



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	11020.000513/2004-31
Recurso n°	133.472 Voluntário
Matéria	COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA
Acórdão n°	301-33.002
Sessão de	12 de julho de 2006
Recorrente	FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA.
Recorrida	DRJ/PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1998 a 28/02/1999

Ementa: APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA EM VIRTUDE DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL À ÉPOCA DOS FATOS.

Os fatos ocorreram em 1998. A legislação pátria passa a prever a multa específica para os casos de compensação indevida somente por meio da Lei 10.833/2003.

Não estando estritamente configurada a fraude, não há qualquer fundamento legal a sustentar o lançamento da multa isolada.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente


SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Valmar Fonsêca de Menezes, Atalina Rodrigues Alves, Irene Souza da Trindade Torres e Carlos Henrique Klaser Filho.

Relatório

Cuida-se de processo administrativo fiscal referente a Auto de Infração, de fls. 03/05, em que se autuou FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA com aplicação de multa de ofício, no valor de R\$ 97.158,36, por compensar indevidamente obrigações tributárias referentes a débitos de Contribuições para o Programa de Integração Social – PIS com parcelas de direitos creditórios correspondentes ao número necessário de hectares, equivalentes a quantidade de TDA's suficientes para o adimplemento das obrigações, nos períodos de setembro de 1998 a fevereiro de 1999.

Juntou-se impugnação ao Auto de Infração de fls. 22/37.

Seguiu-se ainda despacho decisório do Delegado da Receita Federal de Santa Maria/RS, com fundamento no seguinte relatório, de fls. 56:

"1. Trata o presente processo de litígio acerca do lançamento de fls. 03/05 contra o qual insurge-se a autuada, tempestivamente, a fls. 22/37, no qual o Fisco Federal está a exigir valores de multa de ofício isolada prevista no artigo 90, da Medida Provisória n 2.158-35, de 24/08/2001, combinado com o artigo 18, da Lei n 10833, de 29/12/2003 concernente a Contribuição Para o Programa de Integração Social – PIS compensada indevidamente nos períodos de setembro de 1998 a fevereiro de 1999 no valor de R\$ 97.158,36.

2. O lançamento ora analisado tem sua origem a partir de representação 13016.000788/2002-05 feita pelo Agente da Receita Federal em Bento Gonçalves ao Chefe da SAFIS diante dos sucessivos pleitos de compensação de débitos de tributos e contribuições administrados pela SRF (listados as fls. 11/12) com supostos direitos creditórios advindos de processos de desapropriação promovidos pelo INCRA, oferecendo em decorrência, Títulos da Dívida Agrária – TDA's, sendo todos os pedidos indeferidos pela Delegacia de origem.

3. A multa foi lançada no percentual de 150%, estabelecido no artigo 44, inciso II, da Lei n 9430, de 27/12/1996, uma vez que, conforme o Ato Declaratório Interpretativo n 17, de 02/10/2002, o oferecimento a compensação de créditos de natureza não tributária (caso dos TDA) caracteriza evidente intuito de fraude.

4. Tendo tomado ciência do Auto de Infração em 29/03/2004 (AR fls. 20), a autuada impugnou-o em 26/04/2004, pedindo sua desconstituição por:

- a) haver previsão legal para a compensação que efetuou;*
- b) ser a multa inconstitucional, por seu caráter confiscatório;*
- c) inexistir prova de conduta fraudulenta;*

5. Esta Delegacia de Julgamento, cotejando os períodos de apuração incluídos no presente processo com os períodos incluídos em autuação anteriormente apreciada por esta 2 Turma (processo n 11020.003391 '99-51), constatou concomitância de exigência quanto ao



crédito tributário relativo aos períodos de setembro de 1998 e dezembro de 1998, conforme se comprova pelos relatórios PROFISC a fls. 49/52 e cópia do Acórdão DRJ Poa 2.426 de 16 de maio de 2003 a fls. 45/47, relativo aquele processo fiscal.

