



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10935.003164/2006-03
Recurso nº 138.262 Voluntário
Matéria MULTA DIVERSA
Acórdão nº 303-35.067
Sessão de 29 de janeiro de 2008
Recorrente GRIGIO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE CARGAS LTDA
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/12/2004

Ementa: Multa Isolada por Compensação Indevida. Cabimento.

A apresentação de Declaração de Compensação baseada em créditos de natureza diversa da tributária é passível de penalização com a multa estabelecida no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Retroatividade Benéfica. Condições e Limites

A mera alteração do texto legal não é suficiente para afastar a imposição de penalidade pela aplicação da retroatividade benéfica conforme o inciso II do art. 106 do CTN. Exige-se que a nova redação deixe de considerar a conduta uma infração ou tratá-la como contrária às normas. Se o texto novel passar a impor penalidade menos severa do que redação original, aplicar-se-á a última redação.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

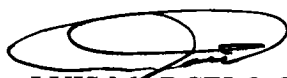
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, não tomar conhecimento do recurso voluntário quanto ao direito à compensação e negar provimento quanto à multa, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente





LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa, Celso Lopes Pereira Neto, Tarásio Campelo Borges e Davi Machado Evangelista (Suplente). Ausente a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário contra acórdão proferido pela egrégia 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba.

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de lançamento de R\$ 74.801,28 de multa de 150%, exigida isoladamente, por meio do auto de infração de fls. 185/187, tendo como fundamento legal o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. A autuação, lavrada em 18/07/2006, decorre de “compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo”, nas Declarações de Compensação – DComp nºs 10172.28751.101104.1.3.57-4870, 41527.56184.181104.1.3.57-7641, 31145.16493.301104.1.3.57-0955 e 32769.69625.131204.1.3.57-7032, transmitidas, respectivamente, em 10/11/2004, 18/11/2004, 30/11/2004 e 12/12/2004, com a utilização de créditos de natureza não Tributária e não administrados pela SRF, objeto de despacho decisório no Processo nº 10935.002957/2004-35 (cópia às fls. 181/184).

3. Cientificada, por via postal, em 19/07/2006 (fl. 190), a interessada, por intermédio de representantes constituídos (procuração à fl. 218), tempestivamente, em 16/08/2006, interpôs a impugnação de fls. 195/217, acompanhada dos documentos de fls. 219/225, que é sintetizada a seguir.

3.2 em descrição aos fatos, diz ser improcedente o auto de infração, principalmente: por haver apresentado desistência, através de cancelamento dos PERDComp; por servirem os créditos informados para compensar créditos vencidos e vincendos junto à Receita Federal, segundo a Emenda Constitucional nº 30, de 2000; e, em face do cancelamento dos PERDComp, estarem os débitos sujeitos à multa máxima de 20% e somente quando enviados para a dívida ativa.

3.3 No item “Da Realidade Fática. Direito Líquido e Certo da Contribuinte. Direitos Creditórios com possibilidade de Compensação”, com fundamento na Emenda Constitucional nº 30, de 2000, que alterou o art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, defende o direito de utilização de créditos de precatórios para fins de compensação, inclusive por cessão de crédito, pelo que entende que se trataria de “crédito próprio”.

3.4. Em “Do Direito Constitucional de Petição. Da Hierarquia das Leis. Da Declaração apresentada pela Contribuinte”, aduz que, em face da mudança na legislação, no tocante à apresentação de documentos antes desnecessários, preferiu desistir das compensações, não as tendo realizado.

3.5. Na seqüência, no tópico “A Compensação, e o dever de Informação do Contribuinte”, aduz que o CTN cuida da compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, do sujeito passivo; em “A Compensação e o Lançamento”, argumenta que a compensação referida pelo CTN compete ao sujeito passivo realizar, na modalidade de lançamento por homologação; e em “O Fundamento Constitucional do Direito de Compensar”, identifica cinco fundamentos constitucionais para o direito de compensação (cidadania, justiça, isonomia, propriedade e moralidade), sobre os quais discorre.

3.6. Sob o título “Da Penalidade Aplicada (MULTA ESCORCHANTE)”, questiona o percentual de multa aplicado, argumentando que não praticou ato algum que caracterize sonegação, não havendo ocultação ou dolo, mas apenas o exercício do seu direito de petição. Suscita haver denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, descrevendo que informou a compensação e que, quando “percebeu que não dispunha de toda a documentação exigida”, requereu o seu cancelamento, havendo apenas o não pagamento, cabendo, “quando muito”, a multa de 20% por conta da inscrição da dívida.

3.7. A seguir, analisa as multas fiscais em face das “limitações constitucionais ao poder de tributar”, princípios que argumenta serem aplicáveis na concepção de que o acessório – as multas – seguem o principal, sobre o que discorre extensamente. Discursa sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em matéria de penalidade pecuniária, refutando a análise das leis exclusivamente sob a ótica do princípio da reserva legal, em detrimento da ótica do princípio da “reserva legal proporcional”; e sobre o princípio do não-confisco e da capacidade contributiva.

3.8. Pelo exposto, requer a improcedência do auto de infração.

4. Apensado ao presente processo, há Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do Processo nº 10935.003165/2006-40.

Mantendo sua irresignação, compareceu a recorrente novamente aos autos pugnando pela total improcedência da multa aplicada, essencialmente, pelos mesmos fundamentos aduzidos por ocasião da instauração da fase litigiosa.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo: a recorrente tomou ciência da decisão hostilizada em 28/11/2006 e renovou sua inconformidade em 27/12/2006 (aviso de recebimento de fl. 241 e protocolo de fl 242), além de tratar de matéria afeta à competência deste Terceiro Conselho.

Dele deve-se tomar conhecimento, portanto.

Antes de enfrentar o mérito, entendo conveniente, preliminarmente, demarcar a matéria litigiosa.

Assim, há que se chamar atenção para o fato de que, metade da multa que deu origem ao presente litígio foi exonerada pelas autoridades recorridas. Remanesce portanto, a multa de 75%, aplicada com espeque no art. 18, *caput* e § 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que reza:

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.

(...)

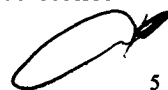
§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

Concluíram os i. julgadores *a quo*, portanto, que a autoridade fiscal não lograra êxito em demonstrar evidente intuito de fraude por parte da recorrente, razão pela qual somente seria devida a multa calculada no percentual estabelecido no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

De se observar, ainda, que essa redução, por ser inferior ao limite de alçada, não foi objeto de recurso de ofício.

Não se encontra em discussão, por outro lado, o reconhecimento do direito de extinguir débitos tributários com os créditos elencados nas Dcomp. Tais pedidos foram indeferidos e não foi apresentada manifestação de inconformidade quanto a essa decisão.

Assim sendo, apesar da extensa argumentação da recorrente acerca da legitimidade da compensação pleiteada, penso que compete a este colegiado apreciar exclusivamente se a conduta narrada se subsume ou não a uma das demais hipóteses elencadas no *caput* do art. 18 da lei nº 10.833, de 2003.



Conforme se verifica da leitura dos autos, a recorrente apresentou declarações de compensação pretendendo quitar dívidas tributárias com créditos decorrente de ação judicial nº 1059/57 que tramitou na 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Curitiba, conhecida como ação de "Apertados" e seus herdeiros contra o Estado do Paraná, que tinha como objeto a obtenção de indenização por parte daquele ente federado.

Independentemente da análise sobre os elementos subjetivos que motivaram a recorrente, penso que a conduta descrita, indiscutivelmente, se subsumiu à norma instituidora de penalidade e, nessa condição, inafastável se torna a sua aplicação.

Em primeiro lugar, a compensação em discussão era realmente indevida.

Para se chegar a essa conclusão basta fazer uma leitura do art. 170 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) em conjunto com o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme redação alterada pela Lei nº 10.637, de 2002, abaixo transcritos:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

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.

Com efeito, o Código Tributário Nacional delegou para a lei ordinária o papel de disciplinar a compensação de débitos tributários com créditos contra a Fazenda Pública e a Lei 9.430, de 1996, fazendo uso dessa delegação, restringiu essa possibilidade aos créditos de natureza tributária. Inquestionável, portanto, a impossibilidade de compensação nos termos em que foi pleiteada.

Em segundo lugar, para que se aplique a multa objeto do presente recurso exige-se que, além de indevida, a compensação declarada se enquadre em uma das seguintes hipóteses:

a) que se configure fraude, sonegação ou conluio, definidos nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964¹;

b) que a utilização do crédito declarado encontre-se expressamente vedada por lei; ou

c) que o crédito que se pretendeu utilizar seja de natureza não-tributária.

¹ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Sendo certo que os créditos em questão, além de decorrentes de ação intentada contra pessoa jurídica de direito público diversa da União, dizem respeito a obrigações de natureza diversa da prevista no CTN e na Lei nº 9.430, de 1996, irreparável, a meu ver, o acórdão hostilizado.

Não custa lembrar, nessa senda, que apesar da preocupação demonstrada pela recorrente em afastar as circunstâncias elencadas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a imputação da multa ora discutida não se limita àquelas hipóteses, que foram expressamente descartadas pela autoridade julgadora *a quo*.

De se acrescentar, ademais, que o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, sofreu duas alterações desde a publicação da sua versão original, mas que nenhuma dessas alterações deixou de apenar a conduta verificada. Senão vejamos:

A primeira alteração da redação do dispositivo em debate foi promovida pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

"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." (destaquei)

A seu turno, o Inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme redação fornecida pela mesma Lei nº 11.051, de 2004, dispõe:

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

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

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



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

No caso do presente processo, relembre-se, a multa em questão foi aplicada em função de que os créditos que se pretende utilizar, decorrentes da ação de “apertados”, não têm natureza tributária.

Finalmente, o dispositivo em questão foi novamente alterado pelo art. 18 da Medida Provisória 351, posteriormente convertida na Lei 11.488, de 16 de junho de 2007, passando 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 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.

.....
§ 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 o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

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

Vê-se, portanto, que apesar da redefinição da redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em nenhuma de suas versões, a conduta promover a compensação indevida, com créditos de natureza diversa da tributária, deixou de ser apenada com a correspondente multa isolada: na redação original, estava prevista no seu *caput*, após as alterações, passou a ser tratada no seu parágrafo 4º, em conjunto com o § 12, II do art. 74 da Lei 9.430, de 1996.

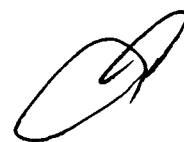
Assim sendo, revela-se inaplicável ao caso concreto, a meu ver, o inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, que reza:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;



b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com efeito, nem a lei posterior deixou de considerar a conduta narrada uma infração, nem de tratá-la como contrária às normas que tratam do procedimento de compensação, nem, finalmente, passou a impor penalidade menos severa do que a discutida no presente processo.

Ao fim, cabe ainda deixar clara a inaplicabilidade do art. 138 codificado à hipótese narrada.

Diz o dispositivo:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Em primeiro lugar, há que se reforçar que o presente auto de infração diz respeito a Declarações de Compensação que se seguiram àquelas que foram canceladas.

Em segundo, a não apresentação de manifestação de inconformidade ou assunção do débito a extinguir mediante compensação não confunde com a realização de pagamento, única hipótese excludente admitida pela norma suso transcrita.

Por último, e mais importante, a conduta apenada com a multa em questão em nada se confunde com o pagamento ou não do principal. Trata-se de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória (não apresentar declaração de compensação que tenha como objeto créditos de natureza não-tributária).

Sobre essa classificação de penalidades vide Sacha Calmon Navarro (*Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Forense. Rio de Janeiro, 2ª Edição, 2001, p. 24):

O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no de acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: Infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de "substanciais" e as segundas, de "formais". Dessarte, a infração que caracteriza descumprimento de obrigação principal - pagamento de tributo - será substancial e a que vulnerar obrigação acessória - fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos - será formal.

Nessa esteira, cabe aqui mencionar a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e deste Conselho de Contribuintes que, a meu ver corretamente, firmaram

um norte no sentido de que as infrações meramente formais não estão albergadas pelo instituto da denúncia espontânea, insculpido no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Pelo poder de síntese demonstrado, transcrevo parcialmente os argumentos do Ministro José Delgado, nos autos do AgRg no REsp 848481² e os adoto como se meus fossem:

A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado art. 138 do CTN. (destaquei)

(...)

Deste modo, não se constituindo em típica infração de natureza puramente tributária, não terá aplicação na espécie o art. 138 do CTN.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

² DJ: 19/10/2006