



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

Processo n° 10930.004263/2005-63
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.261 – 1ª Turma
Sessão de 1 de março de 2016
Matéria COMPENSAÇÃO-MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO FILADÉLFIA DE LONDRINA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/05/2004, 09/06/2004, 17/06/2004, 16/07/2004, 10/08/2004, 11/08/2004, 09/09/2004, 14/10/2004, 28/10/2004, 10/11/2004, 08/12/2004, 22/12/2004

MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS E DE TERCEIRO. AUSÊNCIA DE FRAUDE. Para a aplicação da multa de 150%, necessária a demonstração de que o contribuinte procedeu com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não configura fraude, por si só, a mera apresentação de declaração portando elementos inexatos, objetivando a utilização de crédito de terceiro e/ou que não se refira a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a fim de compensar débitos próprios regularmente confessados.

MULTA ISOLADA. INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA DE 75.% RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da previsão legal para a aplicação de multas isoladas apenas para a hipótese de falsidade e no percentual de 150%, incabível a desqualificação da multa pela DRJ para a exigência de multa isolada de 75% em face das compensações não homologadas realizadas pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento afastando a incidência de multa ao caso, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator) e Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

(assinado digitalmente)

LUÍS FLÁVIO NETO - Redator designado.

EDITADO EM: 12/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice- Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

"O presente processo foi constituído com os documentos originais extraídos do Processo Administrativo nº 10930.720045/2005-70, as fls. 02/432, que fora formalizado para análise de Declarações de Compensação (PER/DComp nºs 08618.77060.190404.1.3.57-1092, 30558.54676.120504.1.3.57-6258, 16952.15961.090604.1.3.57-4787, 31409.49700.170604.1.7.57-1061, 13616.36366.160704.1.3.57-5869, 01219.09225.100804.1.3.57-4937, 12082.75364.110804.1.3.57-7522, 21524.63305.090904.1.3.57-5041, 18462.11364.141004.1.3.57-9409, 32504.78596.281004.1.3.57-3545, 26020.88455.101104.1.3.57-1911, 05887.86240.081204.1.3.57-3876 e 26074.65740.221204.1.3.57-5470), às fls. 02/67, transmitidas eletronicamente pela contribuinte (em 19/04/2004, 12/05/2004, 09/06/2004, 17/06/2004, 16/07/2004, 10/08/2004, 11/08/2004, 09/09/2004, 14/10/2004, 28/10/2004, 10/11/2004, 08/12/2004 e 22/12/2004, respectivamente) com a utilização de créditos, segundo especificados nas declarações: que seriam oriundos de ação judicial; que não seriam de terceiros; com trânsito em julgado em 09/06/1999; referente ao Processo Judicial nº '1059/57' (ou '105/57'), que teria o 'STJ' como correspondente 'Seção Judiciária'; e relativos a uma 'uma ação que versa sobre devolução, pelo Estado do Paraná, de terras denominadas

“Apertados”, aos autores da ação - Espólio de José Teixeira Palhares e Outros’. As compensações visaram a extinção de débitos de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF.

2. À fl. 141, consta o Termo de Intimação nº 150/2005, cientificando a contribuinte de que as DComp transmitidas no período de abril a dezembro de 2004 foram ‘baixados’ para ‘tratamento manual’ mediante o Processo Administrativo nº 10930.720045/2005-70 e intimando-a a apresentar: (a) documentos estatutários; (b) relativos aos processos judiciais indicados (n.ºs 1059/57 e 105/57); e (c) da escrituração contábil-fiscal com os registros das compensações.

3. Em atendimento, em 27/05/2005, a interessada apresentou a petição de fl. 143, em que comunica o encaminhamento dos documentos solicitados, à exceção dos relativos ao processo judicial, em relação ao qual solicitou prorrogação de prazo e esclareceu haver indicado por equívoco, em algumas DComp, como sendo de nº 105/57, ao passo que o correto seria 1059/57. Também disse estar encaminhando cópia de escritura em que constaria como credora de ‘crédito-tributário’ (sic). Ao processo foram juntados os documentos de fls. 144/212 e 215/216.

4. Às fls. 217/218, a interessada, em 06/06/2005, ainda em referência ao Termo de Intimação nº 150/2005, esclarece: que os créditos utilizados nas DComp encontram-se fundamentados em ‘Direitos Hereditários e Creditórios, de uma parte do Quinhão 4, do imóvel Apertados, o qual foi objeto de um processo de Atentado já transitado em julgado no STJ, sob o Recurso Especial nº 37.056, em 09 de junho de 1999’; que se trata de ‘crédito de indenização por impossibilidade de cumprimento de sentença, exarada no processo acima, e o Direito a referida indenização nasce da propriedade de parte das terras, e a sua transferência deu-se através de ESCRITURA PÚBLICA DE CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DE DIREITOS CREDITÓRIOS E HEREDITÁRIOS, conforme documento em Anexo, adquirida de ANTONIO JOSÉ CARNEIRO, que por sua vez adquiriu de MARIA DE FÁTIMA BONINI, proprietária de parte maior no referido Quinhão’; que a decisão proferida em recurso especial “mandava que o Juízo de origem restabelecesse o STATUS QUO ANTE, ... ”; que está demonstrada a existência de um crédito financeiro contra a União, ‘pois, pela Lei 496/97, a União FEDERALIZOU O AJUSTE FISCAL DOS ESTADOS, PELO PROGRAMA DE APOIO E REESTRUTURAÇÃO DOS MESMOS, assumindo desta forma a dívida mobiliária dos Estados, e prorrogou o prazo de assunção para 31/05/2000 nos termos do art. 23 da medida provisória 2.192-70 de 24/08/2001, em sua letra “F” que autoriza a compensação de créditos vencidos e as disposições constantes do artigo 78 da Emenda Constitucional nº. 30/2000’; e que a compensação é fundada nos art.s 170 e 209 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, combinado com o art. 1º do Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, e com o art. 20 da Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, além de estar lastreada no art. 2º, IV e V, da Instrução

Normativa SRF nº 414, de 30 de março de 2004, por se tratar de crédito oriundo de ação judicial com trânsito em julgado. Foram, então, juntados ao processo os documentos de fls. 219/340.

5. À fl. 343, pelo Termo de Intimação nº 233/2005, a interessada foi intimada a apresentar documentos relativos ao representante que subscreve seus atos.

6. Às fls. 345/346, em 05/08/2005, a interessada, reportando-se ao Termo de Intimação nº 150/2005, reproduz os mesmos argumentos de fls. 217/218, acompanhados dos documentos de fls. 347/349.

7. A fl. 364, a Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, em 11/08/2005, emitiu despacho decisório, com base nas conclusões e fundamentos legais do Parecer/DRF/LON/Saort nº 79/2005, de fls. 350/363, para: (a) admitir a retificação da DComp nº. 08618.77060.190404.1.3.57-1092 pela de nº. 31409.49700.170604.1.7.57-1061; (b) não-homologar as compensações declaradas nas DComp do Quadro I, às fls. 350/351; (c) proceder ao lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, combinado com o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e representação fiscal para fins penais; e (d) determinar a intimação da contribuinte para efetuar, no prazo de trinta dias, o pagamento dos débitos indevidamente compensados (constantemente do Quadro I), cientificando-a da possibilidade de apresentar manifestação de inconformidade.

8. No referido parecer, às fls. 350/363, a Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, em síntese: (1) transcreve os dispositivos legais que regem a compensação tributária; (2) identifica que a retificação de DComp trata de inexatidão material, atendendo ao requisito normativo para tal; (3) identifica o Processo Judicial nº 1.059/57, como sendo concernente a uma ação que versa sobre devolução, pelo Estado do Paraná, de terras denominadas 'Apertados', aos autores da ação - Espólio de José Teixeira Falhares e Outros; (4) considera que o possível crédito utilizado pela contribuinte é de natureza não tributária, por versar sobre uma indenização em relação a terras localizadas no Estado do Paraná, que não tem a União como parte na ação judicial correspondente, não se tratando de crédito passível de compensação com base no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que a permite apenas a partir de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (5) constata que a interessada tampouco é parte na ação judicial, hipótese que também inviabiliza a compensação de débito tributário, em face da vedação, para esse fim, da utilização de créditos de terceiros, empecilho que não é eliminado por convenção particular de cessão de direitos creditórios e hereditários; (6) discorre acerca da caracterização

de fraude na utilização em DComp de créditos de terceiros e de natureza não tributária; e (7) analisa a confissão de dívida e, em face da não homologação das compensações, a cobrança dos débitos correspondentes.

9. À fl. 365, Intimação nº 380/2005, de 12/09/2005, emitida para dar ciência do Parecer/DRF/LON/Saort nº 79/2005 e do despacho decisório e intimar a interessada a efetuar o recolhimento dos débitos cuja compensação não foi homologada, ressalvado o direito de apresentar manifestação de inconformidade. Encaminhada por via postal, foi recebida no domicílio da contribuinte em 20/09/2005, como atesta o aviso de recebimento de fl. 427.

10. Consta, as fls. 367/421, 'impugnação ao lançamento - manifestação de inconformidade', apresentada em 12/09/2005, com referência ao Processo Administrativo nº 10930.720045/2005-70.

11. À fl. 425, Intimação nº 493/2005, de 14/09/2005, com as seguintes constatações: que não consta no processo documento comprobatório de representação da pessoa jurídica pelo Sr. Eleazar Ferreira; que, tendo sido concluída a análise das declarações de compensação, foi exarado o Parecer/DRF/LON/Saort nº 79/2005 e o respectivo despacho decisório, encaminhados por meio da Intimação nº 380/2005, assim como foi lavrado auto de infração, enviado por meio da Intimação Seort nº 401/2005, de 12/09/2005; e que, nos termos do art. 15 combinado com o inciso I do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação será apresentada no prazo de trinta dias da ciência, sendo que o documento antes apresentado ocorreu em data anterior a ciência do intimado. Por essas razões, a pretensa impugnação apresentada em 12/09/2005 foi considerada não formulada, sendo facultada, após a ciência das Intimações 380/2005 e 401/2005, a apresentação de manifestação de inconformidade e de impugnação. Encaminhada por via postal foi recebida no domicílio da contribuinte em 20/09/2005 (fl. 428).

12. A interessada, por intermédio de representante constituído (procuração à fl. 461), apresentou, em 20/10/2005, contra a não homologação das compensações, a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 433/460, acompanhada dos documentos de fls. 462/548, a seguir sintetizada.

12.2. Após descrever os fatos, alega, preliminarmente, cerceamento ao exercício do contraditório e à ampla defesa em decorrência de 'greve de servidores', aduzindo que esse incidente inviabilizou sua 'vista' ao processo por um período razoável para o exercício da plena defesa, pois somente em 18/10/2005 teve acesso aos respectivos processos para elaboração da defesa. Requer, assim, que seja devolvido o prazo de trinta dias, a partir de 18/10/2005.

12.3. Também em preliminar, alega suspensão dos efeitos da decisão 'impugnada', em face das disposições contidas nos §§ 9º

a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 10.833, de 2003, combinados com o art. 151 do CTN, pelo que argumenta que todos os 'atos coativos' (negativa de homologação da compensação, determinação para o pagamento dos tributos compensados e da multa isolada, além da inscrição em dívida ativa e da abertura da representação fiscal para fins penais) da entidade tributante estariam suspensos, devendo ser anulados. Refuta, para a hipótese, a aplicação retroativa do § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

12.4. Igualmente com base na irretroatividade das disposições da Lei nº 11.051, de 2004, contesta a existência do tipo legal caracterizador da fraude fiscal. Nesse aspecto, diz que a repartição fiscal interpretou como ato doloso a compensação efetuada, tratando-se de uma presunção defraude, a partir do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 3 de outubro de 2002, apesar de não citado como fundamento, o qual não tem aparo legal. Observa que a redação do § 12 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.051, de 2004, relacionando expressamente as vedações à compensação, importou em reconhecimento de que não havia uma disciplina legal impondo tais restrições, não se podendo, por conseguinte, imputar aos contribuintes que antes fizeram as compensações o cometimento de ato doloso. Adicionalmente, em face da irretroatividade da Lei nº 11.051, de 2004, questiona a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, discorrendo a respeito.

12.5. Como última questão preliminar, suscita nulidade do ato decisório, por violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, em face da adoção de atos coativos antes de esgotado o direito a que se refere o "art. 74, § 11", que garante a manifestação de inconformidade contra a não-homologação, mediante suspensão dos efeitos da decisão. A respeito da ampla defesa, cita doutrina e jurisprudência e sustenta que, havendo sua preterição, na medida em que não se aguardou qualquer manifestação quanto ao indeferimento da compensação, são nulos todos, com efeitos ex tunc os atos coativos decorrentes da decisão, por contrariar formalidade essencial estabelecida em lei.

12.6. No mérito, discorre sobre o direito a propriedade e configuração de confisco, complementando que 'transportando essas diretrizes, para o direito creditório utilizado como compensação, como se trata de crédito do contribuinte, embora não seja de ordem tributária, foi assumido pela União Federal, nada impede que este contribuinte, no caso manifestante, possa utilizar o seu crédito para amortização de débitos tributários junto a própria União Federal, mediante o exercício do direito a compensação'. Diz que o instituto da compensação está consolidado no ordenamento jurídico, previsto anteriormente no art. 1.009 do Código Civil e, atualmente, no art. 368 do Novo Código Civil, refutando a validade da revogação estabelecida pela Lei nº 10.677, de 25 de maio de 2003, em relação ao art. 374 do Código Civil. Em matéria de tributos federais, transcreve

o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 10.637, de 2002, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 11.051, de 2004, refutando dessa última a redação dada ao § 13, posto que posterior as compensações, e destacando os 'efeitos suspensivos' da manifestação de inconformidade, nos termos do § 11 do art. 74 citado. Pela mesma razão, das instruções normativas emitidas, refuta a aplicação retroativa da Instrução Normativa SRF nº 517, de 2005. Nesse contexto, sustenta que o crédito decorrente da cessão consolida seu direito subjetivo a compensação, por tratar de crédito incontestável, previsto nas normas ventiladas e em consonância com o art. 170 do CTN, deferido em decisão judicial com trânsito. Quanto a cessão de crédito, alega encontrar amparo nos arts. 286 e 287 do Código Civil, além de não haver impedimento expresso na legislação tributária (aduz que as restrições à cessão de crédito foram estabelecidas por atos administrativos, sem estarem, no entanto, estabelecidas em lei, não sendo aplicáveis as disposições do Ato Declaratório Executivo [sic] SRF nº 17, de 2002). Refuta, também, a aplicação, 'por analogia', do art. 123 do CTN.

12.7. Alega, ainda, que a 'Representação Criminal', da forma como proposta, causa constrangimento ilegal, devendo ser suspensa, em face da disposição do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996.

12.8. Por fim, 'requer provar o alegado por todos os meios de prova admitidas em direito, pelos documentos anexos, pelos documentos contidos nos processos administrativos nº 10930.720045/2005-70 e 10930.002887/2005-46, inclusive a manifestação de inconformismo diante de não-homologação da compensação, já apresentada em 12.09.2005, que fará parte integrante dessa peça impugnatória em todos os seus termos, como peça integrante da presente manifestação, demais a serem juntados oportunamente, se necessários, testemunhais, se fizerem necessárias, periciais e diligências para verificação dos dados acima referidos, principalmente para exame dos documentos anexos pertinentes à cessão de créditos, bem como para realização dos débitos e créditos, por auditoria dos livros fiscais, das declarações e demais documentos relacionados a compensação efetuada'; para tanto, à fl. 459, nomeia e qualifica seus peritos técnicos; e requer a suspensão de todos os atos coativos, até o término do processo administrativo, a declaração preliminar de nulidade, do despacho decisório e, no mérito, a homologação da compensação, para extinguir o crédito tributário e penalidades decorrentes, bem como demais atos coativos. Alternativamente, se mantida a decisão de indeferimento, requer a exclusão da multa de 150%, pela ausência dos elementos tipificados para tal e pelo seu caráter confiscatório, e exclusão da incidência da Selic, em face de evidente ilegalidade. Reafirma, também, seu pedido de devolução de prazo para manifestação em decorrência da greve dos servidores.

13. Acompanhando a manifestação de inconformidade, às fls. 494/548, a interessada junta cópia da petição que apresentara em 12/09/2005. Nessa, a interessada, em síntese: faz relato sobre o crédito 'transitado em julgado' e utilizado na compensação; alega que houve a conversão do direito creditório transitado em julgado em crédito tributário, por força de leis tributárias vigentes; e discorre sobre o instituto da compensação no direito brasileiro, sobre a compensação em matéria tributária e sobre as obrigações atribuídas ao fisco e suas correlações de responsabilidade. Pugna, ao final, pela nulidade dos autos de infração, pela homologação das compensações, pela 'declaração dos valores contestados e suas dispensas dos pagamentos', pela nulidade do lançamento de multa isolada, pela admissibilidade recursal em face do princípio do contraditório e da ampla defesa e 'pela declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade frente à disposição de lei'.

Multa isolada.

14. À fl. 557, Termo de Juntada de Processos, pelo qual é juntado, por anexação (passando a fazer parte integrante deste), as fls. 558/764 e 767/942, as peças que antes formavam o Processo Administrativo nº 10930.00288712005-46, relativo a auto de infração, as fls. 793/796, em que são exigidos R\$ 1.499.511,46 de multa isolada, de 150%, em face das compensações consideradas indevidas (de débitos de períodos de apuração de maio a dezembro de 2004), com fundamento no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, combinado com o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

15. A autuação, lavrada em 25/08/2005, encontra-se detalhada no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 797/809, sob os seguintes tópicos: 'I - Da Análise das Declarações de Compensação'; 'II- Procedimento Fiscal'; 'III- Da Ação Judicial nº 1059/57'; e 'IV - Do Resultado da Análise das Declarações de Compensação DCOMPs'. A autuação fora acompanhada de Representação Fiscal para Fins Penais, por meio do Processo Administrativo nº 10930.002888/2005-91 (fl. 814).

16. Cientificada da autuação em 20/09/2005 (consoante intimação de fl. 813 e correspondente aviso de recebimento de fl. 818), a interessada, por meio de seu representante (procuração a fl. 853), apresentou, em 20/10/2005, a tempestiva impugnação de fls. 819/852, acompanhada dos documentos de fls. 854/940, cujo teor é sintetizado a seguir.

16.2. Pelos mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, alega, preliminarmente: cerceamento, de direito de contraditório e a ampla defesa em face de greve de servidores da SRF, pelo que requer a devolução do prazo de trinta dias; em face do direito de apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação,

nulidade do auto de infração; inexistência do tipo legal caracterizador da fraude; e nulidade do auto de infração por violação do princípio do contraditório e da ampla defesa.

16.3. Adicionalmente, alega ser inconsistente o auto de infração, por impor penalidade com base em presunção de fatos, e nulo, por ausência de capitulação legal. Quanto ao primeiro tema, ilustra com doutrina, e, em relação ao segundo, aduz que a omissão da capitulação legal não é suprida pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 2002, que não é lei em sentido estrito, mas mero ato administrativo.

16.4. No mérito, também reprisa os argumentos delineados na manifestação de inconformidade a respeito de direito de propriedade e de não-confisco, associando-os ao direito de compensação, que defende possível com créditos objeto de cessão, bem como se manifesta contrária à 'representação criminal'.

16.5. Além daqueles, alega: que, diante do cumprimento de todas as obrigações acessórias na realização da compensação, houve a denúncia espontânea, a teor do art. 138 do CTN, ficando exonerada de quaisquer penalidades; que a multa de 150% é exorbitante e confiscatória, não se coadunando com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, violando o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal (cita, julgado do Superior Tribunal de Justiça, que considerou não ser confiscatória a multa de 50%, em face da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal); e improcedência da inclusão da taxa Selic nos cálculos que fundamentaram o lançamento (aduz que a taxa não mede a inflação e nem os juros; não está prevista em lei, mas apenas por circular do Banco Central do Brasil; sequer mede o custo do dinheiro em sua completude; não está prevista em lei, sendo que a Lei nº 9.250, de 1995, não estabelece padrões de cálculo, contrariando princípio da legalidade; tem caráter remuneratório do custo do dinheiro e não indexatório do nível da inflação, seguindo a mesma sistemática da TR declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal; e não se encontra em consonância com o limite do art. 161, § 1º, do CTN, e do art. 192, § 3º, da Constituição Federal, conduzindo o lançamento a um vício de legalidade insanável).

16.6. Por fim, 'requer provar o alegado por todos os meios de prova admitidas em direito, pelos documentos anexos, pelos documentos contidos nos processos administrativos nº 10930.720045/2005-70 e 10930.002887/2005-46, inclusive a manifestação de inconformismo diante de não-homologação da compensação, como peça integrante da presente defesa, demais a serem Juntados oportunamente, se necessários, testemunhais, se fizerem necessárias, periciais e diligências para verificação dos dados acima referidos, principalmente para exame dos documentos anexos pertinentes a cessão de créditos, bem como para realização dos débitos e créditos, por auditoria dos livros fiscais, das declarações e demais documentos relacionados à

compensação efetuada'; para tanto, à fl. 852, nomeia e qualifica seus peritos técnicos; e requer, preliminarmente, a declaração de nulidade do auto de infração e, no mérito, sua insubsistência. Alternativamente, se mantida a exigência, requer a exclusão da multa de 150%, por ausência dos elementos tipificados para tal e pelo seu caráter confiscatório, e exclusão da incidência da Selic, em face de evidente ilegalidade, determinando-se a revisão do lançamento, para elaboração de novos cálculos. Reafirma, também, seu pedido de devolução de prazo para manifestado em decorrência da greve dos servidores.

17. Dentre os documentos que acompanharam a impugnação, consta, às fls.886/940, cópia da petição intitulada 'IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE', antes sintetizada, que a interessada apresentara em 12/09/2005.

18. A fl. 966, consta o esclarecimento de que, para a análise de PER/DComp transmitidas pela contribuinte no período de abril a dezembro de 2004, havia sido formalizado o Processo nº 10930.72004512005-70, em 29/04/2005 (952), sendo, então exarado o Parecer Saort/DRF/LON nº 79/2005 e respectivo despacho decisório, pelo qual não foram homologadas as compensações, mas, posteriormente (fl. 957), constatado que aquele processo havia sido indevidamente formalizado por meio do Sistema Sief foi então constituído o presente processo, sob o nº 10930.004263/2005-63, com documentos (originais) daquele extraídos.

19. Encontra-se apensado ao presente, o Processo Administrativo nº 10930.002888/2005-91, de Representação Fiscal para Fins Penais."

Cientificada em 06 de junho de 2006 da decisão de fls. 967-995, a qual deu parcial provimento às razões da impugnação reduzindo a multa de ofício de 150% para 75%, mantendo, porém, o lançamento de multa de ofício isolada, indeferindo também a manifestação de inconformidade quanto à não homologação das compensações realizadas, a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1006-1063) em 06 de julho de 2006, em síntese, defendendo, preliminarmente afronta ao direito do contraditório e ao princípio da ampla defesa frente ao indeferimento do pedido de perícia para comprovar que os documentos correspondem à legalidade e nem foram analisados o que encerra a nulidade do processo e no mérito que compensação foi legalmente realizada já que o crédito utilizado pela Recorrente para amortização de seus débitos junto à Fazenda Nacional, refere-se ao direito de crédito apurado na ação judicial nº 1059157, ingressada pelos sucessores de José Palhares e de Rodolpho de Macedo Ribas contra o Estado do Paraná, com a finalidade de obter a devolução das temas designada 'Fazenda Apertados', que parte do crédito decorrente da ação mencionada, equivalente a R\$943.767,81 foi adquirido pela Recorrente através de escritura pública de Cessão de Direitos Creditórios, lavrada em

24/03/2004, do detentor desses direitos Sr. Antonio José Carneiro; que seu direito é legítimo; que a multa tem caráter confiscatório e não é possível a aplicação da taxa Selic.

Houve também Recurso de Ofício da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR (fl.968).

A Terceira Turma do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negou seguimento ao recurso de ofício, afastando a aplicação da multa isolada, e deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo a exigência fiscal decorrente da não homologação das declarações de compensação e afastando a exigência relativa à multa de ofício. Proferiu o Acórdão nº 303-34.640, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 12/05/2004, 09/06/2004, 17/06/2004, 16/07/2004, 10/08/2004, 11/08/2004, 09/09/2004, 14/10/2004, 28/10/2004, 10/11/2004, 08/12/2004, 22/12/2004

Ementa: COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DA TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO LEGAL. A exegese do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei 9.430/96, descabe a compensação com créditos de natureza não tributária com débitos tributários do contribuinte. No caso em comento, pretendeu o contribuinte levar a efeito compensações com crédito de natureza não tributária, com débitos tributários.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA O SEU LANÇAMENTO. CARECE DE COMPETÊNCIA AS DRJs PARA LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. Ausência de previsão legal para o lançamento da multa agravada nas hipóteses de compensação não declarada. Eliminada a multa agravada no julgamento proferido em primeira instância pela DRJ - Delegacia da Receita Federal de Julgamento, falece a esta competência de lançar multa de ofício com suporte normativo distinto do verificado no instrumento de constituição das multas.

PERÍCIA. Desnecessária a realização de perícia quando por provas documentos é possível a comprovação do fato constitutivo do direito do contribuinte.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4. O Terceiro Conselho de Contribuintes já pacificou seu entendimento: A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A decisão foi proferida nos seguintes termos:

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso

voluntário para excluir a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que negaram provimento. Os Conselheiros Zenaldo Loibman e Tarásio Campelo Borges votaram pela conclusão.

Irresignada, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial por contrariedade à lei e por divergência.

Alega que não há como prosperar a decisão que, ao julgar recurso de ofício, negou-lhe seguimento, confirmando o não cabimento da multa de 150%, e, ao julgar o recurso voluntário, deu-lhe parcial provimento para excluir a multa 75%.

Isto pois a Lei nº 10.833/03, que vigorava quando da transmissão das DCOMPs pela contribuinte, previa no seu art. 18 a aplicação da multa isolada nas hipóteses de o crédito ou o débito não serem passíveis de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficasse caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

No intuito de comprovar a adequação da multa qualificada, trouxe paradigma no qual consta que:

"Na situação em que é inserida informação inverídica em Declaração de Compensação, visando à extinção de débitos com o cometimento de fraude, resta demonstrado o dolo e por isto cabe a aplicação da multa de ofício qualificada determinada pelo art. 18, caput, § 2º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29/12/2004."

Defende haver contrariedade à lei quanto ao afastamento do lançamento da multa qualificada, alegando que restaria configurado o evidente intuito de fraude, posto que a contribuinte teria prestado declaração falsa ao informar na DCOMP que o crédito não pertencia a terceiros, tinha origem no Processo Judicial nº 1059 e já transitara em julgado, com o intuito de liquidar, por meio da compensação irregular, os créditos tributários devidos.

Nesse sentido, argumenta, revisitando a fundamentação contida no Parecer SAORT nº 79/2005, que:

(...)

31. Mesmo consciente da vedação contida no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que estabelece que na compensação de débitos próprios a contribuinte pode utilizar apenas créditos por ela apurados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, a interessada promoveu a extinção de créditos tributários, utilizando-se de crédito de natureza não-tributária e cedido por terceiros.

(...)

34. Ao apresentar as Declarações de Compensação — DCOMP, a contribuinte prestou as informações em desacordo com a realidade dos fatos, informando existência ou montante de crédito sem amparo na legislação, ou seja, inseriu elementos

inexatos e com isso suprimiu o pagamento do tributo, de forma a lesar a Fazenda Nacional.

35. A inserção de informação em desacordo com a legalidade que ampara a compensação tipifica a conduta do agente que deliberadamente apresentou a DCOMP com o fim de se eximir da obrigação de recolhimento de tributos, levando-se à conclusão de que a ação foi efetuada com a intenção de evitar ou, pelo menos, postergar o pagamento dos tributos devidos.

Posto isso, claro está o enquadramento como fraude. (...)"

Na sequência, conclui que, se não há dúvidas de que houve uma declaração falsa, imperioso é que se reconheça o intuito de fraude, o que, por si só, legitima a lavratura do auto de infração e justifica o provimento do recurso de ofício, para que se restaure a multa agravada, de 150%.

Por fim, pugna para que se mantenha a multa de ofício, ainda que desagravada.

O recurso foi admitido pela presidente da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes.

Cientificada do despacho que acolheu o recurso especial da Fazenda, a contribuinte apresentou contrarrazões, em que sustenta não existirem os elementos caracterizadores da fraude fiscal e que, portanto, seria incabível a tributação por presunção e a imputação da multa isolada sem base legal e sem a existência de fatos a comprovar que houve qualquer ato ilícito.

Insurge-se contra o enquadramento legal do auto de infração, qual seja: art. 18 da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.051/04, combinado com o art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96 e art. 90 da MP nº 2.158-35/01.

Alega que a imputação da penalidade por compensação considerada não declarada somente foi introduzida pela Lei nº 11.051, de 29/12/04, a qual não poderia retroagir para atingir os fatos praticados pela recorrida, uma vez que todos já estavam consumados no momento da entrada em vigência desta Lei, e que antes disso já havia a previsão legal da multa isolada, que não seria aplicável a essa situação, mas apenas em casos de fraude incontestável, conforme disposto no art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

Defende, ainda, que não deve prosperar a alegação de que a decisão recorrida tenha negado vigência às disposições contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, e, tampouco, os paradigmas mencionados centrados nos acórdãos nos 301-33804, 301-33888, 301-33889, 301-33890, 301-33886, pois todos enfatizariam o cabimento da multa de 75% quando a compensação for considerada não declarada, quando o crédito utilizado pelo contribuinte não se referir a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, de acordo com inteligência do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, combinado com a redação dada pela Lei nº 11.186/05.

Argumenta que os fundamentos apresentados para justificar a divergência, bem como a violação de lei, estão centrados em paradigmas que não corresponderiam aos fatos, e que deixariam de contemplar o princípio da irretroatividade da lei, já que

fundamentados na Lei 11.196/05, bem posterior aos fatos que ocorreram até novembro de 2004.

Alega que a interpretação da Fiscalização e da Fazenda Nacional de ato doloso para a compensação realizada trata-se de presunção de fraude, sem amparo legal, uma vez que não haveria qualquer restrição legal à realização da compensação e que todos os atos teriam sido efetuados de forma transparente, por meio de DCOMPs apresentadas, que evidenciariam compensação realizada com crédito contemplado em ação judicial nº 1059/57, com trânsito em julgado.

A contribuinte informa, ainda, que, no que se refere à compensação tributária, o recurso perdeu o objeto em decorrência de pedido de desistência parcial do recurso para fins de parcelamento, protocolado em 11/10/2007.

Os presentes autos foram a mim distribuídos por sorteio, em conformidade com o art. 49, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço. Consideradas as razões expostas no especial e nas contrarrazões, passo a analisar as questões submetidas à CRSF.

I – Efeitos da desistência

Destaque-se primeiramente que a alegação de desistência não atingiu a parte referente à multa (trata-se desistência parcial “isto é, valores efetivamente compensados com créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil!”, conf. o pedido do contribuinte constante do processo), e conforme consta das contrarrazões. Ou seja, a desistência se restringe ao principal (que, justamente, foi o objeto da compensação guerreada); contudo, a parte referente à multa continua *sub judice*, pois não foi objeto de desistência pelo contribuinte, mas foi objeto de recurso especial por parte da Fazenda, que é o que discute aqui, já que a decisão recorrida desonerou o contribuinte de qualquer multa. Assim nenhum óbice existe a que se discuta o recurso especial da Fazenda, considerando que não há vício de conhecimento.

II - Multa qualificada de 150%

Inicialmente, destaque-se que a multa de 150% foi afastada pela DRJ, sendo objeto de recurso de ofício, que restou improvido pelo Acórdão recorrido.

Trata-se de analisar a pertinência da aplicação de multa isolada, mediante o pressuposto de evidente intuito de fraude, com fulcro no art. 18 da Lei nº 10.833/03 e suas posteriores alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 11.051/04 e pelo art. 117 da Lei nº 11.196/05, cominando em multa de 150% (referência percentual do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96), em razão da realização de procedimentos compensatórios pela contribuinte, nos quais foram utilizados créditos (i) de terceiros e (ii) não referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

A interessada objetivou promover a extinção de créditos tributários utilizando-se de crédito de natureza não-tributária e cedido por terceiros. Àquele tempo, vigoravam as seguintes redações para o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, para o art. 18 da Lei nº 10.833/03, para o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e para os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente:

Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001

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

Lei nº 10.833/2003

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

§ 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 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)

§ 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.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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.

Lei nº 4.502/64

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

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

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

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

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

Em síntese, tanto na redação original da Lei nº 10.833/03, quanto na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/04, era preciso, para aplicação da multa qualificada de 150%, que ficasse caracterizada a prática de alguma das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Dentre as figuras de sonegação, fraude e conluio, só seria possível, por inferência lógica, a majoração da multa no caso a ocorrência de fraude, pois os tipos “sonegação” e “conluio” descritos nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64 não são passíveis de aplicação a crédito tributário constituído e declarado pelo contribuinte, submetidos à compensação, na situação dos presentes autos. É preciso verificar, portanto, se a declaração falsa é conduta passível de ser tipificada como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que ensejaria a aplicação da multa qualificada.

Primeiramente, é preciso observar que, para que se opere a compensação, o contribuinte deve caracterizar tanto o crédito apurado quanto o débito que se pretende extinguir. A legalidade, portanto, pode ser desrespeitada ao menos de duas formas: utilizando-se crédito não passível de compensação, no todo ou em parte, ou modificando-se as características do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Isto é, o contribuinte pode majorar seu direito ou reduzir sua obrigação. Em ambos os casos, a finalidade é a mesma, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo.

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

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

No caso em análise, a declaração do crédito a se compensado não é passível de compensação por ser contrária à lei, ou seja, é discutível na parte em que declara o direito e não na que confessa a obrigação. Porém a apresentação e tentativa de demonstração da existência do direito de compensar o crédito de ação judicial de terceiros, claramente trazido aos autos, não nos parece configurar fraude – mesmo porque não nos autos prova de falsidade ou idoneidade dos documentos apresentados, eles são inválidos como mecanismo de oposição creditícia à Fazenda Pública Federal para efeito de compensação, mas não fraudulentos. Também porque, mesmo sendo inviável a compensação pois o suposto crédito legalmente não pode ser objeto de compensação não implica a configuração da fraude, no sentido que lhe empresta o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

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

A limitação dos conceitos presentes na Lei nº 4.502/64 e a opção das Leis aqui analisadas em referenciá-la só vieram a ser superadas com a edição da Lei nº 11.488/07, que modificou o caput do art. 18 da Lei nº 10.833/03 para vincular a aplicação da multa qualificada à comprovação da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não se

exigindo mais o enquadramento da conduta nas definições de fraude, sonegação e conluio da Lei nº 4.502/64.

Entretanto, a lei só pode retroagir para beneficiar o sujeito passivo. Sendo assim, por ausência de previsão legal à época dos fatos, a apresentação de declaração portando elementos inexatos não se configura fraude passível de punição com multa qualificada de 150%.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial nesta parte, mantendo afastada a exigência de multa qualificada de 150%.

III - Multa isolada de 75%

Não há dúvida quanto aos efeitos da redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/03, quais sejam: (a) se o crédito ou o débito não fosse passível de compensação por expressa disposição legal, aplicava-se o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (multa isolada de 75%); (b) se o crédito fosse de natureza não tributária, também aplicava-se o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (multa isolada de 75%); mas, (c) se ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, aplicava-se o inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (multa isolada de 150%).

A celeuma instaura-se ao analisar-se os efeitos provocados pela redação do art. 18 da Lei nº 10.833/03 dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004, que vale reprimir:

~~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)

§ 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.~~

§ 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)

§ 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.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O voto condutor do acórdão ora recorrido, proferido pela Terceira Turma do Terceiro Conselho de Contribuintes, entendeu que, a partir da entrada em vigor da nova redação:

"(...) a multa cabível será aplicada somente "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", ou seja, nas hipóteses de dolo, fraude ou conluio (o que não é o caso dos presentes autos, conforme reconheceram os r. julgadores).

A nova redação do caput do art. 18, assim como de seu § 2º, ambos da lei nº 10.833/03, deixam claro que o art. 18 esta a tratar de multa agravada (portanto na presença de dolo, fraude ou conluio), ao indicar, no § 2º, que a multa isolada "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,...", quais sejam, 150% e 225%.

No mesmo sentido, o § 4º do art. 18, acima indicado, na medida em que remete ao caput do mesmo artigo, veicula hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, nos casos de compensação que for considerada não declarada nas hipóteses de que trata, previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Destaque-se que o § 12 do art. 74 também recebeu sua atual redação através da lei nº 11.051 de 29/12/2004. Portanto, ambos os dispositivos acima indicados não estavam em vigor na data das compensações levadas a efeito pela Recorrente.

Portanto, ausentes o dolo, fraude e conluio, conforme reconhece a própria decisão atacada, não há de se falar na multa agravada, conforme já reconheceram os r. julgadores.

Por outro lado, a nova redação do art. 18 exclui a imposição de multa no patamar de 75%, ou seja, quando não presentes o dolo, fraude ou conluio. Tendo a legislação deixado de prever punição em tais casos, não há de se cogitar a imposição de multa. (...)"

Ao que parece, a interpretação adotada seria a de que o termo "limitar-se-á" estaria se referindo às "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". Ou seja, somente nos casos de

sonegação, fraude ou conluio seria aplicável a multa isolada. Nos demais, não haveria qualquer penalidade, salvo os encargos moratórios.

Não obstante, note-se que para dar esse sentido à norma foi preciso omitir a parte do caput imediatamente posterior ao termo "*limitar-se-á*", qual seja, "*à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo*". Ocorre que essa omissão é imprópria, pois essa parte é invariavelmente a justificativa da edição da norma, que objetivava limitar o lançamento de ofício à multa isolada, não sendo necessário lançar também o tributo devido, haja vista a própria Lei nº 10.833/03 ter incluído também o § 6º no art. 74 da Lei nº 9.430/60, determinando que "*a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados*."

Ou seja, o que se pretendia era restringir o lançamento à multa, evitando-se o lançamento do tributo correspondente, pois este, a partir da entrega da DCOMP, já se encontrava confessado, constituído em dívida e, conseqüentemente, apto a ser cobrado, não sendo mais passível de discussão no âmbito administrativo. Trata-se de medida de racionalização administrativo-tributária, e não de mudança paradigmática no sentido de excluir hipótese de aplicação de penalidade.

Assim, ao alterar a Lei nº 10.833/03, a Lei nº 11.051/04 não suprimiu a multa de 75%, mas sim definiu que, nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o lançamento de ofício limitar-se-ia à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, sem, no entanto, excluir a imposição de multas nas demais hipóteses.

O fato é que houve a manutenção, no caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, apenas da multa isolada, aplicável no percentual de 150%, em face da caracterização da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Todavia, em relação às demais compensações indevidas, a multa isolada, aplicável no percentual de 75%, passou a ser prevista no § 4º do mesmo art. 18 da Lei nº 10.833/03, que, conjugado com o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, efetuou melhor e mais restritiva especificação das hipóteses, listando como sujeita à multa isolada, dentre outras, a utilização de créditos de terceiros ou de créditos não relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF.

Nesse sentido, a anterior hipótese de compensação indevida sujeita à multa isolada de 75% por se utilizar de crédito de natureza não tributária passou a ser referida como a utilização de créditos que não fossem decorrentes de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; e a compensação de créditos de terceiros, que encontrava vedação legal no próprio caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02, foi mantida como hipótese de aplicação da multa isolada de 75%.

Portanto, é preciso ter em mente as diversas modificações pelas quais passou a Lei nº 10.833/03, não sendo prudente valer-se apenas da interpretação literal e isolada do texto. Do contrário, corre-se o risco dar azo à hipótese de que os contribuintes poderiam utilizar-se de formas de compensação contrárias à lei sem a menor preocupação com a pretensão punitiva do Estado, pois, mesmo que averiguada pelo Fisco a improcedência do pedido, não seria cabível penalização, mas tão somente encargos moratórios.

Ante o exposto, oriento o voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial, mantendo a exigência de multa isolada de 75%.

IV - Competência da DRJ para desqualificar multa de ofício

O acórdão recorrido, ao dar provimento parcial ao recurso voluntário, entendeu que não seria cabível a desqualificação da multa levada a efeito pela DRJ, conforme se depreende da sua ementa:

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA O SEU LANÇAMENTO. CARECE DE COMPETÊNCIA AS DRJs PARA LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. Ausência de previsão legal para o lançamento da multa agravada nas hipóteses de compensação não declarada. Eliminada a multa agravada no julgamento proferido em primeira instância pela DRJ — Delegacia da Receita Federal de Julgamento, falece a esta competência de lançar multa de ofício com suporte normativo distinto do verificado no instrumento de constituição das multas.

Valendo-se da narrativa segundo a qual faleceria competência à DRJ para lançar multa de ofício, por falta de previsão legal, o acórdão recorrido anulou a multa de 75%, por entender que, ao desqualificar a multa de 150%, a primeira instância haveria lançado outra, desta vez enquadrada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, há inúmeros precedentes que reconhecem a competência de ambas as instâncias do contencioso administrativo para a desqualificação de multas de ofício, uma vez que, afastada a hipótese de fraude, subsiste a falta de recolhimento do tributo, não havendo como deixar de ser imputada à autuada a multa de ofício, mesmo que desagravada.

A infração se configura quando o contribuinte busca compensar débito próprio utilizando-se de crédito não tributário e de terceiro. Nesta hipótese, aplica-se a multa isolada de 75%. Caso, além do elemento objetivo, também esteja presente o elemento subjetivo do intuito de fraude, a multa é aplicada em dobro, no percentual de 150%. Portanto, a fraude atua tão somente como elemento qualificador da infração.

Ante o exposto, oriento o voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial no que concerne à competência da DRJ para desqualificar a multa isolada de 150%, subsistindo a multa isolada de 75%.

Conclusão.

Isto posto, voto de forma a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, mantendo afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, porém reformando a decisão ora recorrida para que se restabeleça a multa de 75%.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Flávio Neto, redator designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 13/04/2016 por

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 12/04/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALA

DAO, Assinado digitalmente em 12/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na reunião de março de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em que é interessado **INSTITUTO FILADÉLFIA DE LONDRINA** (doravante “**recorrido**” ou “**contribuinte**”).

O i. Relator bem descreveu o caso e, em seu voto, compreendeu não estar caracterizado *dolo*, *sonegação* ou *conluio* nos atos praticados pelo contribuinte, de forma que não haveria ensejo à cominação da multa qualificada de 150%. Contudo, o i. Relator compreendeu necessário apenar a conduta praticada pelo contribuinte com multa isolada de 75%.

Na correspondente sessão de julgamento, acompanhei o i. Relator quanto à constatação da ausência de *dolo*, *sonegação* ou *conluio* nos atos praticados pelo contribuinte, de forma a afastar a multa isolada de 150%. No entanto, acompanhado da maioria do Colegiado, divergi quanto à possibilidade de cominação da multa isolada de 75% ao presente caso.

Originalmente, o art. 18 da Lei n. 10.833/2003 possuía 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 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.

Como se pode observar, a matriz legal prescrita pelo legislador ordinário previa duas diferentes penalidades aplicáveis para casos envolvendo compensação tributária:

- **multa isolada de 75%:** cabível quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal, bem como quando o crédito ser de natureza não tributária;

- **multa isolada de 150%:** cabível quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, notadamente fraude, sonegação ou dolo.

Em 2007, contudo, a Lei 11.488 alterou o art. 18 da Lei 10.833, que passou a constar com a seguinte redação:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada

em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

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

(...)

Como se pode observar, parte substancial da redação original do art. 18 da Lei n. 10.833/2003 foi suprimida pela Lei 11.488/2007, de forma que a nova matriz legal prescrita pelo legislador ordinário passou a prever apenas uma modalidade de penalização:

- **multa isolada de 150%:** cabível quando comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O aludido enunciado legal passou a prever, como única penalidade aplicável, a multa isolada de 150%, exclusivamente na hipótese de ficar caracterizada falsidade, o que remonta às infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Suprimiu-se, portanto, a hipótese de incidência da multa isolada de 75%.

No caso concreto, o contribuinte transmitiu DCOMPs entre os meses de abril e dezembro de 2004, as quais não foram homologadas pela autoridade fiscal. No entanto, não houve, como bem demonstrou o i. Conselheiro Relator, qualquer falsidade, prática de sonegação, conluio ou fraude, sendo inaplicável, portanto, a multa isolada de 150%.

Aplicando-se ao caso a retroatividade benigna prevista pelo art. 106 do Código Tributário Nacional, faz-se necessário os atos praticados pelo contribuinte sejam submetidos às normas prescritas pela Lei n. 11.488, a qual deixou de prever a incidência da multa isolada de 75%.

São acertadas, portanto, as conclusões do acórdão *a quo, in verbis*:

"Por outro lado, a nova redação do art. 18 exclui a imposição de multa no patamar de 75%, ou seja, quando não presentes o dolo, fraude ou conluio. Tendo a legislação deixado de prever punição em tais casos, não há de se cogitar a imposição de multa."

Nesse cenário, é preciso reconhecer a inaplicabilidade das multas isoladas de 75% e de 150% ao presente caso.

É como voto.

Conselheiro Luís Flávio Neto, redator designado.

Processo nº 10930.004263/2005-63
Acórdão n.º **9101-002.261**

CSRF-T1
Fl. 1.303

CÓPIA