Em razões de voto, o Nobre Relator, inicialmente, destacou a ocorrência de concomitância de lançamentos, aduzindo que o fiscal autuante equivocou-se em parte na lavratura do presente auto de infração: "tendo em vista que parte do crédito tributário constante do presente processo de multa isolada agravada já fora objeto de lançamento anterior, exigida com multa de ofício de 75%, que também havia se originado de compensações indevidas de títulos da dívida agrária com débitos de PIS e COFINS. O referido processo fiscal 11020.003391/99-51 encontra-se pendente de apreciação pelo Conselho de Contribuintes. Não há dúvidas de que a parcela de lançamento que tiver sido formalizada para exigência de crédito tributário de período já constante em outro processo deve ser cancelada, hipótese do crédito tributário relativo a multa agravada, aplicada isoladamente, relativa aos períodos de setembro e dezembro de 1998". No mérito, contido na peça impugnatória, decidiu por negar os argumentos aduzidos pelo contribuinte. Destacou incompetência para se manifestar sobre matéria de inconstitucionalidade, por competir apenas ao Poder Judiciário. Sustentou ser indevida a compensação com créditos de TDA, por ausência de permissivo legal, destacando-se inclusive a certa aplicação de multa de ofício. Por fim, votou pela manutenção da parte do crédito tributário devidamente lançada, que exclui os períodos de 09/1998 a 12/1998.

Seguiu-se Recurso Voluntário de fls. 65/79.

Em petição recursal, fez-se breve relatório dos fatos do processo, aduzindo, em seguida, as razões do recurso. Sustentou que é plenamente cabível a dação/compensação em pagamento de tributos do PIS por meio dos títulos da dívida agrária. Citou doutrina a seu favor, para que seja admitida a compensação de tais débitos por TDA's, extinguindo-os, nos termos do artigo 1009 do Código Civil. Destacou, por fim, ilegalidades e inconstitucionalidades ocorridas no processo administrativo, aduzindo que cabe ao órgão administrativo realizar o controle integral da Lei, sendo inconstitucionais ou ilegais. Requereu a dação dos TDA's em pagamento ao PIS, para que sejam extintos os débitos tributários em apreço.

Juntou-se os documentos de fls. 80/114.

O presente processo foi distribuído ao Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, para a Colenda Quarta Câmara. No voto de lavra do Ilustre Relator Rodrigo Bernardes de Carvalho foi declinada a competência para julgamento do Recurso ao Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos da Portaria CC número 01, publicada em 06/04/2004 que determina que compete ao Terceiro Conselho "o julgamento de pedidos de compensação de TDA - Títulos da Dívida Agrária e de ADP - Apólices da Dívida Pública com impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."

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.

Trata-se o presente processo administrativo fiscal referente a Auto de Infração, de fls. 03/05, em que se autuou FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA com aplicação de multa isolada, no importe de 150% sobre os valores indevidamente compensados, de TDAS com valores devidos de PIS, no período de 30/09/1998 a 28/02/1999, no valor de R\$ 97.158,36.

Preliminarmente, tendo em vista a alegada incompetência do Segundo Conselho, para se manifestar validamente no mérito destes autos, destacada pelo Nobre Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, fls. 120, recebo integralmente este processo administrativo tributário para seu regular julgamento.

No mais, frisa-se ainda, que a decisão de primeira instância administrativa foi parcialmente procedente a impugnação de lançamento, nos termos do seguinte voto, fls. 59: "Isso posto, VOTO para que seja mantido em parte o crédito tributário em comento, cancelando-se a exigência relativa aos períodos de 09/1998 a 12/1998, dando-se prosseguimento na cobrança da parcela remanescente, observando-se a recomendação contida no item 07 do presente acórdão."

Não houve recurso de ofício de tal sorte que a matéria recursal cinge-se ao período remanescente constante do auto de infração, relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1999.

No mérito, inicialmente, faz-se necessário um breve relato sobre os elementos da ação do processo administrativo tributário postulado nestes autos. Notadamente, o pedido e a causa de pedir desta ação são fixados na peça de impugnação inicial, fls. 22 a 37, tendo sido descritos com base no direito de compensação de créditos e débitos tributários, bem como, na impropriedade da aplicação do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, e no caráter confiscatório da multa exigida em afronta a Constituição.

Desta feita, torna-se indevida a alegação feita pelo contribuinte ora Recorrente, nas suas razões recursais sobre o cabimento da dação em pagamento dos títulos da dívida agrária para extinção do PIS, posto que se trata nesses autos de lançamento de multa isolada pela compensação indevida.

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

“001 – MULTAS ISOLADAS

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE DÉBITOS DE PIS COM CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA

Multa isolada incidente sobre os valores de PIS indevida e intencionalmente compensados com créditos de natureza não tributária (Títulos da Dívida Agrária; com evidente intuito de fraude, portanto (ADI SRF 17/2002), conforme demonstrado a seguir:

...

Enquadramento legal

Art. 44, inciso II da Lei 9.430/96;

Art. 18 da Lei n. 10833/03;

Art. 45 da Lei n. 8.212/91”

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 em 31/01/1999 e 28/02/1999.

Antes de analisar, de forma isolada, os três dispositivos legais citados no auto de infração, o ADI SRF, vou fazer uma análise de toda a legislação que trata da matéria.

A possibilidade de utilização do instituto da compensação para extinção de créditos tributários veio apenas com o advento da Lei 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 subseqüentes.

§ 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 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 subseqüente.

§ 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 9430 de 27 de dezembro, trouxe outras inovações ao instituto da compensação e temas correlatos. Observe-se que a transcrição dos dispositivos legais da referida lei são aquelas que constam do site do www.planalto.gov.br, a fim de deixar claro, que houve mudanças no texto primitivo da lei, inclusive com alterações relevantes e recentes, como se observa a seguir:

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

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

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

....

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

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

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

~~*§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar*~~

~~critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)~~

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O artigo 90 da MP 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 determina que:

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

O artigo 49 da Lei 10.637/2002 prevê a alteração do artigo 74 da Lei 9.430/97:

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez a Lei 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 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 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)

alterações:
A Medida Provisória 303 de 29 de junho de 2006, trouxe as seguintes

Art. 18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

.....” (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 8383/91 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 9430 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 9430/96 trazia em seu artigo 74, na redação original, uma disposição singela sobre a compensação tributária. Dizia a redação original: Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

4.

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

5.

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

6

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

6

declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 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 § 4.º do artigo 18 da Lei 10.833/03

§ 4.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

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

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

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

e) E, finalmente, a Medida Provisória 303 de 29 de junho de 2006 trouxe as seguintes alterações nos percentuais de multa:

Art. 18. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2.º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1.º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Ora, inconteste que a MP nº 303/2006 suprimiu a previsão da multa de ofício aplicável aos casos de pagamento de tributo após o vencimento do prazo, retirando do sistema a multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Portanto, é de se concluir que, a partir do advento da MP nº 303/2006 não mais existe, no sistema jurídico, norma prevendo a imposição de multa, no importe de 150%, o que, desde logo, permite a dedução de que a autuação lavrada não merece subsistir, porque carecedora de embasamento legal válido.

Registre-se, para tanto, o teor da “Exposição de Motivos” da referenciada MP, que, em seu item 13, reza que:

“13. O artigo 18 dá nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.”

Esclareça-se que a MP supra apontada, ainda que posterior à data da ocorrência dos fatos a eles se aplica plena e irrestritamente, posto que estabelece um tratamento mais benéfico em relação à norma anteriormente vigente. E, nessa esteira, o artigo 106 do Código Tributário Nacional admite a aplicação retroativa da legislação tributária nas seguintes hipóteses:

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

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a. quando deixe de defini-lo como infração;

b. quando deixe de trata-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.”

10.

Portanto, as multas a serem aplicadas, para os casos de compensação, de acordo com as modificações introduzidas pela MP 303 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, isto é, 50% ou 100% do valor do tributo (percentuais de acordo com a MP 303).

c. Para as compensações entendidas como não declaradas de acordo com as hipóteses legais introduzidas somente pela Lei 11051 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 50% que poderão ser dobrados no caso de comprovada fraude (percentuais de acordo com a MP 303).

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, 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.

Todavia, a fim de esclarecer mais um item tratado no curso do processo, há que se considerar, que na lavratura do auto de infração não houve a tipificação dos atos da Recorrente como típicos de fraude legalmente previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64. Entendo que vital para a legalidade do ato administrativo – em vista do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa – que tal conduta da Recorrente estivesse expressamente prevista no referido ato. Não ocorrendo tal descrição, não pode subsistir o auto, baseado em suposta fraude do contribuinte.

Ademais, 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 aceção 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).

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)

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

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

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

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

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - *A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei n.º 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 eivados de vícios deliberados pelo contribuinte. Como se viu acima, as declarações errôneas do contribuinte, que diferem dos documentos e



elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada.

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

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

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

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

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

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

Apesar de toda a digressão da evolução legislativa do tema, há que se destacar que o mérito do voto centra-se na ausência de dispositivo legal a fundamentar o lançamento à época dos fatos, em desrespeito ao previsto no artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Assim, seja porque não há fundamento legal para cobrança da multa à época dos fatos, seja porque não há qualquer comprovação de fraude, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de julho de 2006


SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora