver seu pleito analisado em todas as instâncias administrativas, mormente pelo Conselho de Contribuintes, sem a aplicação dessa altíssima penalidade, descabida e sem amparo legal. Defende o direito de apresentar declaração de compensação com base no direito de petição, observando-se, também, o direito ao contraditório e à ampla defesa e o devido processo legal.*

*A seguir, tece considerações sobre a solidariedade passiva da União, nos termos do art. 4º, § 3º, da Lei nº 4.156, de 1962.*

*Refuta a ocorrência de fraude, bem como a pretensão de enquadrar o procedimento no art. 2º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, aduzindo: que inexiste expressa disposição legal impossibilitando a compensação; que o empréstimo compulsório é de natureza tributária; que a Secretaria da Receita Federal é competente para administrar esse tributo, em face da*

*responsabilidade solidária da União; e que não omitiu os elementos do fato gerador, fracionou ou retardou o pagamento do tributo. Pugna pela licitude de seu procedimento de compensação, repele a caracterização de fraude nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ressaltando que em momento algum impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador, mas, pelo contrário, declarou seus débitos sem excluir ou modificar as características do fato gerador. Destaca que se utilizou dos formulários previstos pela Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, lembrando, ainda, que a declaração de compensação implica confissão de dívida.*

*Alega inexiste ncia de dolo, nos termos do direito penal, argüindo que as condutas definidas pela Lei nº 8.137, de 1990, necessitam do dolo específico de fraudar o fisco, da vontade livre e consciente de iludir a administração tributária, de sonegar tributo, produzindo falsa imagem da realidade, ao passo que, na hipótese concreta, diz não estar presente a redução ou supressão de tributos, mas, ao contrário, a admissão dos débitos, inclusive com a confissão de dívida pela declaração de compensação.*

*Solicita o ‘expurgo da multa’, dizendo não haver omissão ou intuito de fraude e considerando que, até que haja ‘decisão administrativa’ ou enquanto não incidir a ‘coisa julgada administrativa’ acerca do pedido de restituição dos valores correspondentes às Obrigações da Eletrobrás, poderá ser feita a extinção do crédito tributário mediante declaração de compensação, permanecendo sob condição resolutória a homologação da extinção do crédito tributário. Diz que os procedimentos adotados estão consentâneos com a legislação tributária vigente, o que, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Ante a cobrança da multa de 150%, suscita a aplicação da vedação ao confisco, a teor do art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, discutindo a questão, bem como a capacidade contributiva, no contexto do cumprimento de “metas fiscais”, como almejado pelo Estado. Questiona o fato de haver previsão de redução da multa em 50% no caso de pagamento e de 40% para parcelamento no prazo da impugnação, o que diz demonstrar que não se busca a recomposição de eventual prejuízo, mas a lucratividade excessiva ao erário às expensas da propriedade do contribuinte/cidadão, ou seja, o seu locupletamento ilícito ou sem justa causa.*

*Também argumenta que não se encontrarem presentes os pressupostos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por não existir expressa disposição legal impossibilitando a compensação com seu crédito, por ser o crédito de natureza tributária e por não estar caracterizada a prática de infração prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*

*Referindo-se à Representação Fiscal para Fins Penais formulada, argumenta que o seu procedimento não se amolda às hipóteses da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, pelos*

*mesmos motivos antes citados, e acrescenta que, enquanto não se constituir definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, não sendo lícito cogitar-se em representação para fins penais, sob pena de ferir os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. À luz do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, reprova a ‘conduta do auditor da Receita em, incontinenti, encaminhar representação para fins penais’, sustentando ser nulo o referido ato. Faz ponderações acerca da matéria, concluindo ser precipitada e autoritária a ação do auditor fiscal.*

*Requer, pelo exposto, alternativamente: a nulidade do auto de infração, em face da ausência de seus requisitos básicos de validade; a improcedência do lançamento de multa isolada e, subsidiariamente, a suspensão do procedimento administrativo em questão até análise definitiva do pedido de restituição; e a improcedência do auto de infração com base no art. 100 do CTN.*

*Requer, ainda, que a decisão seja prolatada nos moldes do art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, devendo, dentre outros requisitos, referir-se expressamente às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, sob pena de se incorrer em cerceamento do direito de defesa; que a impugnação seja reunida à manifestação de inconformidade para serem decididas simultaneamente, com base no art. 18, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003; e protesta, se necessário, pela produção de todos os meios de prova, especialmente pela juntada de novos documentos, oitiva de testemunhas, depoimentos pessoais e perícias.*

*Apensado ao presente, há Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do Processo Administrativo nº 10920.001237/2007-64.*

Consoante voto de fls 77 a 95, a empresa teve provido parcialmente o seu recurso, conforme vemos no voto que transcrevo:

*Conforme se verifica ao final da peça de impugnação, a interessada faz referência a uma questão preliminar que, em verdade, não constou de sua contestação, não tendo sido expostos os motivos e fundamentos que lastreariam o argumento de nulidade do auto de infração por inexistência de “requisitos básicos de validade”. Não obstante a deficiente reclamação, cumpre observar que o auto de infração encontra-se plenamente de acordo com as normas do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, além de, em matéria de processo administrativo fiscal, só se cogitar de nulidade de auto de infração, que se insere na categoria de atos e termos, na hipótese de lavratura por pessoa incompetente, a teor do disposto nos arts. 59 e 60 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972.*

*As discussões suscitadas e fundamentadas referem-se ao mérito do lançamento.*

*De início, todavia, convém delimitar o presente litígio, vez que a interessada, em verdade, pelos argumentos apresentados, dirige sua contestação a procedimentos administrativos de natureza diversa, quais sejam: pedido de restituição, do qual a autoridade administrativa não conheceu; despacho decisório pelo qual as compensações correspondentes foram consideradas não declaradas; e o auto de infração para a exigência de multa isolada em face das compensações indevidas, consideradas não declaradas.*

*Note-se que, não obstante interligados pela mesma razão de fundo – que é a pretensão da interessada de efetuar compensação –, cada um dos procedimentos citados tem um rito administrativo próprio, decorrente de previsão legal, devendo-se, por conseguinte, observá-lo em relação à competência prescrita a este colegiado.*

