



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.002791/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.907 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente MICRO JUNTAS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/08/2008, 15/10/2008, 13/11/2008, 17/12/2008, 15/01/2009, 05/03/2009, 20/03/2009, 03/04/2009, 24/04/2009

COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. PERCENTUAL. BASE DE CÁLCULO.

Considerada não-declarada a compensação em face de pretensão de utilização de créditos de terceiros, advindos de obrigações da Eletrobrás, incabível a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, que seria cabível somente na hipótese de ser caracterizado o evidente intuito de fraude, que não pode ser presumida no caso dos autos.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA SEM EVIDÊNCIA DE FRAUDE.

A multa isolada por compensação indevida com créditos de natureza não tributária sem evidência de fraude está prevista desde a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e apenas foi majorada temporariamente ao percentual de 150% na vigência da Lei nº 11.051, de 2004, sendo restabelecida ao percentual de 75%, após as alterações promovidas pelas Leis nº 11.196, de 2005, 11.488, de 2007, 12.249, de 2010 e 13.097, de 2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que votavam por negar provimento, mantendo a penalização em 150%.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **06-23.731 – 3ª Turma** **tia DRJ/CTA**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

Por meio do auto de infração de fls. 133/150 foi constituída Multa Exigida Isoladamente no montante de R\$ 3.419.235,16, relativa à aplicação do percentual de 150% sobre os débitos que foram objeto de compensação apresentada pela interessada através de declarações de compensação (fls. 51/62), consideradas não-declaradas, conforme despacho decisório emitido no âmbito do Processo Administrativo Fiscal n.º 10920.004466/2008-11 (fls. 122/130).

No Relatório de Atividade Fiscal de fls. 135/148, parte integrante do auto de infração, a autoridade lançadora tece comentários e adota esclarecimentos contidos no mencionado despacho decisório. Dessa forma, são dadas notícias de que:

- as declarações de compensações, cujas cópias encontram-se às fls. 51/62, tinham por origem de crédito um pedido de restituição formalizado no precitado PAF n.º 10920.004466/2008-11, visando a quitação de diversos débitos fiscais;

- o referido pedido de restituição dizia respeito à cautela n.º 000147572-2 de obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A, e foi indeferido pela Saort/DRF/Joinville, tendo sido, na mesma ocasião, consideradas não declaradas declarações de compensação com o mesmo apresentadas (cópia do despacho decisório às fls. 122/130);

- por sua vez, o pedido de restituição formalizado no PAF n.º 10920.005950/2007-87 (que dizia respeito à cautela n.º 000111415-6 de obrigações emitidas pelas Centrais Elétricas Brasileiras S/A) foi indeferido pela Saort/DRF/Joinville, tendo sido, na mesma ocasião, consideradas não declaradas declarações de compensação com o mesmo apresentadas (cópia do despacho decisório às fls. 96/106); contestada tal decisão, foi emitido acórdão desta 3ª Turma/DRJ/Curitiba - cópia às fls. 107/111 -, no PAF n.º 10920.004192/2008-61 (desmembramento do PAF n.º 10920.005950/2007-87), no qual não foi acolhida manifestação de inconformidade, confirmando-se o indeferimento do precitado pedido de restituição;

- já, conforme despacho decisório de fls. 45/52, emitido no âmbito do PAF n.º 10920.005982/2007-82, a Saort/DRF/Joinville, em 02 de dezembro de 2008, decidiu considerar não declaradas as compensações intentadas no referido processo;

- falando sobre a ocorrência de fraude, o autuante diz: “mesmo consciente das vedações impostas às compensações pretendidas e após ter sido cientificado dos despachos decisórios que indeferiram os seus pedidos de restituição, dos despachos decisórios que consideraram não declaradas as compensações e dos recursos indeferidos confirmando a decisão denegatória, o contribuinte continuou a utilizar-se de créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás para promover a extinção de seus débitos. 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, caracterizando, desta forma, o dolo. Face o exposto, a conduta, adotada pelo contribuinte, amolda-se à hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, abaixo transcrito (...) A conduta também enquadra-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/90: (...) O despacho decisório do processo n.º 10920.004466/2008-11, fls. 122 a 130, oferece todos os detalhes da conduta fraudulenta.”;

- o autuante informa, ainda, sobre a protocolização no processo n.º 10920.002792/2009-75 de representação fiscal para fins penais.

Cientificada em 30/06/2009 (AR à fl. 151), a interessada apresenta, por meio de procurador (mandato à fl. 03), em 30/07/2009, a impugnação de fls. 152/175, a seguir sintetizada.

Após descrever brevemente os fatos que levaram à autuação, alega, no item “1 – Da Suposta Compensação Indevida”, que não pode ser apenada com multa isolada de 150%, posto que inexistiria fraude no seu procedimento de apresentar declaração de compensação para quitar débitos fiscais, já que o direito de petição é faculdade garantida constitucionalmente (art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/1988); acrescenta que todo o conteúdo de suas declarações é verídico, tanto na forma como na materialidade, não se podendo, pois, falar em dolo em sua conduta, concluindo por inexistir razão para a aplicação da multa impugnada.

Sob o título “2 – Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica, Receita da União, Competência para a Administração de Tributos Federais (SRF)”, contesta a orientação dos agentes públicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de não terem competência para administrar, e portanto restituir ou compensar, o ‘empréstimo compulsório sobre energia elétrica’, com base no art. 1º da IN SRF n.º 600, de 2005; na seqüência, faz um resumo histórico da evolução dos órgãos ligados à Fazenda Pública até o advento, em 1968, da então Secretaria da Receita Federal – SRF -, bem como da legislação relativa ao empréstimo compulsório instituído pela Lei n.º 4.156, de 1962, bem como do Fundo Federal de Eletrificação, também previsto na referida lei, após o que emite a seguinte conclusão: “portanto, não podemos negar que o empréstimo compulsório era destinado ao Fundo Federal de Eletrificação e administrado pelo então Departamento de Rendas Internas, o qual foi substituído pela Secretaria da Receita

Federal do Brasil, logo, incontestemente que a SRF também administrou o empréstimo compulsório, ao contrário do afirmado pelo nobre agente fiscal.” (fl. 164).

Prosseguindo, no item “3 – Do Empréstimo Compulsório e sua Devolução”, após tecer breves considerações teóricas sobre empréstimo compulsório, faz a seguinte assertiva (fl. 166): “como a União instituiu o empréstimo, conclui-se que existe a obrigação desta em devolver o que tomou/emprestou, com juros e correção monetária. Logo, não há impedimento para efetuar compensação dos débitos com os créditos provenientes do empréstimo compulsório, vez que estamos diante de credores e devedores recíprocos.”;

Por seu turno, no tópico “4 – Da Solidariedade Passiva da União”, sustenta que, em face do art. 4º, § 3º da Lei n.º 4.156, de 1962, haveria, no caso, responsabilidade solidária da União, sendo que a SRF teria a atribuição de restituir o tributo; assim, em razão da responsabilidade solidária da União ante o adimplemento de obrigação emitida por entidade de economia mista, por força do citado dispositivo legal, não se poderia limitar a restituição à co-responsável Eletrobrás.

Na sequência, no item “5 – Da aplicabilidade da multa isolada [Lei 10.833/03, art. 18, § 4º]. Intuito de Fraude [Lei 4.502/64, arts. 71, 72 e 73]”, comenta o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, e reafirma que não está caracterizada a prática de ‘fraude’ prevista nesse dispositivo, dizendo que (fls. 168/169): “(...) quando se inicia a compensação entre tributos, o fato gerador já ocorreu, o que se pretende é a extinção do crédito tributário, a obrigação já está constituída, não havendo razão para dizer sobre ação ou omissão tendente a impedir, retardar, excluir ou modificar os elementos essenciais do fato gerador”; fala, também, que não há razão para se afirmar que a decisão administrativa contrária ao seu interesse é fato suficiente a outorgar à compensação a prática de ato doloso, uma vez que tal decisão não tem natureza de prestação jurisdicional; mencionando o art. 3º do Decreto n.º 63.659, de 1968, e o art. 20 do Decreto 68.419, de 1971, diz que à SRF competia administrar o empréstimo compulsório, em conjunto com a Eletrobrás, não se podendo, assim, considerar não declarada as compensações indicadas nas Dcomp, nos termos do art. 74, § 12, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, afastando-se, por conseguinte, a aplicação do art. 18, § 4º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

No tópico “6 – Da Vedação ao Confisco”, após tecer breves considerações sobre o princípio do não-confisco, faz a seguinte assertiva (fl. 171): “Assim a cobrança de multa no valor de 150%, demonstra a ilegalidade e a abusividade na cobrança de eventual crédito tributário, impondo ao contribuinte excessiva carga econômica que pode ser traduzido como a implicância do indesejado efeito confiscatório”; entende, ainda, que a multa aplicada buscaria uma lucratividade excessiva do erário, às expensas da propriedade do contribuinte, o que implicaria em locupletamento ilícito, sem justa causa; já, no tópico “7 – Do Expurgo da Multa”, diz que enquanto não incidir a ‘coisa julgada administrativa’ sobre seu pedido de restituição, há a extinção do ‘crédito tributário’ pela declaração de compensação, o que estaria previsto no art. 26 da IN SRF n.º 600, de 2005, na medida da conexão administrativa entre o pedido de restituição e a declaração de compensação; afirma que todos os seus procedimentos são consentâneos com a

legislação tributária vigente, o que, com espeque no art. 100, parágrafo único do CTN, excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, pedindo, ao final deste item que (fl. 173): “(...) deve ser expurgada do montante apurado no indigitado auto de infração a multa isolada, indevidamente aplicada.”.

Por sua vez, no item “8 - Representação criminal (Lei 8.137/90, art. 2, I)”, insurge-se contra a representação fiscal para fins penais, posto que não haveria materialidade suficiente à indicação criminal.

Ao final, requer: (a) que seja considerado improcedente o lançamento da multa isolada de ofício, na medida que o crédito utilizado na compensação declarada foi administrado pela SRF em conjunto com a Eletrobrás (art. 3º do Decreto n.º 63.659/1968, c/c art. 20 do Decreto n.º 68.419/1971); (b) alternativamente, a minoração da multa aplicada em razão da inexistência de ato tendente a impedir o fato gerador do tributo, uma vez que a compensação é causa extintiva da obrigação tributária, e não causa impeditiva do fato gerador dos tributos sob compensação, razão da inaplicabilidade do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964; (c) subsidiariamente, que seja afastada a possibilidade de representação criminal, uma vez que a fraude inerente à sanção administrativa não guarda relação com a fraude criminal; (d) caso seja diverso o entendimento do fisco, que se considere improcedente o lançamento, com espeque no art. 100, parágrafo único do CTN, uma vez que seu procedimento é consentâneo com as normas complementares da SRF; e (e) que a decisão seja prolatada nos moldes do art. 31 do Decreto n.º 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.

Do Acórdão de Impugnação

A **3ª Turma da DRJ/CTA**, por meio do Acórdão nº **06-23.731**, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 21/08/2008, 15/10/2008, 13/11/2008, 17/12/2008, 15/01/2009, 05/03/2009, 20/03/2009, 03/04/2009, 24/04/2009

COMPENSAÇÃO NÃO-DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Nos casos de compensação não-declarada, verificada a ocorrência das hipóteses previstas na legislação, aplica-se a multa isolada no percentual de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

MULTA DE OFÍCIO. NORMAS LEGAIS. EXAME DE VALIDADE. COMPETÊNCIA.

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

.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, motivo pelo qual dele conheço.

Do Recurso Voluntário**Do Mérito**

A Recorrente alega a regularidade do procedimento administrativo de compensação, argumenta que este procedimento deve ser analisado por que se traduz no pano de fundo para a aplicação da multa isolada, *in verbis*:

A ora Recorrente argumentou, em suma, em sua impugnação, tempestivamente protocolizada, que os títulos representam um direito creditório perante a União, direito este fruto de pagamento de tributos da espécie empréstimo compulsório, vindo a transcorrer, para tanto, sobre sua origem e destino, acerca da solidariedade passiva da União para restituir, bem como ser a RFB órgão competente para administrar tal tributo.

Ante as argumentações, restou demonstrado que o objetivo da então impugnante era demonstrar a regularidade e a legalidade do procedimento de compensação engendrado, o que desnatura e mais, torna indevida, a própria aplicação da multa isolada em debate, ao contrário do apontado pelo relator.

Feitas as considerações iniciais, passemos a demonstrar a regularidade do procedimento administrativo de compensação, procedimento este que deve ser analisado por que se traduz no pano de fundo para a aplicação da multa isolada.

Trata-se de matéria estranha ao presente processo pois não é cabível nem a apresentação de manifestação de inconformidade nem recurso voluntário quanto às compensações consideradas não declaradas, portanto serão apreciados nesse voto somente os argumentos apresentados no recurso que tenham relação direta com a multa isolada de ofício, nesse sentido a decisão recorrida:

Definição dos limites do litígio

Cabe esclarecer que serão apreciados neste voto apenas os argumentos contrários à multa exigida isoladamente, pois o despacho decisório, cuja cópia consta às fls. 122/130, foi proferido nos autos do processo n.º 10920.004466/2008-11, definindo as compensações como não-declaradas, decisão em relação a qual não é cabível a apresentação de manifestação de inconformidade, seja naqueles autos ou nestes, conforme determina o § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004.

Dessa forma, apenas os argumentos apresentados na impugnação que tenham relação direta com a multa isolada de ofício serão apreciados, posto que os demais não podem interferir na exação contestada, nos presentes autos.

Da mesma forma, por não haver previsão legal, não compete a esta Delegacia de Julgamento apreciar questionamento relativo à Representação Fiscal para Fins Penais confeccionada pela autoridade lançadora.

Questões de Mérito:

Conforme antes comentado, a interessada apresentou diversas argumentações que não podem ser apreciadas neste voto, pois compreendem aspectos que caracterizam manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que considerou não-declarada a compensação por ela apresentada. Portanto, embora a autoridade lançadora tenha demonstrado a impossibilidade da compensação, trata-se de matéria estranha à exigência em estudo. No caso, parte-se do fato de que compensação foi considerada não-declarada, cabendo discutir apenas a aplicação da multa isolada sobre os débitos compensados. Como consequência, resta enfrentar apenas os argumentos a seguir apresentados.

A Recorrente alega que o procedimento compensatório não se enquadra no conceito de fraude trazido por lei, formalmente constituída, sendo totalmente descabida a multa aplicada.

A Recorrente requer o reconhecimento da ilegalidade/inconstitucionalidade da multa imposta porque, a toda evidência, o percentual de 150% caracteriza um verdadeiro excesso, um verdadeiro desvio de finalidade, violando a nossa Constituição Federal e os princípios jurídicos e legais que devem reger tais procedimentos.

O cerne da discussão é aplicação de multa na hipótese de compensação “não-declarada” com a identificação de créditos da Eletrobrás. Sobre essa questão, a 1ª Turma da Câmara de Recurso Fiscais pronunciou-se no acórdão 9101-003.109, do qual se destaca a ementa:

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.

O voto da Conselheira Relatora, Adriana Gomes Rêgo, é reproduzido a seguir:

Como se vê, a multa isolada aplicada encontra previsão na atual redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, mais precisamente em seu § 4º, e, assim, aplica-se o percentual

previsto no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, de 75%, podendo ser duplicado na forma do § 1º desse mesmo dispositivo, para 150%, desde que haja caracterização dos fatos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, o que diferencia as hipóteses sujeitas as multas de 75% e 150% é a ocorrência de "evidente intuito de fraude" definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Dessa forma, para que seja aplicada a multa de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu com dolo na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não sendo suficiente a mera presunção de sua conduta ser ilícita.

Ou seja, a qualificação da multa por evidente demanda uma análise dos fatos e do procedimento da contribuinte, para deles se extrair o evidente intuito de fraude.

Por conseguinte, há a necessidade que a fiscalização aponte efetivamente alguma fraude ou falsidade envolvendo a compensação.

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 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.

