



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10925.001124/2005-57
Recurso nº 135.533 Voluntário
Matéria COMPENSAÇÕES - DIVERSAS
Acórdão nº 301-34.079
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente TRANSPORTES EAE LTDA.
Recorrida DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2004

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA.

É cabível a aplicação da multa isolada sobre as diferenças apuradas em decorrência de compensações indevidas, vez que a Lei nº. 11.051/2004 estabeleceu tão somente a alteração dos percentuais aplicáveis.

MULTA ISOLADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. LEI 11.196/2005. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com a MP nº. 252, de 15/06/2005, mais tarde convertida na Lei nº. 11.196/2005, foram restabelecidos os percentuais de 75% e 150%, devendo a nova lei ser aplicada retroativamente, em obediência ao comando do art. 106 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa lançada, vencidos os conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora), Luiz Roberto Domingo, Davi Machado Evangelista (Suplente) e Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente), que davam provimento integral. Designada para redigir o acórdão a conselheira Irene Souza da Trindade Torres, nos termos do voto da Relatora.

Otacilio Dantas Cartaxo - Presidente

Irene Souza da Trindade Torres - Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari e João Luiz Fregonazzi. Estiveram presentes os Procuradores a Fazenda Nacional Diana Bastos Azevedo de Almeida Rosa e José Carlos Brochini.

Relatório

Cuida-se de processo administrativo fiscal referente ao Auto de Infração, de fls. 03/06, em que foi autuada a empresa TRANSPORTES E.A.E. LTDA ME com aplicação de multa isolada, no valor de R\$ 54.020,39, por apresentar Declaração de Compensação, geradas a partir do programa PER/DCOMP, informando como origem de crédito a ação judicial nº. 54/90, que tramitou na 1ª Vara da Comarca de Boa Vista – RO.

A autoridade fiscal lavrou o auto de infração em virtude de o contribuinte ter efetuado a compensação de forma irregular por duas razões: 1) trata-se de crédito de natureza não tributária, pois pela inicial encaminhada verifica-se que referida ação trata de reclamação trabalhista movido pelo Sindicato dos Trabalhadores em Educação de Roraima – SINTER e 2) trata-se de créditos de terceiros, os quais não podem ser utilizados para compensar débitos próprios por expressa vedação na legislação.

Alega ainda, que resta caracterizada a participação da pessoa jurídica na tentativa de fraude, uma vez que o contribuinte prestou informação falsa na declaração eletrônica de compensação e, desse modo, ocultou informação relevante da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 1º, inciso I, da Lei nº. 8.137/90.

Ao contribuinte foram encaminhadas as cópias do Auto de Infração para efetuar o pagamento ou impugnar o lançamento (fls.80).

Entretanto, o contribuinte não impugnou o lançamento nem recolheu o crédito tributário exigido, sendo considerado revel, conforme Termo de Revelia (fls.84).

Assim sendo, foi enviada ao contribuinte a carta cobrança (fls.85), na qual solicitou-se o recolhimento do saldo devedor dentro de 30 dias.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação (fls.88/101) alegando em síntese que:

1) De acordo com o direito de propriedade, o proprietário pode dispor, usar e desfrutar de seu bem da maneira que lhe convier, conforme dispõe o artigo 1.228 do Código Civil. Dessa forma, o titular de um direito creditório pode utilizá-lo para pagamento;

2) Foi apresentada a Delegacia da Receita Federal a Escritura Pública de Cessão de Créditos Tributários, em que foi transferida a propriedade do crédito utilizado para compensação;

3) É direito constitucional a cessão de crédito traduzidos em precatórios, conforme o artigo 78, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

4) De acordo com a EC nº. 30, que inseriu o artigo 78 e seu § 2º, nas ADCT "as prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão,

se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora”;

5) Não há necessidade de regulamentação do artigo 78, do ADCT, seja por lei ordinária, seja por ato do Poder Executivo, para a compensação de tributos com a utilização de créditos de precatórios;

6) Não pode a autoridade fiscal realizar o lançamento de multa, nos termos do art 18 da Lei nº. 10.833/2003, pois ainda não está caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC proferiu acórdão (fls.125/137) julgando o lançamento procedente alegando, preliminarmente, que são apreciados neste voto os argumentos contrários à multa isolada, uma vez que a não homologação das compensações foi decidida no processo nº. 10925.000419/2005-14 (fls.117/124).

No mérito, aduz que a aplicação da multa isolada está amparada no art. 18 da Lei nº. 10.833/03. Além disso, alega que a exigibilidade da multa está suspensa, conforme § 1º da mesma lei, que faz referência aos §§ 9º, 10 e 11 do artigo 74 da Lei nº. 9.430/1996.

Com relação à fraude, esclarece que não compete às Delegacias de Julgamento apreciar ou tecer considerações sobre as ocorrências de crime contra a ordem tributária, pois nesses casos a Representação Fiscal para fins Penais é encaminhada ao Ministério Público Federal, que decidirá sobre a instauração de procedimento judicial.

No mais, alega que a legislação no âmbito da Receita Federal veda a utilização de créditos que não sejam decorrentes de tributos por ela administrados.

Por fim, aduz que na Escritura Pública de Cessão de Créditos (fls. 73), consta como cedente José Brasília Moreira, cujo nome não é mencionado como habilitado na Certidão expedida pelo TRT da 11ª Região.

Em 30/01/06 o contribuinte apresentou petição requerendo o cancelamento dos débitos das seguintes inscrições: 9170500233914, 9160500832136, 912050040104, 9160500832217, referentes ao processo administrativo nº. 10925.000804/2005-53.

A Delegacia da Receita Federal em Joaçaba intimou o contribuinte para arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão. Além disso, informou que a petição protocolada em 30/01/06 refere-se a recurso relativo ao processo 10950.001124/2005-57.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 152/166) alegando os mesmos fundamentos argüidos na impugnação, com a finalidade de cancelar o débito representado pela aplicação da multa decorrente da compensação indevida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN, Relatora

Conheço do Recurso por preencher os requisitos legais, posto que o recurso é tempestivo e a matéria é de competência do Terceiro Conselho.

Cuida-se de processo administrativo fiscal referente ao Auto de Infração, de fls. 03/06, em que se autuou TRANSPORTES E.A.E. LTDA ME com aplicação de multa isolada, no valor de R\$ 54.020,39, por apresentar Declaração de Compensação, geradas a partir do programa PER/DCOMP, informando como origem de crédito a ação judicial nº. 54/90, que tramitou na 1ª Vara da Comarca de Boa Vista – RO.

Primeiramente, cumpre esclarecer que será apreciado neste voto apenas os argumentos contrários à aplicação da multa isolada, pois a não homologação das compensações tratadas no processo nº. 10925.000419/2005-14 foi objeto de decisão própria, conforme cópia do Acórdão nº. 7.020, de 25/11/2005, às fls. 117 a 124.

Assim, passo, a analisar a caracterização da infração para justificar a aplicação da penalidade que foi assim descrita (fls. 04 dos autos):

“001 – MULTAS ISOLADAS

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO
PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO*

*O contribuinte efetuou compensação indevida de valores em
declaração prestada, conforme relatório da Atividade Fiscal de folhas
008 a 018.*

Enquadramento legal

Art. 18 da Lei n. 10833/03;

*Art. 18 da Lei n. 10 833/03 com a redação dada pelo art. 25 da Lei n.
11.051/2004.”*

Importante verificar o motivo da aplicação da penalidade, na forma de “multa isolada” e o seu enquadramento legal. Primeiramente, devo considerar que os fatos aqui a serem julgados como típicos de infração sujeita à penalidade da multa isolada de 150% sobre o valor que deixou de ser pago em razão da compensação indevida **ocorreram no período de 25/11/04 a 23/02/05, posto que as datas de transmissão das DCOMPs foram: 25/11/04, 15/12/04, 19/01/05 e 23/02/05.**

Pois bem. Necessária a análise da evolução legislativa para o deslinde da questão.

A possibilidade de utilização do instituto da compensação para extinção de créditos tributários veio apenas com o advento da Lei nº. 8383/91, artigo 66, que assim dispunha:

*Art. 66 Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e
contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando*

resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

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

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

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

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

Esse dispositivo legal foi, posteriormente, alterado pela Lei nº. 9.069 de 29 de junho de 1995, tendo o seu novo texto assim definido:

Art. 66 Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

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

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

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

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

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

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

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

Multas de Lançamento de Ofício

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

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

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

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

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

III -isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão)na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art.73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2 287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

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

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

Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº. 10.637, de 2002)

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

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

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

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

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº. 10 833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº. 10 833, de 2003)

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

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

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (Incluído pela Lei nº. 10.833, de 2003)

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

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº. 11.051, de 2004)

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

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº. 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº. 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº. 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº. 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº. 11.051, de 2004)

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

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº. 11 051, de 2004)

O artigo 90 da Medida Provisória nº. 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 determina que:

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

O artigo 49 da Lei nº. 10.637/2002 prevê a alteração do artigo 74 da Lei 9.430/97:

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9 430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

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

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

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

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

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

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

Por sua vez a Lei nº. 10.833/03 trouxe as seguintes inovações, que por sua vez também sofreram modificações posteriores:

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

"Art. 74.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição " (NR)

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art 18 O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

§ 3ª Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4ª A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4ª Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

A Lei nº. 11.051 de 29 de dezembro de 2004, trouxe as seguintes modificações aos textos legais já citados:

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

"Art. 74.....

§ 3º.....

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

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

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

.....

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

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

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

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

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

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

A Lei nº. 11.196 de 21 de novembro de 2005 trouxe as seguintes modificações aos textos legais já citados:

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

"Art. 18.....

§ 4º *Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:*

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

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

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

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

1. A Lei nº. 8.383/91 trouxe em seu artigo 66 a possibilidade do contribuinte efetuar compensação de créditos tributários com débitos tributários desde que da mesma espécie. A Lei 9069/95 alterou tal previsão, proporcionando a possibilidade da compensação entre tributos de espécie diversa.

2. Em 1996, a Lei nº. 9.430 de 27 de dezembro, traz em seu artigo 43 a possibilidade de lançamento de multa isolada (poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente).

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

3. A Lei nº. 9.430/96 trazia em seu artigo 74, na redação original, uma disposição singela sobre a compensação tributária. Dizia a redação original: *Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.*

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

5. Com o advento da **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002** foi alterado o artigo 74 da Lei 9430/96 (pelo artigo 49 da Lei 10.637) que passou a ter a seguinte redação: *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a*

tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

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

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

Ainda essa lei, previa, em seu artigo 18 que: o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

7. Tal conclusão é importante porque a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, alterou o dispositivo acima citado, determinando que a multa isolada em razão da não-homologação da compensação somente seria cabível nos casos em que ficar caracterizada a prática de infração, quando altera o artigo 18 da referida lei que passa a ter a seguinte redação: *Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 .*

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

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

Assim, somente com a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004 (isto é para compensações feitas após essa data) pode passar a ser considerada como não declarada as

compensações previstas, bem como, de acordo com a redação do § 13º, também incluído por meio dessa lei, que as disposições procedimentais gerais sobre a compensação deixam de ser aplicadas para as compensações consideradas “não declaradas” nos termos da referida lei.

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

a) Somente com a Lei 10.833/03 veio a indicação do percentual de multa a ser aplicado nos casos de compensação indevida, nos seguintes termos: § 2º. A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

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

c) Além disso, a Lei 11.051/2004 acrescentou o § 4º ao artigo 18 da Lei 10.833/03, com a seguinte redação: A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

10. Portanto, as multas a serem aplicadas, para os casos de compensação, de são as seguintes:

a. Para os fatos (compensações realizadas anteriormente a 29 de dezembro de 2003 (advento da Lei 10.833) – não há multa a ser aplicada por falta de previsão legal

b. Para as compensações indevidas – somente as realizadas mediante fraude devidamente caracterizadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 – ocorridas entre 29/12/03 em diante – percentual previsto ou no inciso II ou no § 2º do artigo 44 da Lei 9430/96.

c. Para as compensações entendidas como não declaradas de acordo com as hipóteses legais introduzidas somente pela Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, somente valendo a partir de 21 de novembro de 2005, quando a Lei 11.196 introduziu os percentuais das multas a serem aplicadas como de 75% ou de 150% que poderão ser dobrados no caso de comprovada fraude .

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

Fica evidente, que à época dos fatos reportados nos autos – isto é anteriormente a 29 de novembro de 2005, não havia legislação que sustentasse a cobrança de multa, motivo que por si só, é suficiente, para afastar a cobrança da multa consolidada no auto de infração, objeto do presente recurso.