*No presente processo não se encontra em litígio o pedido de restituição de cautelas da Eletrobrás, matéria decidida no âmbito do Processo Administrativo nº 13976.000342/2006-48 (fls. 10/20). Naquele processo administrativo, não tendo a autoridade administrativa conhecido do pedido de restituição, por se tratar de objeto estranho à competência da Secretaria da Receita Federal, descabendo litígio administrativo previsto pelo Decreto nº 70.235, de 1972, aplica-se, em relação a eventual recurso apresentado, a previsão do art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, estranha à competência desta Delegacia de Julgamento.*

*Também descabe a esta instância de julgamento apreciar, em grau de contestação, o despacho decisório por meio do qual as compensações pretendidas foram consideradas ‘não declaradas’, matéria também objeto do Processo Administrativo nº 13976.000342/2006-48 (fls. 10/20). Acerca da questão, inclusive, a própria lei que previu a compensação afastou a prerrogativa da interposição de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório em hipótese em que ela é considerada não declarada, a teor do § 13, combinado com os §§ 9º a 12, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:*

‘Art. 74. (...)

(...)

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

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

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

(...)

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

*No processo correspondente, como consta à fl. 20, foi facultado o recurso previsto pela Lei nº 9.784, de 1999, não se tratando de matéria de competência deste colegiado, menos ainda no presente processo.*

*Já o presente litígio se refere à exigência de multa isolada, aplicada em face de compensação considerada não declarada. Tendo a contribuinte impugnado a exigência, aplica-se ao contencioso dessa forma instaurado as previsões do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*A multa isolada em causa, diferentemente do que alega a impugnante, é a prevista pelo § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, nos seguintes termos:*

‘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.' (Grifou-se)

*Nesse contexto, a análise que é pertinente ao presente processo é exclusivamente aquela relativa à multa isolada e a seus pressupostos, não se devendo, em contrapartida, discutir a pretensão da interessada quanto ao pedido de restituição de Obrigações da Eletrobrás ou quanto às compensações, em si, no sentido de dar-lhes ou não provimento, matérias, como exposto, objeto de processo e procedimentos administrativos próprios.*

*Como já evidenciado pela transcrição do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação da Lei nº 11.196, de 2005, a multa isolada é exigida em face de compensação considerada não declarada nas hipóteses do § 12, II, do art. 74 da Lei nº*

9.430, de 1996, que, por sua vez, com redação da Lei nº 11.051, de 2004, determina:

‘Art. 74. (...)

(...)

§ 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.’ (*Grifou-se*)

*O cerne da questão posta refere-se ao fato de o legislador, na medida em que conferiu ao contribuinte a prerrogativa de adotar os procedimentos inerentes à compensação, por meio de declaração própria, haver estabelecido, em contrapartida, situações para as quais, em desconformidade com o direito subjetivo que assistiria ao sujeito passivo do tributo/contribuição, incorrer-se-ia em infração à lei, punível com a multa de ofício isolada, como, no caso, em face da utilização de créditos não administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*Nesse contexto, não é relevante a alegação da interessada de que o crédito utilizado seria de natureza tributária, dado que a multa isolada sequer foi aplicada com base nesse aspecto.*

*Esclareça-se que as referências feitas no presente voto à Secretaria da Receita Federal – SRF hão de ser entendidas, atualmente, com a observância das alterações da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que, em seu art. 1º, modificou a denominação do órgão para Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e, em seu art. 26, parágrafo único, excepcionou as contribuições sociais de seu art. 2º da aplicação do disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Em verdade, as compensações indevidas que geraram a multa isolada foram consideradas não declaradas (no âmbito do Processo Administrativo nº 13976.000342/2006-48) com base no fato de que a contribuinte pretendeu fazer uso de suposto crédito que não é referente a tributo ou contribuição administrado pela SRF.*

*Além disso, verifica-se que o próprio argumento de que o crédito utilizado seria de natureza tributária é equivocado, na medida*

*em que a impugnante pretende extrapolar a natureza tributária que alega para o empréstimo compulsório para as cártyulas que foram emitidas pela Eletrobrás para a restituição correspondente, que são, na realidade, títulos de crédito de natureza eminentemente financeira.*

*Esclareça-se que o chamado empréstimo compulsório sobre a energia elétrica foi exigido entre os anos de 1964 e 1972, e destinou-se ao aparelhamento do Fundo Federal de Eletrificação; durante sua existência, atingiu diferentes classes de consumidores, que recebiam, como forma de ressarcimento, títulos correspondentes às obrigações assumidas, os quais passaram a ser genericamente chamados de ‘obrigações ou debêntures da Eletrobrás’; essas obrigações, segundo previsão legal, seriam resgatáveis em 10 ou 20 anos, prazo em que poderiam ser, alternativamente, convertidas em ações preferenciais da Eletrobrás.*

*Consoante determinação contida no art. 4º, caput, e §§, da Lei nº 4.156, de 1962, na redação dada pelas Leis nºs 4.676, de 16 de junho de 1965, e 4.364, de 22 de julho de 1964, e, ainda, pelo Decreto-Lei nº 644, de 23 de junho de 1969, até o exercício de 1968 esse empréstimo era cobrado pelos distribuidores de energia elétrica diretamente nas faturas apresentadas aos consumidores e o valor arrecadado era recolhido mensalmente junto ao Banco do Brasil S/A em favor da Eletrobrás, à qual era facultada a troca das contas quitadas por ações da sociedade, verbi:*

‘Art. 4º Até 30 de junho de 1965, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da ELETROBRÁS, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12% (doze por cento) ao ano, correspondentes a 20% (vinte por cento) do valor de suas contas. A partir de 1º de julho de 1965, e até o exercício de 1968, inclusive, o valor da tomada de tais obrigações será equivalente ao que for devido a título de imposto único sobre energia elétrica. (redação dada pela Lei nº 4.676, de 1965)

§ 1º O distribuidor de energia elétrica promoverá a cobrança ao consumidor, conjuntamente com as suas contas, do empréstimo de que trata este artigo e mensalmente o recolherá, nos prazos, previstos para o imposto único e sob as mesmas penalidades, à ordem da Eletrobrás, em agência do Banco do Brasil. (redação dada pela Lei nº 4.364, de 1964)

§ 2º O consumidor apresentará as suas contas à Eletrobrás e receberá os títulos correspondentes ao valor das obrigações, acumulando-se as frações até totalizarem o valor de um título, cuja emissão poderá conter assinaturas em fac-simile. (redação dada pela Lei nº 4.364, de 1964)

[...]

§ 9º À ELETROBRÁS será facultado proceder à troca das contas quitadas de energia elétrica, nas quais figure o empréstimo de que trata este artigo, por ações preferenciais, sem direito a voto.

(parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 644, de 1969)' (*Grifou-se*)

*Sobre o assunto, é oportuno transcrever, também, o que dispôs o Decreto nº 68.419, de 25 de março de 1971, que 'Aprovou o Regulamento do Imposto Único sobre Energia Elétrica, o Fundo Federal de Eletrificação, o Empréstimo Compulsório em favor da ELETROBRÁS, a Contribuição dos Novos Consumidores e Coordenação dos Recursos Federais vinculados a obras e serviços de energia elétrica, e alterou o Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957', verbis:*

'Art 48 O empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS, exigível até o exercício de 1973, inclusive, será arrecadado pelos distribuidores de energia elétrica aos consumidores, em importância equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor do consumo, entendendo-se este como o produto do número de quilowatts-hora consumidos, pela tarifa fiscal a que se refere o art. 5º deste Regulamento.

Parágrafo único. O empréstimo de que trata este artigo não incidirá sobre o fornecimento de energia elétrica aos consumidores residenciais e rurais.

Art 49. A arrecadação do empréstimo compulsório será efetuada nas contas de fornecimento de energia elétrica, devendo delas constar destacadamente das demais, a quantia do empréstimo devido.

Parágrafo único A ELETROBRÁS emitirá em contraprestação ao empréstimo arrecadado nas contas emitidas até 31 de dezembro de 1966, obrigações ao portador, resgatáveis em 10 (dez) anos a juros de 12% (doze por cento) ao ano. As obrigações correspondentes ao empréstimo arrecadado nas contas emitidas a partir de 1º (primeiro) de janeiro de 1967 serão resgatáveis em 20 (vinte) anos, a juros de 6% (seis por cento) ao ano, sobre o valor nominal atualizado por ocasião do respectivo pagamento, na forma prevista no art. 3º da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, aplicando-se a mesma regra, por ocasião do resgate, para determinação do respectivo valor e adotando-se como termo inicial para aplicação do índice de correção, o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o empréstimo for arrecadado ao consumidor.

Art 50. As contas de fornecimento de energia elétrica deverão trazer breve informação sobre a natureza do empréstimo, e o esclarecimento de que, uma vez quitadas, constituirão documento hábil para o recebimento, pelos seus titulares, das correspondentes obrigações da ELETROBRÁS.

Art 51. O produto da arrecadação dos empréstimos compulsórios, verificado durante cada mês do (sic) calendário, será recolhido pelos distribuidores de energia elétrica em Agência do Banco do Brasil S.A. à ordem da ELETROBRÁS, ou diretamente à ELETROBRÁS, quando esta assim determinar, dentro dos (vinte) 20 primeiros dias do mês subsequente ao da arrecadação, sob as mesmas penalidades previstas para o imposto único e mediante guia próprio de recolhimento, cujo modelo será

aprovado pelo Ministro das Minas e Energia, por proposta da ELETROBRÁS.

§ 1º Os distribuidores de energia elétrica, dentro do mês do calendário em que for efetuado o recolhimento do empréstimo por eles arrecadado, remeterão à ELETROBRÁS 2 (duas) vias de cada guia de recolhimento de que trata este artigo, devidamente quitadas pelo Banco do Brasil S.A.

§ 2º Juntamente com a documentação referida no parágrafo anterior, os distribuidores de energia elétrica remeterão à ELETROBRÁS uma das vias da guia de recolhimento do imposto único.

§ 3º Aos débitos resultantes do não recolhimento do empréstimo referido neste artigo, aplica-se a correção monetária na forma do art. 7º da Lei nº 4.347, de 16 de julho de 1964, e legislação subsequente.

Art 66. A ELETROBRÁS, por deliberação de sua Assembléia-Geral, poderá restituir, antecipadamente, os valores arrecadados nas contas de consumo de energia elétrica a título de empréstimo compulsório, desde que os consumidores que os houverem prestado concordem em recebê-los com desconto, cujo percentual será fixado, anualmente, pelo Ministro das Minas e Energia.

§ 1º A Assembléia Geral da ELETROBRÁS fixará as condições em que será processada a restituição.

§ 2º As diferenças apuradas entre o valor das contribuições arrecadadas e das respectivas restituições constituirão recursos especiais, destinadas ao custeio de obras e instalações de energia elétrica que, por sua natureza pioneira, assim definida em ato do Ministro das Minas e Energia, sejam destituídas de imediata rentabilidade, e à execução de projetos de eletrificação rural.

§ 3º A aplicação dos recursos referidos no parágrafo anterior far-se-á a critério da ELETROBRÁS, sob a fôrma de auxílio aos concessionários de serviço de energia elétrica para posterior transformação em participação acionária da ELETROBRÁS a partir da data em que os empreendimentos realizados tiverem rentabilidade assegurada, ou sob a fôrma de financiamento, com prazos de carência e amortização e juros, previstos no artigo 43 e seus parágrafos, deste Regulamento.' (Grifou-se)

*A administração do referido empréstimo, como se vê, e isso nos termos da legislação de regência, que deve ser observada no âmbito do presente julgamento, foi integralmente atribuída à Eletrobrás, inclusive no tocante à restituição ou resgate dos valores arrecadados, já que os valores foram recolhidos diretamente à Eletrobrás ou à sua ordem via Banco do Brasil, e se previu, para esse fim, a emissão de obrigações ao portador, cujo prazo e condições de resgate foram estabelecidos no próprio título de sua emissão.*

Já o § 3º do art. 4º da Lei nº 4.156, de 1962, estabelece que, verbi:

‘Art 4º Durante 5 (cinco) exercícios a partir de 1964, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da ELETROBRÁS, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12 % (doze por cento) ao ano, correspondente a 15 % (quinze por cento) no primeiro exercício e 20 % (vinte por cento) nos demais, sobre o valor de suas contas.

.....

.....

§ 3º É assegurada a responsabilidade solidária da União, em qualquer hipótese, pelo valor nominal dos títulos de que trata este artigo.’ (Grifou-se)

Portanto, nesse sentido, é verdadeiro que a lei atribui à União responsabilidade solidária pelo adimplemento do valor nominal dos títulos em questão, ou seja, é verdadeiro que tanto a Eletrobrás quanto a União Federal poderiam ser demandadas, inclusive judicialmente, a solver a obrigação assumida, no caso, pela Eletrobrás. Tal fato, no entanto, e isso deve ser frisado, não autoriza a ilação de que a Secretaria da Receita Federal administre a “Obrigação da Eletrobrás” ou que também tenha que responder solidariamente pelo seu adimplemento, já que, como é cediço, referido órgão não se confunde com o Tesouro Nacional.

Vale dizer, ainda que a contribuinte se achasse investida em tal direito de crédito em face da União Federal, não poderia, ao seu alvedrio, utilizá-lo em desconformidade com as normas legais estabelecidas para a compensação no âmbito da SRF, sob pena de lhe ser aplicada a multa isolada, exigência que ora se discute.

Como já dito, o crédito pretendido pela contribuinte, em verdade, sequer se confunde com tributo, porquanto não estaria em questão a devolução de um indébito, mas o título de crédito emitido pela Eletrobrás, que também não se confunde com a Secretaria da Receita Federal.

Por conseguinte, a discussão do caráter tributário do empréstimo compulsório, em si, é irrelevante, dado que, mesmo que assim fosse, o que a interessada pretendeu foi a utilização de um título de crédito, emitido pela Eletrobrás, não se tratando, portanto, de crédito passível de ser compensado na forma prevista pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, mas suposto crédito, por não ser administrado pela SRF, para o qual a própria lei conferiu o tratamento de compensação não-declarada (art. 74, § 12 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.051, de 2004), punível com a multa isolada (§ 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações dadas pela Lei nº 11.051, de 2004, e pela Lei nº 11.196, de 2005).

Quanto à alegação de que a competência do Terceiro Conselho de Contribuintes para apreciar recursos relativos a ‘empréstimos compulsórios’ implicaria a competência da Secretaria da Receita Federal para analisar, em primeiro grau,

*as matérias relativas a ‘Obrigações da Eletrobrás’, é igualmente equivocada, dado que, primeiro, o argumento é relativo ao gênero ‘empréstimos compulsórios’ e, segundo, isso, por si só, não conduziria a uma competência da Secretaria da Receita Federal que não esteja prevista em lei. Nesse sentido, inclusive, o próprio Terceiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 6, publicada no Diário Oficial da União de 13/12/2006, asseverando, in verbis, que ‘Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários’.*

*Note-se que a Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, previa a possibilidade de a Secretaria da Receita Federal **promover a restituição de receitas arrecadadas mediante Darf** que não estivessem sob sua administração (mediante o encaminhamento ao órgão ou entidade responsável pela administração da receita a fim de que este se manifestasse quanto à pertinência do pedido), não se tratando de ampliação da faculdade do sujeito passivo de efetuar a **compensação** com base no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, que se limitava, como já visto, aos créditos relativos a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; já pelas Instruções Normativas SRF nºs 460, de 2004, e 600, de 2005, previu-se, além daquela restituição, a **compensação de ofício** da referida receita (art. 46 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, e arts. 34 a 38 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005), não constituindo também ampliação da faculdade legal de compensação e nem prerrogativa a ser exercida pelos contribuintes. Ademais, como a própria impugnante reconhece, os créditos aventados sequer foram recolhidos mediante Darf, sendo totalmente despropositado o argumento condicionado a uma circunstância inexistente.*

*Quanto à alegação de ausência de dispositivo legal que vede expressamente a compensação, também não assiste razão à impugnante, haja vista que os créditos aventados não atendem ao pressuposto básico do caput do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que faculta a compensação apenas com créditos passíveis de restituição e relativos a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Além disso, como exposto, a própria lei previu que compensações com créditos não administrados pela Secretaria da Receita Federal haveria de ser considerada não declarada para os fins do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ficando a contribuinte sujeita, ainda, à multa isolada do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações das Leis nºs 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005.*

*E veja-se que a previsão legal não condiciona a aplicação da multa isolada à alegada “coisa julgada administrativa” de processo de restituição, mas tão-somente à hipótese de a compensação ser considerada não declarada; também não há que se cogitar da aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que os procedimentos da contribuinte, pelo que foi exposto, não ocorreram de acordo com a legislação.*

*No tocante à contestação da multa aplicada sob alegação de ofensa ao princípio constitucional que veda o confisco ou de sua capacidade contributiva, cabe esclarecer que, sendo as Turmas de Julgamento integrantes de órgãos do Poder Executivo (Delegacias da Receita Federal de Julgamento), não lhes compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhes a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.*

*Compete às Delegacias de Julgamento tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.*

*Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, da antiga Coordenação do Sistema de Tributação, cita Ruy Barbosa Nogueira (Da interpretação e da aplicação das leis tributárias – 1965 – pg. 35), em menção a Tito Rezende:*

*‘É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão.’*

*Ademais, há que se observar que os princípios constitucionais, enquanto normas programáticas, são dirigidos ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tais preceitos, quando da feitura das leis, e, como normas proibitivas, está afeita ao controle de constitucionalidade, de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme majoritária doutrina e jurisprudência. Caso se manifestasse a Administração Pública a respeito da constitucionalidade de leis, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República preconizada no art. 2º da Carta Magna.*

*Uma vez editada a norma legal, o controle de constitucionalidade fica sob o controle jurisdicional, e não administrativo. A este respeito, José Afonso da Silva ensina:*

*‘Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, **QUE SÓ SE DESFAZ QUANDO INCIDE O MECANISMO DE CONTROLE JURISDICIONAL ESTATUÍDO NA CONSTITUIÇÃO**. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, § 3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência de Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado.’ (Grifou-se)*

*Não se pode querer, pois, que a instância administrativa decida sobre matéria que não é de sua alçada, ferindo e afrontando a Lei Maior.*

*Desse modo, em âmbito administrativo, incabível o reconhecimento de invalidade de norma legal, inclusive daquela que prevê a redução da multa em caso de pagamento ou parcelamento.*

*Acerca da conformidade dos fatos com a norma, a questão recai sobre o percentual de multa a ser aplicado, eis que a multa isolada é devida na medida em que a hipótese é inequivocamente relativa à compensação considerada não declarada em face da pretensão de utilização de supostos créditos não administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do inciso II, “e”, do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Nessa circunstância, já seria aplicável objetivamente a multa de 75%, independentemente de qualquer outra caracterização.*

*No entanto, o percentual aplicado foi o de 150%, por haver a autoridade fiscal entendido que a contribuinte agiu com dolo de fraudar o fisco, mormente em face da consciência da ilicitude de sua conduta.*

*Quanto a esse aspecto é possível identificar na impugnação os argumentos relativos à alegação de que não houve omissão, intuito de fraude, compensação indevida, prática de atos correlatos ao art. 2º, I, da Lei nº 8.137, de 1990, e ao art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, dolo específico, vontade de iludir a administração tributária, de sonegar tributo, produzir falsa imagem da realidade, redução ou supressão de tributos, mas, ao contrário, admissão dos débitos e confissão de dívida pela declaração de compensação. Destaque-se que impugnante se equivoca ao dirigir parte de sua contestação à alegada inexistência dos pressupostos do caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, que não se confunde com o dispositivo legal aplicado.*

*Por envolver a análise subjetiva dos fatos, convém transcrever o entendimento fiscal que levou à aplicação da multa isolada em percentual qualificado:*

#### **‘4. DA FRAUDE**

O artigo 18 do Código Penal traz a definição de dolo.

Art. 18 – Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...)

O dolo é composto dos elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal objetiva entre a conduta e o resultado.

Inicialmente, a contribuinte apresentou pedido de restituição de R\$ 25.034.045,30 (...), fls. 04, relativo a obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás, e com base em tal crédito também apresentou declaração de compensação para quitação de diversos débitos, conforme fls. 05 a 09. O pedido de restituição foi indeferido pelo chefe da Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT por não se tratar de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e em consequência a SRF não possuir competência em relação a matéria, conforme despacho decisório do processo 13976.000342/2006-48, fls. 10 a 20. As declarações de compensação foram consideradas não declaradas, fls. 20.

A seguir passaremos a analisar a legislação que trata da matéria.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 dispõe:

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 resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

A redação do art. 74 acima transcrita é muito clara, não deixando margens à dúvidas: para a compensação de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, o sujeito passivo deverá apurar crédito relativo a tributo ou contribuição por ela administrado. Como o Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica não é um tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal, não poderá ser objeto de compensação com débitos tributários da contribuinte.

Não bastasse isso, a Lei nº 11.051/2004 acrescentou ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996 o parágrafo 12, inciso II, alínea e:

Art. 74 (...)

(...)

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

(...)

II – em que o crédito:

(...)

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

No entanto, mesmo consciente de tais vedações, a contribuinte apresentou Declaração de Compensação tendo como origem de crédito as obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras – Eletrobrás.

Portanto, embora sabedora de que não poderia utilizar-se de crédito relativo a obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras – Eletrobrás para compensar débitos, realizou assim mesmo esta modalidade de extinção do crédito tributário, devendo sofrer uma sanção correspondente à gravidade da referida conduta.

O Despacho Decisório do processo nº 13976.000342/2006-18, fls. 10 a 20, oferece todos os detalhes da conduta fraudulenta.

Face ao exposto, a conduta enquadra-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

## 5. DA INFRAÇÃO APURADA E MULTA APLICÁVEL

Constatada a compensação indevida de diversos débitos tributários e a prática de fraude, é aplicável a penalidade definida no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pelas Leis nº 11.051/2004, nº 11.196/2005 e pela MP 351/2007:

(...)

Analisando a legislação acima citada, observa-se que a multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que previa a aplicação do percentual disposto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a edição da MP 351/2007, passa a ser a constante do inciso I, combinada com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, 150% (...) 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.

(...)’

*No tocante à qualificação da multa isolada, verifica-se que a razão apontada pela autoridade fiscal diz respeito à consideração de que a contribuinte estava consciente da ilicitude do seu procedimento, em face da clareza da prescrição legal que a impediria de proceder à compensação, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com supostos créditos advindos de Obrigações da Eletrobrás.*

*Note-se que a remissão que a autoridade faz ao despacho decisório que ofereceria ‘todos os detalhes da conduta fraudulenta’ não pode servir como fundamentação do percentual qualificado, mas quando muito, como mero detalhamento adicional da conduta a que se refere, eis que não se pode admitir que a contribuinte dependa daquele outro ato administrativo para conhecer da real motivação do presente lançamento. Vale dizer, o auto de infração deve ser auto-suficiente quanto aos seus*

*fundamentos, não podendo emprestar dos despachos decisórios, por mera remissão, eventuais argumentos que lhe dariam suporte. Em outras palavras, aquilo que a autoridade fiscal deixa de consignar expressamente no auto de infração não faz parte, obviamente, de sua motivação. Há que se entender, por conseguinte, que a remissão se referiu exclusivamente ao detalhamento da conduta.*

*Não obstante, constata-se que as ponderações efetuadas no despacho decisório (fls. 10/20) em relação à ocorrência de fraude também se referem ao fato de a contribuinte ter conhecimento de que as compensações efetuadas estavam em desacordo com a legislação, conduta que foi tida como ‘em desacordo com a realidade dos fatos’, por não dispor a interessada de créditos para o procedimento efetuado; considerou-se que a contribuinte deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos, incidindo na hipótese descrita pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.*

*A qualificação da multa, portanto, decorreu da concepção de que há evidente intuito de fraude quando a contribuinte, sabedora de que seu suposto crédito não é passível de ser compensado na forma preconizada pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, procede, ainda assim, à entrega de declarações de compensação.*

*A questão é solucionada pela própria previsão legal da multa isolada, o art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação da Lei nº 11.196, de 2005, combinado com o § 12, II, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.051, de 2004, que se transcrevem novamente:*

‘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.’(Grifou-se)

‘Art. 74. (...)

(...)

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

(...)

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.’(Grifou-se)

*Pela conjugação dos dispositivos, o fato de se efetuar uma compensação com créditos de terceiros, relativos a ‘crédito-prêmio’ de IPI, a título público, decorrente de decisão judicial não transitada em julgado ou não referente a tributo ou contribuição administrado pela SRF já submete a contribuinte, objetivamente, à multa isolada de 75%, a teor do inciso I do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.*

*De outra parte, pela tese da autoridade fiscal, a razão da qualificação da multa, o evidente intuito de fraude, estaria localizado justamente no mesmo fato, no caso, de efetuar pretensa compensação com suposto crédito não administrado pela SRF. A diferença é que a autoridade fiscal considera, subjetivamente, que a consciência da ilicitude é que caracterizaria a vontade de lesar a Fazenda Pública, denotando dolo no procedimento.*

*No entanto, caso assim se entendesse, desnecessária seria a previsão de multa de 75%, eis que todas as compensações consideradas não declaradas nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, padeceriam do mesmo vício, sempre se lhes aplicando o percentual qualificado. A multa de 150% seria devida por presunção legal, cabendo a de 75% em casos em que, subjetivamente, a autoridade fiscal entendesse não ter havido consciência da ilicitude por parte dos contribuintes.*

*Como se percebe, há nítida inversão na aplicação do dispositivo legal. A multa qualificada é que deve demandar a análise dos fatos e do procedimento da contribuinte, para se deles extrair o evidente intuito de fraude. Não o contrário.*

*A reclamada ‘sanção correspondente à gravidade da referida conduta’, no caso, foi prevista objetivamente, com a aplicação da multa isolada de 75%, sempre que se utiliza a contribuinte de crédito não relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.*

*A simples consciência de que o crédito não é administrado pela SRF, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude. Em verdade, o fato de a contribuinte inserir em declaração de compensação créditos diversos dos legalmente permitidos foi previsto pela própria lei como razão para que a compensação*

*seja considerada não declarada e como motivação da penalidade consistente na multa isolada objetiva de 75%. Apenas subsidiariamente se aplica a penalidade qualificada, desde que caracterizado o evidente intuito de fraude, nos casos dispostos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*

*De outro lado, no caso, não consta que a interessada, em algum momento, tenha tentado fazer crer que os seus créditos fossem diferentes daqueles que efetivamente pretendeu utilizar. Ou seja, ainda que se diga que os créditos eram indevidos para os fins pretendidos e a contribuinte tivesse consciência disso, não houve a tentativa de fazê-los passar por outros que seriam admitidos.*

*Nesse sentido, a contribuinte protocolizou ‘pedido de restituição’ de ‘Obrigações da Eletrobrás’, pugnando pela sua legitimidade; a circunstância de serem indevidos perante a Secretaria da Receita Federal não torna o pedido ‘em desacordo com a realidade dos fatos’; a contribuinte apresentou declarações de compensação informando como origem de seu crédito aquele ‘pedido de restituição’; e todas as compensações indevidas que geraram as multas isoladas decorreram apenas da natureza do crédito, em face da compensação considerada não declarada consoante previsão da alínea ‘e’ do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Note-se que a própria previsão legal de ‘compensações consideradas não declaradas’ retirou parte da potencialidade lesiva contra a Fazenda Pública, na medida em que as declarações de compensação incidentes naquelas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não assumem as características jurídicas próprias das “declarações de compensação”, eis que não extinguem o crédito tributário sob condição resolutória, não constituem confissão de dívida e não submetem a Fazenda ao prazo de cinco anos para proceder à não homologação, além de os recursos interpostos contra o ato administrativo não suspenderem a exigibilidade do crédito e não seguirem o rito do Decreto nº 70.235, de 1972 (§ 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), em que pese, ainda assim, que a autoridade administrativa tenha que expedir ato formal dando o tratamento de ‘compensação não declarada’. De qualquer modo, a lei previu, inclusive na hipótese, a cominação de multa isolada para punir a pretensão de utilização indevida daquele instrumento, a declaração de compensação.*

*Por tudo que foi exposto, a multa isolada de 150% há que ser reduzida ao patamar de 75%, devida objetivamente, por previsão legal, em face da compensação indevida considerada não declarada, em hipótese em que a contribuinte pretendeu se utilizar de crédito não relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.*

*Quanto às alegações da impugnante em relação à Representação Fiscal para Fins Penais, não se deve tomar conhecimento, por não comportar litígio administrativamente, uma vez não previsto no Decreto nº 70.235, de 1972. Ressalte-se, apenas, que o referido procedimento não foi encaminhado à revelia do trâmite administrativo de exigência, posto que se encontra apensado ao presente processo.*

*No tocante à produção de provas, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece que o momento oportuno é o da impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*Esclareça-se, por fim, que a previsão do § 3º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se à hipótese de também haver manifestação de inconformidade contra a não homologação de compensação, prerrogativa que inexiste no caso de compensações consideradas não declaradas, a teor do § 13, combinado com o § 9º, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não cabendo a providência de juntada das peças e de decisão simultânea.*

*Isso posto, voto pelo parcial provimento das razões de impugnação, para que seja reduzida a penalidade aplicada de 150% para 75%, mantendo, assim, o lançamento de R\$ 447.342,34 de multa de ofício isolada.*

Ainda irresignada com a decisão que só lhe favoreceu em parte, vem ao Conselho de Contribuintes aduzindo que o julgador *a quo* equivocou-se ao considerar não declarada a compensação, pois que o empréstimo compulsório é de natureza tributária, de competência da União, cuja administração está afeita à SRFB;

Ressalta ainda que utilizou-se da declaração feita em papel pois não poderia utilizar a PER/DCOMP, tudo de acordo ao que normatiza a IN 600/05;

Por fim relaciona argumentos que no seu entender fazem da SRFB o órgão obrigado à restituição –compensação do empréstimo compulsório feito à Eletrobrás, e o Terceiro Conselho de Contribuintes obrigado a julgar sobre tributos e empréstimos compulsórios não incluídos na competência dos demais conselhos ou órgão da administração federal.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora, Judith do Amaral Marcondes Armando

Adoto o voto do Conselheiro LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES, inaugurado pela Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e esposada por outros Conselheiros deste Colegiado, devendo-se observar as adaptações pertinentes a esta lide:

*O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.*

*Na medida em que a decisão recorrida entendeu por bem declarar como tempestivos os recursos interpostos, não há que se discutir este tema neste momento.*

*Também entendo não haver concomitância com o outro processo de compensação protocolado, já que este processo foi interpôsto primeiro, e dele deve ser feita a análise.*

*Adentrando ao tema, entendo que a pretensão da recorrente não merece guarda.*

*Como se verifica dos autos, o presente recurso busca, em síntese, a restituição de valores a título de Obrigações da Eletrobrás com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*A tese já é por demais conhecida neste Conselho, motivo pelo qual transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, então da Primeira Câmara deste Conselho, ao votar no Acórdão 301-32.156, que, por sua vez, adotou a posição da Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim sobre assunto semelhante:*

“Em razão de reunir os elementos fáticos e de direito necessários à apreciação da matéria, por apresentar-se de forma didática, racional e de fácil compreensão, enfim por resultar num trabalho escorreito, a ponto de se constituir num precedente de referência, adoto, na integralidade, o voto condutor da decisão prolatada através do acórdão de nº 302-36.831, da lavra da Conselheira Relatora MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM, da Segunda Câmara deste Conselho, adiante transcrito:

*'O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.*

*O art. 97 do CTN é a expressão do princípio da legalidade tributária de forma mais ampliada. A obrigatoriedade de lei alcança dentre as situações relativas aos tributos, a instituição e extinção dos mesmos, bem como a extinção de crédito tributário. O art. 156 relaciona as hipóteses de extinção do crédito tributário, in verbis:*

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I – o pagamento;
- II – a compensação;
- III – a transação;
- IV – remissão;
- V – a prescrição e a decadência;
- VI – a conversão de depósito em renda;
- VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do depósito no artigo 150 e seus § 1º a 4º.
- VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objetivo de ação anulatória;
- X – a decisão judicial passado em julgado.
- XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (inciso incluído pela Lei Complementar nº 104/2001).
- Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149”(os grifos não são do original).

*Segundo o próprio CTN em seu art. 156, IX, só é possível a dação em pagamento em bens imóveis, inclusive, sujeito a regulamentação por lei ordinária, razão pela qual, à vista do referido artigo e à mingua de lei ordinária autorizadora, não é possível a extinção de créditos tributários mediante dação em pagamento de títulos mobiliários, e para o caso específico, tratam-se de títulos ao portador emitidos pelas Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - ELETROBRÁS, denominados de Obrigação ao Portador.*

*A aceitação ou não da dação, fica vinculada ao interesse do sujeito ativo, sendo pois ato discricionário. Assim, só devem ser aceitos em dação os bens (imóveis) que tenham alguma utilidade para o serviço público ou que possam ter alguma aplicação em algum programa de interesse público, bem como na forma e condições estabelecidas em lei.*

*O instituto da dação em pagamento é modalidade de extinção de uma obrigação em que o credor pode consentir em receber coisa que não seja dinheiro, em substituição da prestação que lhe era devida (arts. 356 a 359 do novo Código Civil, Lei no 10.406/2002 e o art. 995 do antigo Código Civil. Opera-se com o consentimento do credor em receber objeto diverso daquele que constituía a prestação, portanto, pressupõe o assentamento do*

*credor, sendo imperiosa, portanto, a aceitação por parte do credor, o que, em se tratando de créditos tributários, não está sujeita à mera vontade do administrador, mas sim à autorização expressa de lei ou de ato legislativo que a equivalha. Anteriormente, alguns entes federativos aceitavam a dação em bens móveis e atualmente vale lembrar que tal autorização se deu em relação à utilização de Títulos da Dívida Agrária – TDAs no pagamento de até 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (art. 105, § 1º, “a”, da Lei nº 4.504, de 30/11/64 e art. 11, I, do Decreto nº 578, de 24/06/92), bem assim em relação à utilização de títulos da dívida pública (Letras do Tesouro Nacional – LTNs, Letras Financeiras do Tesouro – LFTs e Notas do Tesouro Nacional – NTNPs) para pagamento de tributos federais pelo seu valor de resgate, conforme art. 6º da Lei nº 10.179, 6/02/2001, que resultou da conversão da Medida Provisória nº 1.974-79, de 04/05/2000. Logo, nenhum outro título da dívida pública foi inserido.*

*Concluo, pois, que não há previsão legal para dação em pagamento de bens móveis.*

*Quanto a questão da compensação do alegado crédito representativo dos mencionados títulos com débitos no REFIS da empresa, tem-se que o art. 170 do CTN dispõe que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo, nas condições e garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, remetendo ao legislador ordinário o disciplinamento da matéria.*

*A Lei 8.383, de 30/12/91, em seu art. 66, disciplinou a compensação, em cumprimento ao disposto do art. 170 do CTN.*

*A respectiva norma determinou que os créditos advindos de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições federais fossem objeto de compensação contra a Fazenda Pública. Os demais créditos não foram contemplados, não havendo possibilidade de sua utilização, por falta de previsão legal. As alterações posteriores através das Leis nºs 9.069, de 29/06/95 e 9.250, de 26/12/95, foram no sentido de introduzir as receitas patrimoniais e taxas no rol de créditos compensáveis e vincular a compensação àqueles de mesma espécie e destinação constitucional.*

*As modificações advindas dos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, foram no sentido de disciplinar o disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23/07/1986, que tratava de compensação de débitos antes de se efetuar a restituição de indébitos tributários ou o ressarcimento de créditos.*

*Ou seja, da análise dos dispositivos acima elencados, extrai-se que a compensação, no âmbito administrativo, de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, somente é possível com valores que cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:*

*□ □ correspondem à crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional;*

□□ decorram de pagamento de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e sejam passíveis de restituição ou ressarcimento, assim considerados aqueles que decorram de pagamento indevido ou a maior que o devido; de erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento ou rescisão de decisão condenatória (restituição), e, ainda, os relacionados ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (ressarcimento).

□□ As “Obrigações da Eletrobrás – Debêntures” não atendem as condições supra mencionadas, tendo em vista que a Lei nº 4.156 de 28/11/62, dispõe, em seu artigo 4º, sobre a instituição do empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS, cobrado pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, juntamente com suas contas, durante 5 (cinco) exercícios a contar de 1964, em face do qual os consumidores tomaram obrigações da referida Companhia, representadas por títulos de crédito resgatáveis no prazo de 10 (dez) anos, in verbis:

“Art 4º Durante 5 (cinco) exercícios a partir de 1964, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da ELETROBRÁS, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12% (doze por cento) ao ano, correspondente a 15% (quinze por cento) no primeiro exercício de 20% (vinte por cento) nos demais, sobre o valor de suas contas.

§ 1º O distribuidor de energia fará cobrar ao consumidor, conjuntamente com as suas contas, o empréstimo de que trata este artigo e o recolherá com o imposto único. § 2º O consumidor apresentará as suas contas a ELETROBRÁS e receberá os títulos correspondentes ao valor das obrigações, acumulando-se as frações até totalizarem o valor de um título.

§ 3º É assegurada a responsabilidade solidária da União, em qualquer hipótese, pelo valor nominal dos títulos de que trata este artigo”.

O referido artigo sofreu alterações das Leis nº 4.156, de 28/11/62, e 4.364, de 22/07/64, basicamente em relação ao cálculo das parcelas do empréstimo e à destinação dos recursos arrecadados.

Para regulamentar o empréstimo em questão, foi editado o Decreto nº 52.888, de 20/11/63, que incumbiu o Ministério das Minas e Energia da expedição das instruções complementares relativas a sua arrecadação e das normas a serem observadas para a energia das obrigações.

A Lei nº 5.073, de 18/08/66, alterou o prazo de resgate das obrigações tomadas a partir de 1º de janeiro de 1967 para 20 (vinte) anos e prorrogou a cobrança do citado empréstimo compulsório até 31 de dezembro de 1973, conforme se verifica do texto transscrito a seguir:

“Art. 2º A tomada de obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – ELETROBRÁS – instituída pelo art. 4º da Lei nº 4.156, de 28 de novembro de 1962, com a redação alterada pelo art. 5º da Lei nº 4.676, de 16 de junho de 1965, fica prorrogada até 31 de dezembro de 1973.

Parágrafo único. A partir de 1º de janeiro de 1967, as obrigações a serem tomadas pelos consumidores de energia elétrica serão resgatáveis em 20 (vinte) anos, vencendo juros de 6% (seis por cento) ao ano sobre o valor nominal atualizado, por ocasião do respectivo pagamento, na forma prevista no art. 3º da Lei de nº 4.357, de 16 de julho de 1964, aplicando-se a mesma regra, por ocasião do resgate, para determinação do respectivo valor”*(os grifos não são do original)*.

*As referidas alterações foram tratadas no Regulamento do Imposto Único sobre Energia Elétrica, aprovado pelo Decreto nº 68.419, de 25/03/71, o qual dispôs que:*

“Art. 48 O empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS, exigível até exercício de 1973, inclusive, será arrecadado pelos distribuidores de energia elétrica aos consumidores, em importância equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor do consumo, entendendo-se este como o produto do número de quilowatts-hora consumidos, pela tarifa fiscal a que se refere o art. 5º deste Regulamento.

(...)

Art. 49. A arrecadação do empréstimo compulsório será efetuado nas contas de fornecimento de energia elétrica, devendo delas constar destacadamente das demais, a quantia do empréstimo devido.

Parágrafo único A ELETROBRÁS emitirá em contraprestação ao empréstimo arrecadado nas contas emitidas até 31 de dezembro de 1966, obrigações ao portador, resgatáveis em 10(dez) anos a juros de 12% (doze por cento) ao ano. As obrigações correspondentes ao empréstimo arrecadado nas contas emitidas a partir de 1º (primeiro) de janeiro de 1967 serão resgatáveis em 20 (vinte) anos, a juros de 6% (seis por cento) ao ano, sobre o valor nominal atualizado por ocasião do respectivo pagamento, na forma prevista no art. 3º da Lei nº 4.357, de 16/07/64, aplicando-se a mesma regra, por ocasião do resgate, para determinação do respectivo valor e adotando-se como termo inicial para aplicação do índice de correção o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o empréstimo for arrecadado ao consumidor.

(...)

Art 62. As obrigações terão o seu valor nominal aprovado pela Assembléia Geral da ELETROBRÁS que autorizar a respectiva emissão, sendo-lhe facultado fazê-lo em séries de diferentes valores, dentro do mesmo ano, caso em que cada série será identificada por uma letra, seguida do ano da emissão”.*(os grifos não são do original)*

*A cobrança do empréstimo compulsório foi prorrogada, ainda, sucessivas vezes até a edição da Lei nº 7.181, de 20/12/83, que estendeu sua cobrança até o exercício de 1993.*

*A cobrança da referida exação foi recepcionada, expressamente, pelo § 12 do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

*Pelo exposto, também não há previsão legal para o pleito de compensação, tendo em vista que:*

*1. não obstante à questão levantada pela recorrente, no tocante ao empréstimo compulsório ser considerado tributo e ser administrado pela Eletrobrás, não lhe retirando o caráter tributário. Tem-se que de fato o art. 5º do CTN e art. 145 da Lei Maior definem quais as espécies de tributos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios podem instituir: são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Porém, a Constituição também prevê mais duas espécies de tributo: os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149), como a própria interessada menciona é administrado pela Eletrobrás;*

*2. o empréstimo compulsório de que trata a Lei nº 4.156/62 não é administrado pela Secretaria da Receita Federal, mas pela Eletrobrás, a quem a lei atribuiu competência para arrecadar, fiscalizar e aplicar os recursos com ele arrecadados;*

*3. os valores representados pelo título em questão não são passíveis de restituição ou resarcimento, uma vez que a liquidação dos mesmos ocorre por meio de resgate, a cargo da empresa emitente, no prazo indicado para tanto, ou conversão em ações do capital da sociedade emissora, nos casos em que é admitida;*

*4. não há, no caso, crédito líquido e certo a ser reconhecido à interessada perante a Fazenda Nacional. Primeiro, porque a responsabilidade de União prevista no parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 4.156/62 (sic), é subsidiária, o que significa que o alegado crédito deve ser exigido, primeiramente, da Eletrobrás, para só então ser cobrado da União, o que não está demonstrado no caso.*

*(...).*

*Diante do exposto, nego provimento ao recurso.*

Por fim, ressalto que a matéria já foi objeto de Súmula por este 3º Conselho de Contribuinte:

*Súmula 3ºCC nº 6 - Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.*

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos.”

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso e julgar procedente  
a multa imposta ao contribuinte.

Judith do Amaral Marcondes Armando