Nesse sentido, a redação atual do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 dada pela Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deixou isso agora mais transparente ainda em sua nova redação: "(...) quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo". No caso, essa hipótese bem mais objetiva, substituiu a hipótese anterior que fazia referência à prática das infrações previstas "nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", no caso das compensações não homologadas. (...)

Nesse contexto, o fato de o contribuinte pleitear compensação não devida por utilizar crédito de natureza não tributária, definitivamente não se enquadra na hipótese de incidência da norma em comento, uma vez que tudo foi feito às claras e dentro das regras do sistema, sem empregar nenhuma forma de simulação, de ter cometido alguma fraude específica ou mesmo ter cometido alguma falsidade na sua declaração apresentada.

Portanto, no presente caso, 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

Ressalte-se que a dúvida a respeito da competência da Secretaria da Receita Federal para a restituição destes créditos foi objeto de discussão em processos administrativos, resultando na edição da Súmula CARF 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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, o contribuinte pleitear compensação de créditos da Eletrobrás (natureza não tributária) – em princípio – não impõe a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a demonstração do intuito de fraude, como já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no precedente citado.

Acrescenta-se que a Autoridade Fiscal justificou a imposição de multa qualificada por entender que o contribuinte utilizou-se de créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás

para extinção de seus débitos, mesmo consciente das vedações impostas às compensações pretendidas, *in verbis*:

No processo nº 10920.005982/2007-82 foram juntadas as declarações de compensação para quitação de diversos débitos também tendo por origem de crédito o pedido de restituição formalizado no processo nº 10920.005950/2007-87. Conforme despacho decisório de fls. 112 a 119, tais compensações também foram consideradas não declaradas, nos termos do art. 74, § 12, II, “e” da Lei nº 9.430/1996.

Conforme relatado acima, o contribuinte teve indeferido o seu pedido de restituição formalizado no processo nº 10920.005950/2007-87, com base em créditos de mesma natureza do presente processo. As compensações apresentadas pelo contribuinte, lastreadas em tal crédito, formalizadas nos processos nº 10920.005950/2007-87 e 10920.005982/2007-82, foram todas consideradas não declaradas. Os recursos apresentados foram indeferidos pela autoridade julgadora, confirmando-se a decisão denegatória.

Mesmo consciente das vedações impostas às compensações pretendidas e após ter sido cientificado dos despachos decisórios que indeferiram os seus pedidos de restituição, dos despachos decisórios que consideraram não declaradas as compensações e dos recursos indeferidos confirmando a decisão denegatória, o contribuinte continuou a utilizar-se de créditos decorrentes de obrigações da Eletrobrás para promover a extinção de seus débitos.

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, caracterizando, desta forma, o dolo.

Face o exposto, a conduta, adotada pelo contribuinte, amolda-se à hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcrito:

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.

A conduta também 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;

De toda forma, a análise da legislação revela que se trata de compensação considerada “não-declarada”, por força de identificação de crédito de terceiro, o que é insuficiente para a qualificação da multa por tal compensação, conforme razões acima.

Por fim, pondero que o pedido de compensação foi apresentado em papel e declaração de compensação também em papel, o que confirma que não há qualquer artifício pelo contribuinte que possa justificar a imposição de multa qualificada.

Entende-se que no presente caso, a multa isolada por compensação indevida com créditos de natureza não tributária sem evidência de fraude deve ser aplicada no percentual de 75%. Nesse sentido o Acórdão 9101-005.228 – CSRF / 1ª Turma, Relatora Edeli Pereira Bessa, lavrado em 11 de novembro de 2020, cuja ementa é reproduzida a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2004 MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO
COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA SEM
EVIDÊNCIA DE FRAUDE. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA
DE PREVISÃO LEGAL NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.051/2004.
A multa isolada por compensação indevida com créditos de
natureza não tributária sem evidência de fraude está prevista desde
a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e apenas foi
majorada temporariamente ao percentual de 150% na vigência da
Lei nº 11.051, de 2004, **sendo restabelecida ao percentual de
75%**, após as alterações promovidas pelas Leis nº 11.196, de 2005,
11.488, de 2007, 12.249, de 2010 e 13.097, de 2015.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias