



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

**Processo n°** 10920.002289/2006-77  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-004.064 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de março de 2019  
**Matéria** MULTA ISOLADA QUALIFICADA - COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ARANHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. TIPO OBJETIVO. CRÉDITO NÃO ADMINISTRADO PELA RECEITA FEDERAL. AUSENTE TIPO SUBJETIVO. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

Compensação não declarada, no qual foi pleiteado aproveitamento de crédito não administrado pela Receita Federal, amolda-se ao tipo objetivo da norma que determina a imputação da multa isolada. Por outro lado, não demonstrada conduta dolosa, deve ser afastada a qualificação da multa por evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei ° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Precedentes. Acórdãos n° 9101-003.109 e 9303-004.995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 185/192) contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em 09/07/2009, com fundamento no art. 7º, inciso I, c/c §1º, e art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICAL), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), em face do Acórdão nº 302-39.052 (e-fls. 170/179), da sessão de 17 de outubro de 2007, proferido pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da ARANHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. ("Contribuinte"), para reduzir a multa isolada por declaração de compensação não declarada para 75%.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Notou-se que não houve no expediente cerceamento do direito de defesa, pois a recorrente procedeu a uma defesa ampla e efetiva, entendendo perfeitamente a imputação e promovendo o contraditório plenamente. Assim, aplicável ao caso dos autos o art. 60 do Decreto nº 70.235/72.*

*MULTA ISOLADA. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. O auto de infração de aplicação de multa isolada por compensação considerada como não declarada não tendo sido comprovada falsidade praticada pelo contribuinte deve aplicar o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

Os presentes autos versam multas isoladas qualificadas (150%) com base no art. 18, § 4º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 (com redação dada pelas Leis nº 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005) em razão de declarações de compensação não declaradas relacionadas no art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, encaminhadas com evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (e-fls. 31/41).

A multa foi qualificada seguindo entendimento de Despacho Decisório de e-fls. 7/21, no qual considerou que teria agido com fraude a Contribuinte ao promover compensações utilizando-se de créditos que não se referem a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, no caso, obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras - Eletrobrás, em contrapartida ao empréstimo compulsório instituído pelo art. 4º da Lei nº

4.156, de 1962, incidente sobre a energia elétrica, exigido de 1964 a 1972, destinado ao aparelhamento e modernização do Fundo Federal de Eletrificação.

Discorreu o despacho que o empréstimo compulsório atingiu diferentes classes de consumidores, que recebiam, como forma de ressarcimento, títulos correspondentes às obrigações, os quais passaram a ser genericamente chamados de "obrigações ou debêntures da Eletrobrás", e tais obrigações, segundo previsão legal, seriam resgatáveis em 10 ou 20 anos, prazo em que poderiam ser, alternativamente, convertidas em ações preferenciais da Eletrobrás.

Foi apresentada impugnação (e-fls. 66/98) pela Contribuinte. A 3ª Turma da DRJ/Florianópolis (e-fls. 107/116) julgou os lançamentos fiscais procedentes, nos termos da ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 23/03/2006*

*COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO - Nos casos de compensação não-declarada, verificada a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aplica-se a multa isolada no percentual de 150% 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.*

Foi interposto recurso voluntário, que foi provido parcialmente pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 302-39.052 (e-fls. 170/179), no qual alterou-se o percentual das multas isoladas, de 150% para 75%.

Foi interposto recurso especial pela PGFN, por entender que a decisão recorrida, não unânime, teria sido exarada contrária à lei e à evidência de provas, contrariando dispositivos legais do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação dada pela Lei n.º 11.051/2004), combinado com o art. 44, II da Lei nº 9430/96. Discorre que a Contribuinte, ao apresentar compensação contrária à legislação regente, teria visado intencionalmente evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos, tendo sido caracterizado o evidente intuito de fraude, razão pela qual deveria ser restabelecido o percentual de 150% para a multa isolada. Requer pelo provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 185/192 deu seguimento ao recurso especial da PGFN.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fl. 199/219), aduzindo que os créditos pleiteados foram devidamente contabilizados integrando seu ativo financeiros, sendo créditos próprios, e que restou pacificado tanto na doutrina quanto pelos tribunais superiores que o *quantum* devido pelos sujeitos passivos pelo consumo de energia elétrica que foi instituído pela Lei nº 4.156, de 1962 pertence à espécie tributária do empréstimo compulsório, ou seja, trata-se de crédito de natureza tributária. Discorre que o empréstimo compulsório sobre a energia elétrica era receita da União, com administração conjunta da Secretaria de Receita Federal - SRF e da Eletrobrás, não havendo razão para se entender que o tributo não seria administrado pela SRF. Assim, não haveria que se falar em fraude, vez que créditos objeto do pedido de restituição, além de pertencerem à empresa, gozam de natureza tributária e foram administrados pela Receita Federal. Requer pelo não provimento do recurso da PGFN.