Neste sentido há o Acórdão da lavra da Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes, Dra. Josefa Maria Coelho Marques, no Recurso 130.482 em que a ementa e voto seguem abaixo transcritos:

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº. 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei no 11.051, de 2004, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude, situação que vigorou até a publicação da Lei no 11.196, de 2005.

Recursos de ofício negado e voluntário provido.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Primeiramente, aprecio o recurso de ofício, que diz respeito a saber se houve, no caso, dolo, sonegação ou conluio.

O fato praticado pela recorrente foi de apresentar declaração de compensação, em processo próprio, de débitos de tributos federais com créditos decorrentes de títulos emitidos pela empresa Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás.

A Lei no 11.051, de 29 de dezembro de 2004, criou a hipótese de declaração de compensação considerada não apresentada, o que abrangia os casos de créditos de natureza não tributária.

O caso dos autos, em que os créditos referem-se a títulos de empresa pública, enquadrava-se nessa hipótese, uma vez que não se trata de indêbitos tributários

Ao verificar a natureza dos créditos, a Delegacia de origem prontamente considerou a compensação como não declarada, por meio de despacho irrecorrível.

Esclareça-se que tal decisão não está em análise nos presentes autos, não podendo ser aqui analisados os seus fundamentos legais

Voltando à análise da conduta da recorrente, verifica-se que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas para aplicação da multa qualificada, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 1964.

Não houve, evidentemente, sonegação, uma vez que a ocorrência do fato gerador não foi ocultada ou dissimulada pela recorrente. Também não houve conduta tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar as características essenciais da obrigação tributária principal, o que caracterizaria a fraude.

Resta saber se a multa a ser aplicada ao caso seria a de 150%, ainda que não houvesse dolo.

É que a disposição legal que deu suporte à aplicação da multa previa, à época da lavratura do auto de infração, apenas a multa qualificada: “§ 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.”

As duas hipóteses a que se refere o parágrafo são de multa qualificada simples ou de multa qualificada e majorada, não havendo previsão de multa não qualificada.

Entretanto, a nova redação do art. 18 da Lei no 10.833, de 2003, dada pela Lei no 11.051, de 2004, claramente previa que a multa isolada somente seria aplicada nas hipóteses em que ficasse “caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Portanto, não se constata a existência de sonegação, fraude ou conluio.

Dessa forma, nego provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, que é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, trata-se de saber se é cabível multa isolada de 75% sobre o valor indevidamente compensado de débitos da recorrente com créditos decorrentes de títulos emitidos pela empresa Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás

Originalmente, foi aplicada a multa de 150%, exatamente pelo fato de o então vigente inciso II do art. 18 da Lei no 10.833, de 2003, prever apenas a aplicação da multa qualificada

Conforme já esclarecido, o caso dos autos enquadra-se na hipótese de compensação considerada não declarada.

Em que pese ter constado na lei unicamente a previsão da multa qualificada, o que exigiria a configuração de sonegação, fraude ou conluio para sua aplicação, a IN SRF no 534, de 5 de abril de 2005, dispôs que, “Nas hipóteses do inciso II do § 1º, será aplicada multa isolada nos percentuais previstos nos incisos I ou II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996” (art. 1º, na parte em que alterou o art. 31, § 5º, da IN SRF no 460, de 18 de outubro de 2004).

Tal interpretação baseou-se, provavelmente, no entendimento de que a multa isolada de 75% não havia sido revogada pela nova lei.

Entretanto, como as disposições do mencionado art. 18, que diziam respeito à aplicação da multa, foram totalmente substituídas, tal entendimento é insustentável

Ademais, a Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, previu, novamente, a aplicação da multa não qualificada, o que força o entendimento de que não havia previsão para a aplicação da referida multa após a publicação da Lei no 11 051, de 2004, e anteriormente àquela lei.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Com relação a aplicação de multa isolada decorrente de evidente intuito de fraude, apesar de já ter sido afastada pela decisão da DRJ, cumpre esclarecer que os fatos alegados jamais tipificariam a fraude nos termos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

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

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

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

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

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

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

Lei 9.430/96

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

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

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

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

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

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

I – da ocorrência do fato gerador ..

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, a palavra dolosa traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois -- ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido -- deve ser demonstrada a

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

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

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

intenção do agente nesse sentido⁵ Ou seja, a fraude deve ser comprovada, e deve ser apresentada precisa descrição dos fatos para a aplicação da multa.

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

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

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

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

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

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

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (Acórdão 201-73945)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, em resumo, entendo pelo não cabimento da aplicação da multa isolada, posto que como não há que se falar em fraude e não há sustentação para aplicação da multa isolada no percentual de 75% para as compensações requeridas antes de 29 de novembro de 2005.

Diante do exposto, voto para **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada.

É como voto.

Susy Gomes Hoffmann

Voto Vencedor

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Redatora Designada

Trata-se de discussão acerca da aplicação de multa isolada decorrente de compensação indevida.

A aplicação da penalidade da multa isolada somente surgiu com a edição da MP nº. 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº. 10.833, que estabelecia em seu art. 18, *verbis*:

Art 18. O lançamento de ofício de que trata o art 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Até a edição da MP nº. 135/2003, vigorava a MP nº. 2.158-35, de 24/08/2001, a qual previa, em seu art. 90, que, na hipótese de o sujeito passivo informar em declaração a extinção de débito decorrente de compensação indevida ou não comprovada, deveria o crédito tributário, relativo aos tributos administrados pela SRF, ser constituído mediante lançamento de ofício, mas sem, no entanto, prever a imposição de multa isolada:

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.

Com a MP nº. 135/2003, apenas a multa isolada passou a ser objeto do lançamento de ofício, e, ainda assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas em seu art. 18. Somente a partir da edição daquela MP é que a conduta em apreço foi tipificada como infração e penalizada na forma do mencionado artigo.

A Lei nº. 10.833, de 29/12/2003, introduziu algumas mudanças ao tema, ressaltando-se, *in casu*, o seu art. 18, que assim estabeleceu:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Verifica-se, portanto, que o caput do art. 18 da Lei nº. 10.833/2003 definiu as hipóteses em que seria cabível a aplicação da multa isolada de ofício, quais sejam:

- (a) quando o crédito/débito não for passível de compensação, por expressa determinação legal;
- (b) quando o crédito não tiver natureza tributária; e
- (c) quando ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/64)

Já o §2º do mesmo artigo estabeleceu que os percentuais da multa aplicáveis àqueles hipóteses previstas no caput seriam de 75% e 150% (nos casos de evidente intuito de fraude), e que esses percentuais aumentariam para 112,5% e 225%, respectivamente, nos casos em que o contribuinte deixasse de atender a intimação para prestar esclarecimentos, em razão do que estabelecia o mencionado art. 44 da Lei nº. 9.430/96:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

Posteriormente, em 29 de dezembro de 2004, a Lei nº. 11.051, em seu art. 25, deu nova redação ao art. 18 da Lei 10.833/03, modificando o § 2º e acrescentando o § 4º:

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

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Como se pode ver, a redação dada ao §2º tão-somente excluiu a aplicação do percentual do inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Note-se que o legislador não restringiu as hipóteses da aplicação da multa a uma única: o que ele fez foi unificar o **percentual**, em 150%, mantendo, entretanto, **todas as hipóteses** que davam ensejo à multa, previstas no *caput* do art. 18 da Lei nº. 10.833/03.

Assim, entendo que, quando do pedido de compensação, havia legislação a embasar a incidência da multa isolada, visto que esta continuou tendo aplicação às hipóteses previstas no caput do art. 18 da Lei nº. 10.833/2003, tendo sofrido apenas alteração em seus percentuais, quando da edição da nº. 11.051/2004, razão pela qual divirjo, nesse ponto, do entendimento firmado pelo ilustre Relator.

Com a edição da MP nº. 252, de 15/06/2005, mais tarde convertida na Lei nº. 11.196/2005, foram restabelecidos os percentuais de 75% e 150%, razão pela qual, em obediência ao comando do art. 106 do CTN, entendo cabível a sua aplicação retroativa, devendo, *in casu*, ser reduzido o percentual aplicado, de 150% para 75%.

Isso posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso voluntário para que seja reduzida a penalidade aplicada de 150% para 75%, mantendo assim o lançamento da multa isolada.


Irene Souza da Trindade Torres