



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

Processo nº 10950.003209/2003-09
Recurso nº 135.538 Voluntário
Matéria COMPENSAÇÕES - DIVERSAS
Acórdão nº 301-34.080
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente CERCHOP BEBIDAS LTDA.
Recorrida DRJ/CURITIBA/PR

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/10/2003

Data de transmissão das DCOMPs: 15/09/03, 24/09/03, 30/10/03 e 14/11/03

COMPENSAÇÃO: Não há dispositivo legal que autorize a compensação de tributos com títulos da dívida pública e com de créditos de terceiros.

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. O art. 18, da MP nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/03), posteriormente alterado pelo art. 25, da Lei nº 11.051/04, restringindo a aplicação do art. 90, da MP nº 2.158-35/2001 preceituou que os lançamentos de ofício deverão se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensações indevidas.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, 1) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à compensação. 2) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à multa, vencidos os conselheiros Susy Gomes Hoffmann, relatora, Luiz Roberto Domingo, Davi Machado Evangelista (Suplente) e Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente). Designada para redigir o acórdão a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

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

Relatório

DA COMPENSAÇÃO

Cuida-se de processo administrativo fiscal originado do indeferimento do pedido de compensação de débitos da empresa Recorrente CERCHOP BEBIDAS LTDA, com créditos oriundos da ação judicial nº. 2001.35.00006898-2 em trâmite na Seção Judiciária de Goiás.

A Secretaria da Receita Federal decidiu pela não homologação das compensações em virtude de o contribuinte ter efetuado a compensação de forma irregular por duas razões: 1) trata-se de crédito de natureza não tributária (título da dívida pública) e 2) de créditos de terceiros, os quais não podem ser utilizados para compensar débitos próprios por expressa vedação na legislação.

Inconformado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls.102/106) alegando em síntese que celebrou contrato de mútuo – ativo financeiro, dívida pública federal, mas que a mutuante, Elaine de Souza Arantes Helou, deixou de cumprir os compromissos dos artigos 42, § 2º, e 50 do CPC, prejudicando o seu direito creditório.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - PR proferiu acórdão (fls.339/354) julgando o processo nos seguintes termos: 1) com relação as compensações, esta foi considerada não homologada, tendo em vista que é incabível o reconhecimento de direito de compensar débitos tributários com créditos suscitados que não sejam decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, que não sejam do próprio sujeito passivo e que, sendo judiciais, não estejam amparados por decisão transitada em julgado, 2) com relação a aplicação de multa, esta foi julgada procedente em parte, visto que em declaração prestada pelo sujeito passivo, a compensação indevida em face da pretensão de utilização de crédito de natureza não-tributária cabível é de 75% em face da não constatação de evidente intuito de fraude.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls.360/378) aduzindo em síntese que: 1) o artigo 170 do CTN permite o direito à compensação de créditos de qualquer natureza (tributários ou não), desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos e 2) segundo a Emenda nº. 30/2000 é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado.

DA MULTA ISOLADA

Inicialmente cumpre esclarecer que o crédito relativo a exigência de multa isolada originalmente constante do Processo Administrativo nº. 10950.003036/2004-00, consoante despacho de fls. 338, foi transferido para o presente processo, com o objetivo de dar cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 18 da Lei nº. 10.833/03.

Assim sendo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba proferiu acórdão (fls.339/354) julgando procedente em parte o lançamento com relação a multa isolada,



determinando a redução do percentual de 150% para 75%, em face da não comprovação do evidente intuito de fraude.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 360/378) aduzindo que as multas previstas no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 são aplicáveis somente em casos de evidente intuito de fraude.

Dessa forma, em não havendo a comprovação do evidente intuito de fraude e, tendo sido declarado o tributo antes de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal, a multa cabível é de 20% do valor do tributo.

É o relatório.



Voto

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.

DA COMPENSAÇÃO

Cuida-se de processo administrativo fiscal originado do indeferimento do pedido de compensação de débitos da empresa Recorrente CERCHOP BEBIDAS LTDA, com créditos oriundos da ação judicial nº. 2001.35.00006898-2 em trâmite na Seção Judiciária de Goiás.

Essa matéria foi tratada pelo Presidente e Relator Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão 204-01.786, motivo pelos quais adoto como razões de decidir:

“O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a matéria posta em julgamento versa sobre compensação de débitos com créditos de terceiro.

A meu sentir, não merece reparo a r. decisão, pois a proibição de utilizar crédito

de terceiro para compensar com débitos próprios era implícita na lei, que permitia a compensação com créditos próprios. Com o advento da Lei 11.051/2004, esta vedação passou a ser expressa.

A compensação de créditos tributários, diferentemente, da de créditos comerciais ou civis tem tratamento jurídico diferenciado, porquanto as normas aplicáveis aos tributos e aos indébitos tributários são regidos pelo Direito Público, o que afasta o privado, inclusive no que pertine ao encontro de contas. Neste particular, é bastante elucidativo o Parecer PGFN/CDN/Nº. 638/93, publicado no Diário Oficial da União, nº. 143, de 29.07.93, Seção I, págs. 10762-10765, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional, então Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto, Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, do qual transcrevemos trecho substancial, in verbis:

A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

.....
12. Destarte, não se pode dar à compensação de créditos tributários tratamento jurídico igual ao dispensado à compensação de créditos comerciais e civis, uma vez que as normas aplicáveis aos tributos, inclusive ao indébito tributário, atendem ao regime de Direito Público,



o que afasta o regime de Direito Privado, também, no que tange à compensação.

13. Aliás, é o nosso próprio Código Civil que reconhece a especialidade do regime jurídico aplicável à compensação de créditos tributários, conforme preceitua o seu art.

1.017, ipsis verbis:

'Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto os casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.'

14. O Código Tributário Nacional contempla a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), mas, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o faz, ratificando o preceptivo do art. 1.017, do C.C., e como corolário do art. 97, I, desta Lei Complementar, determinando-lhe regime especial, como se infere do seu art. 170, o qual enuncia que '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'.

15. A fundamental diferença que despinçamos entre a compensação do Direito Privado e a do Direito Tributário é que esta, apenas, pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária autorizar a autoridade fiscal competente a proceder o encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco, observadas as condições e garantias por essa lei específica, estipuladas, ou as estipulações causus per causus atribuídas por ela a autoridade administrativa.

16. Penso não ser acaciano enfatizar que o art. 170 do C.T.N., como preceito geral de Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação fiscal direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica ou, também, regra regulamentar, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.

17. Do que foi dito, depreende-se que a compensação relacionada ao crédito proveniente de exigências de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário, ao contrário do que sucede com a compensação do regime do Direito Comum, não é obrigatória nem se opera automaticamente.

18. Analisando essas constatações, verifica-se que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos



requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto (sem grifo no original).

De outro lado, a exegese do artigo 170 do CTN não deixa margem a dúvidas, a compensação é permitida, apenas, entre créditos fiscais com créditos do próprio sujeito passivo contra o Fisco, isto é, somente no caso de o sujeito passivo ter direito a recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda ele pode optar por compensar esse valor com débitos seus para com o Fisco.

O próprio Código Civil de 1916, no seu art. 1.017, já exigia o "encontro entre a administração e o devedor" para que fosse efetivada a compensação. Do mesmo modo, a lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Novo Código Civil, entende ser essencial à compensação a existência de créditos e débitos recíprocos, conforme regra do seu art. 368, reflexo positivado daquilo que se entende por compensação no âmbito da teoria geral do direito. Neste ponto, a despeito de a compensação tributária exigir que os partícipes da relação jurídica tributária sejam os originais, o regime de direito público e o de direito privado aplicados à compensação têm um denominador comum, senão veja-se:

"Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

A seu turno, a Lei nº. 9.430/1996, que em seu art. 74 regula a compensação tributária não dá respaldo à compensação com créditos de terceiros. Note-se que tal dispositivo legal é explícito quando diz que a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos, para fins de compensação, mas não faz referência à utilização de créditos de terceiros.

Aliás, não só os dispositivos citados (art. 170 do CTN e art. 74 da Lei nº. 9.430/1996) não estendem a possibilidade de compensação tributária com créditos de terceiros, como nenhum outro artigo de lei dá essa autorização. Em outras palavras, a compensação com crédito de terceiro não encontra amparo legal.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso."

Com relação à impossibilidade de utilização de créditos da dívida pública para a compensação de tributos administrados pela Receita Federal, é importante consignar nunca houve autorização legal para tal compensação, assim, é que pela ausência de lei, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Ademais, em virtude da compensação no caso em tela também se dar pela utilização de créditos de terceiros, o indeferimento da compensação foi corretamente aplicado pela autoridade fiscal, nos termos já explanados no voto ora transcrito e aqui adotado.



Portanto, não merece reparos a Decisão da DRJ no que tange ao indeferimento da compensação pleiteada.

DA MULTA ISOLADA

Cuida-se de impugnação aos Autos de Infração, de fls. 04/10, no qual é cobrada multa isolada nos seguintes processos:

Processo nº. 11516.001341/2005-21: auto de infração multa isolada COFINS (fls.04/10) no montante de R\$ 41.894,51;

Processo nº. 11516.001342/2005-76: auto de infração multa isolada PIS (fls.04/10) no montante de R\$ 9.077,10;

Processo nº. 11516.001338/2005-16: auto de infração multa isolada CSLL (fls.04/10) no montante de R\$ 16.049,49;

Processo nº. 11516.001339/2005-52: auto de infração multa isolada IRPJ (fls.04/10) no montante de R\$ 18.131,27

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 15/09/2003 a 14/11/2003, pois as datas de transmissão das DCOMPs: 15/09/2003, 24/09/2003, 30/10/2003 e 14/11/2003.

Importante esclarecer que a Decisão da DRJ já alterou o percentual da alíquota de 150% para 75%, de tal modo que não há mais que ser discutida a ocorrência de fraude.

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 n.º 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

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

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

O artigo 90 da Medida Provisória nº. 2:158-35 de 24 de agosto de 2001 determinou 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.

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

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)

§ 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)

§ 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: (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)



§ 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. (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 9.430/96 (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 n. 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 9430, 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, 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%.

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, enquadra-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 à 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 tipificaríamos 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 cinqüenta 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.

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)



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.

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.

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



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 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.

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

⁵ Antônio Roberto Sampaio Dória, Elisão e evasão fiscal (José Bushatsky 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 artificios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)

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)

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 evadidos 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 compensação pretendida pela Recorrente, e, por outro lado, entendo também pelo não cabimento da aplicação da multa isolada, posto que como não há que se falar em fraude, conforme inclusive decidido pela DRJ, 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 PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada e para indeferir o pedido de compensação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007


SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

VOTO VENCEDOR QUANTO A MULTA

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora 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.

Cumprе mencionar que, até então, vigorava a MP nº. 2.158-35, de 2001, a qual previa que, na hipótese de o sujeito passivo informar em declaração a extinção de débito decorrente de compensação indevida ou não comprovada, cabia a constituição do crédito tributário relativo aos tributos administrados pela SRF mediante lançamento de ofício, mas sem prever a imposição de multa isolada. Era o que estabelecia o art. 90 abaixo transcrito:

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.

Como visto, com a MP nº. 135, apenas a multa isolada passou a ser objeto do lançamento de ofício, e, ainda assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas nesse art. 18. Apenas a partir da edição desta MP, é que a conduta em apreço foi tipificada como infração e penalizada na forma do mencionado artigo.

Compulsando os autos, verifica-se que as multas são relativas a períodos posteriores à vigência da predita MP. Contudo, antes de adentrarmos nesta questão, cumpre, primeiramente, fazer uma breve análise das alterações introduzidas na Lei nº. 10.833/2003, quanto ao percentual a ser aplicado.

Inicialmente, a Lei nº. 10.833/2003, em seu § 2º, definia que a multa isolada era aquela prevista nos incisos I e II, bem como no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430. Essa era a redação dada ao art. §2º do art. 18:

§ 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. (grifo nosso)

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." (NR)

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 hipótese, qual seja, a do inciso II; o que ele fez foi unificar o **percentual** aplicado, mantendo, entretanto, todas as **hipóteses** que davam ensejo à multa, previstas no *caput* do art. 18 da Lei nº. 10.833/03.

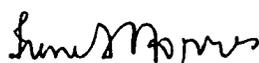
A multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, conforme determinava a Lei nº. 10.833/03, tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei nº. 11.051/04.

Uma vez que a multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, conforme determinava a Lei nº. 10.833/03 - tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei nº. 11.051/04 - não merece acolhida o entendimento formulado pela Ilustre Relatora, de que a multa só poderia ser aplicada quando houvesse intuito de má-fé, em razão de subsistir a hipótese legal do referido inciso I.

Assim, não vislumbro fundamentos para não aplicação da multa isolada, motivo pelo qual NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007



IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Relatora Designada