A Contribuinte apresentou recurso especial (e-fls. 220/229), cujo seguimento foi negado por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 248/249). Foi apresentado agravo (e-fls. 261/268), que teve o seguimento negado pelo despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 289/290).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 185/192, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida consiste em dizer se, no caso concreto, diante de declarações não declaradas relacionadas no art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, caberia a imputação da multa isolada com percentual qualificado (150%), com base no art. 18, § 4º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação dada pela Leis nº 11.051, de 2004, e 11.196, de 2005) vez que entendeu a autoridade lançadora que teriam sido encaminhadas com

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei ° 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Vale dizer que a **imputação da multa isolada (75%) é matéria preclusa**, tendo sido mantida pela decisão recorrida e, apesar de objeto de recurso especial pela Contribuinte, foi negado seguimento pelo despacho de exame de admissibilidade e despacho de reexame.

Vale dizer ainda que a restituição de obrigações da Eletrobrás, assim como a compensação é assunto sumulado pelo CARF, inclusive com efeitos vinculantes para a administração tributária federal:

*Súmula CARF n° 24*

*Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários. (Vinculante, conforme Portaria MF n° 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

Portanto, o que se discute no presente momento é se as multas isoladas devem permanecer no percentual de 75% (conforme entendimento da decisão recorrida) ou se devem ser majoradas para 150%, ou seja, **se restou demonstrado que as compensações não declaradas incorreram em evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei ° 4.502, de 30 de novembro de 1964.**

Transcrevo art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), e dispositivos correlacionados, vigentes à época dos fatos:

*Lei nº 10.833, de 2003*

*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)*

(...)

*§ 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 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 nº9.430, 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 nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, as hipóteses previstas no § 4º deste artigo.*

.....  
*Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001*

*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.*

.....  
*Lei nº 9.430, de 1996*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*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)*

*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)*

.....  
*Lei nº 4.502, de 1964*

*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. (Grifei)*

O caso concreto trata de direito creditório pleiteado pela Contribuinte em declaração de compensação que foi considerada não declarada. O Despacho Decisório de e-fls. 7/21 esclareceu que são créditos que não se referem a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, porque seriam com lastro em obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras - Eletrobrás, em contrapartida ao empréstimo compulsório instituído pelo art. 4º da Lei nº 4.156, de 1962, incidente sobre a energia elétrica, exigido de 1964 a 1972, destinado ao aparelhamento e modernização do Fundo Federal de Eletrificação.

O empréstimo compulsório teria tido repercussão em diferentes classes de consumidores, que recebiam, como forma de ressarcimento, títulos correspondentes às obrigações, os quais passaram a ser genericamente chamados de "obrigações ou debêntures da Eletrobrás", e tais obrigações, segundo previsão legal, seriam resgatáveis em 10 ou 20 anos, prazo em que poderiam ser, alternativamente, convertidas em ações preferenciais da Eletrobrás.

Concluiu o despacho:

*Pelos artigos 48 a 51 e 66 do Decreto instituidor do Regulamento, transcritos, a administração do referido empréstimo foi integralmente atribuída à Eletrobrás, inclusive no tocante à restituição ou resgate dos valores arrecadados. Portanto, a lei não atribuiu à Secretaria da Receita Federal a administração do referido empréstimo, mas aquela sociedade anônima, que emitiu, em contraprestação aos empréstimos arrecadados, obrigações ao portador, cujo prazo e condições de resgate estão previstos no anverso do próprio título de sua emissão.*

*Qualquer demanda administrativa quanto ao adimplemento das obrigações estabelecidas nas cártulas deverá ser efetuada perante a própria Centrais Elétricas Brasileiras S/A — Eletrobrás, caso ainda não tenham sido resgatadas. Tampouco caberia à Secretaria do Tesouro Nacional a apreciação de tal pleito, já que os recursos arrecadados através contas de fornecimento de energia elétrica não foram repassados ao Tesouro, conforme se verifica pela legislação supra citada (art. 51 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 68.419, de 15 de março de 1971). Não detendo a administração dos recursos arrecadados por meio desse empréstimo compulsório, não há de ter competência para apreciar pedido de restituição a ele relativo.*

*Para resgate dos valores devidos, as obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás devem ser apresentadas diretamente a*

*essa empresa, não detendo a Secretaria da Receita Federal qualquer competência em relação a esta matéria.*

Sobre a qualificação da multa isolada, manifestou-se o despacho, ao entender que a conduta da Contribuinte teria incorrido em fraude:

*Se um sujeito passivo, sabedor que não pode utilizar um crédito para compensar débitos, realiza assim mesmo esta modalidade de extinção do crédito tributário, deve sofrer uma sanção correspondente à gravidade da referida conduta.*

*Tal conduta amolda-se, em tese, a 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;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

*No intuito de facilitar a compensação, a legislação estabeleceu o dever instrumental de prestar informação às autoridades fazendárias. Quando o contribuinte presta as informações em desacordo com a realidade dos fatos, informando existência ou montante de crédito sem amparo na legislação, e com isso reduz ou suprime o pagamento do tributo, tipificada está a conduta descrita no art. 2º, I da Lei nº 8.137/1990, ou seja, prestar declaração com conteúdo diverso do real, conscientemente elaborada, com o intuito de eximir-se do pagamento de tributos.*

*Posto isso, é indubitável que a inserção de informação cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampararia o direito pleiteado pelo contribuinte tipifica a conduta do agente que deliberadamente inseriu a informação com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos.*

*A utilização, na compensação, de créditos que não se referem a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, leva-nos à conclusão de que a ação foi tomada com a deliberada intenção de evitar ou, pelo menos, postergar o pagamento dos tributos devidos. Tal conduta amolda-se a hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcrito: (...)*

Ocorre que, desde a impugnação, e em seguida no recurso voluntário, manifestou-se a Contribuinte sobre entendimento de que empréstimo compulsório é tributo, e a administração dos recursos seria conjunta, entre a Secretaria da Receita Federal e a Eletrobrás, e a responsabilidade pela quitação das obrigações seria solidária, e, por isso, não haveria que se falar que o tributo não estaria sob competência da SRF. Ainda, não há qualquer notícia nos autos de que teriam sido apresentados pedidos anteriores realizados pela Contribuinte no mesmo sentido e que haviam sido negados pela Administração Pública, o que poderia caracterizar uma reiteração de conduta.

Transcrevo excertos da impugnação e do recurso voluntário:

Impugnação

Portanto, clarividente que a Secretaria da Receita Federal, Órgão de menor grau hierárquico é competente para apreciar, em primeira instância, o pedido de restituição, de créditos de natureza tributária (empréstimo compulsório) materializados em Obrigações e/ou Cautelas da Eletrobrás, bem como as declarações de compensação a ele atreladas e, seu indeferimento (ou não homologação das compensações) deverá ser revisto por Órgão hierarquicamente superior, no caso, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. (Grifos originais)

.....  
Recurso voluntário

A jurisprudencial (sic) do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, dentre outras coisas, asseverou a possibilidade de compensação de tributos com os créditos oriundos de empréstimo compulsório sobre energia elétrica. Vejamos:

**"AGRAVO REGIMENTAL. TUTELA ANTECIPADA. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DÉBITOS DE TERCEIROS.**

(...)

**5. A possibilidade de quitação de tributos federais com as chamadas obrigações da Eletrobrás decorre da responsabilidade solidária da União Federal pelo resgate de tais créditos, em dinheiro, títulos negociáveis ou ações, responsabilidade essa prevista na norma que instituiu o empréstimo compulsório (art. 4º, § 3º, da lei n.º 4.156 de 28 de novembro de 1962).**

**6. O título de crédito consubstanciado na emissão de Obrigações ao Portador da Eletrobrás, não obstante independente, como o são todos os títulos de crédito, não quita e nem se despe da obrigação a ele incorporada, no caso, o empréstimo compulsório. Muito pelo contrário nela se funda e se vincula.**

(...)

(TRF 5ª Região - 1ª Turma - AGA 52751/AL - Rel. Des. Ubaldo Ataíde Cavalcante - DJ 03/06/2004).

**Ou seja, não bastasse a ausência de expressa disposição de lei, em sentido formal, vedando a compensação em cotejo, existe precedente jurisprudencial recente que, além de reconhecer a idoneidade, certeza e liquidez do crédito, de natureza tributária, materializado em Obrigações da Eletrobrás, afirma ser possível sua utilização para quitação (extinção) de tributos federais, em**

*razão da solidariedade da União pelo adimplemento destes créditos.* (Grifos originais)

Mais uma vez, manifesto-me no sentido de que é matéria preclusa a constatação de que a multa isolada de 75% é cabível, por se tratar de compensação pleiteando aproveitamento de crédito não administrado pela Receita Federal, e por isso classificada como não declarada.

O que se discute é se a conduta da Contribuinte, de encaminhar compensação não declarada, com créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás, também se enquadraria na hipótese de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei ° 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O tipo objetivo previsto para a compensação não declarada sob apreciação encontra-se definido pelo art. 74, § 12, inciso II, "e":

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

(...)

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

(...)

*II - em que o crédito:*

(...)

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

É precisamente onde se amolda a conduta da Contribuinte. Por isso, foi tipificada a imputação da multa isolada.

Contudo, para restar caracterizada a ocorrência do tipo subjetivo, com demonstração de dolo, há que se extrair um *plus* da conduta, com a presença cognitivo e volitivo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT<sup>2</sup>:

*O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.*

<sup>2</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT<sup>3</sup> discorre com didática:

*Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada*

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos<sup>4</sup>:

*A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexos causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.*

Não se trata do caso dos autos.

Como demonstrado, desde o início da fase contenciosa estabeleceu-se debate, em contraditório consistente, sobre se os títulos públicos seriam ou não objeto de administração pela Receita Federal. Vale observar que aqui se fala em valores efetivamente pagos, ao contrário de reorganizações societárias em que se observa a criação de despesas artificiais sem nenhum desembolso financeiro mediante criação de empresas de papel, por exemplo. Esclareceu ainda a Contribuinte que se tratavam de créditos próprios, incorporados ao seu patrimônio e devidamente contabilizados. O Pedido de Restituição de e-fl. 23 descreve com clareza a natureza do crédito pleiteado:

*Trata-se de crédito (de natureza tributária restituição de empréstimo compulsório sobre energia elétrica), oriundo de uma Cautela de Obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras S/A, de número 000087004-8 (095475)*

*Ressalta-se, que conforme a lei 4.156/62 (lei que institui a emissão da presente Cautela), em seu artigo 4º, parágrafo terceiro, atribuiu-se a União (Tesouro Nacional) a responsabilidade solidária pelo adimplemento destes créditos (restituição do empréstimo compulsório).*

O assunto foi objeto de vários processos no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e do CARF. Não obstante ter sido objeto de súmula posteriormente, consolidando-se entendimento no sentido não seria competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários, resta evidenciado que a tese foi amplamente discutida, não havendo que se falar em má-fé da parte ao pleitear o aproveitamento do direito creditório.

A conduta em questão amolda-se apenas ao tipo objetivo da norma, qual seja, encaminhamento de declaração de compensação com crédito não administrado pela Receita Federal.

Nesse sentido, ausente o tipo subjetivo, relativo ao dolo e, por consequência, ao evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro

<sup>3</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

<sup>4</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

de 1964, não cabe a imputação da qualificação da multa (150%), devendo ser mantida a decisão recorrida, permanecendo a multa isolada no percentual de 75%.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais ratifica o entendimento:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

*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, que não pode ser presumida em função apenas da natureza da matéria. (Acórdão nº 9101-003.109, 1ª Turma da CSRF, de 14/09/2017, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo).*

*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. (Acórdão nº 9303-004.995, 3ª Turma da CSRF, de 14/09/2017, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas).*

Transcrevo excerto do voto do Acórdão nº 9101-003.109, que reflete com bastante clareza a ausência do dolo:

*O fato de a contribuinte estar discutindo a interpretação de matéria vedada em Lei, por mais claro que a legislação pareça ser, não permite deduzir que ele está agindo de má fé ou com dolo. O princípio do amplo direito de defesa é um princípio universal e consagrado na nossa Constituição e não se pode punir alguém por erro de interpretação ou por defender uma interpretação por mais desarrazoada que seja.*

*Aliás, essa interpretação da Fiscalização pela aplicação direta da qualificação da multa em 150% pelo simples fato de se tratar da hipótese de compensação considerada não declarada por utilização de créditos de natureza não tributária distorce*

Processo nº 10920.002289/2006-77  
Acórdão n.º **9101-004.064**

**CSRF-T1**  
Fl. 308

---

*completamente a inteligência do art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003. Isso porque 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.*

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura