



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

Processo n°	11041.000360/2003-01
Recurso n°	135.168 Voluntário
Matéria	COMPENSAÇÕES - DIVERSAS
Acórdão n°	302-38.468
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	ENTEL CONSTRUÇÕES E TRANSPORTES LTDA.
Recorrida	DRJ-SANTA MARIA/RS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/06/2004

Ementa: 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 SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corintho Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausentes o Conselheiro Luis Antonio Flora e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

O presente feito trata de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Santa Maria/RS (fls. 540/555), pelo qual se indeferiu as solicitações de compensação apresentada pela contribuinte em epígrafe (doravante denominada Interessada).

Verifique-se, por oportuno, que foram anexados, ao presente feito, os processos 11041.000558/2003-86, 11041.000044/2004-10, 11041.000217/2004-91 e 11041.000315/2004-29, eis que envolvem elementos semelhantes no que tange à matéria tratada.

Os principais fundamentos para o indeferimento da compensação solicitada pela Interessada pode ser resumida na forma da ementa abaixo transcrita:

"ASSERTIVAS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, normas ou atos, bem como afronta a princípios constitucionais, está deferida ao Poder Judiciário, por força do princípio do próprio texto constitucional.

ASSERTIVA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não tendo a autoridade fiscal empregado meios de cobrança vexatórios ou gravosos que a lei não autoriza, não se caracteriza o excesso de exação.

CAUTELA DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. COMPENSAÇÃO OM TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de disposição legal, não podem ser homologados pedidos de compensação de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita federal com suposto crédito relativo a obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

Constatada em declaração prestada pelo sujeito passivo a compensação indevida em face da pretensão de utilização de crédito de natureza não-tributária, se mostra cabível, por previsão legal, a exigência da multa isolada de 75%.

Solicitação Indeferida."

Intimada da decisão supra mencionada em 21 de fevereiro de 2006 (fl. 559), a Interessada apresenta Recurso Voluntário no dia 22 de março do mesmo ano (fls. 561/573), aduzidos, resumidamente, o que segue:

1) A multa imputada não pode prevalecer, uma vez que o crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa.

2) Assim sendo, o lançamento fiscal é nulo, isto porque ainda não está decidido se a compensação é, efetivamente, devida (havendo, portanto, cerceamento ao direito de defesa da Interessada).

3) A multa somente se aplica aos contribuintes que se utilizaram do sistema PER/DCOMP para tratar de extinguir seus débitos. No caso da Interessada, esta requereu por escrito seu pleito compensatório para apreciação da autoridade administrativa.

A Interessada, ainda, instrui o Recurso com os documentos de fl. 574 no intuito de comprovar o arrolamento de bens referente a trinta por cento do valor compensado.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Relatora

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

De plano, cumpre salientar que, distintamente dos processos que costumamos julgar nesta Câmara, a Interessada não recorre sobre a possibilidade de compensar as apólices emitidas pela Eletrobrás com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Na verdade, o recurso cinge-se a questionar a suposta impossibilidade de se exigir multa isolada, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do montante compensado, antes do deslinde final sobre o mérito da questão pertinente à própria possibilidade de compensação.

Sobre o assunto em tela, cabe esclarecer o que dispõe o art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN):

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;"

Como se verifica, o CTN condiciona a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no caso de interposição de reclamações ou recursos administrativos: (i) à existência de lei regulamentadora do processo administrativo que preveja dita reclamação ou recurso; e, (ii) ao atendimento (pelos mesmos) às determinações constantes das leis regulamentadora do processo administrativo tributário. Ou seja, *"a interposição de reclamações e de recursos também suspendem a exigibilidade do crédito tributário, desde que seja feita nos moldes das leis regulamentadoras do procedimento tributário administrativo, isto é, nos casos e nos prazos admitidos nestas leis"* (Machado, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário", São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155).

O caso sob exame diz respeito à chamada "Manifestação de Inconformidade", aplicada aos processos de compensação que, em minha opinião, nada mais é que uma insurgência, no âmbito do processo administrativo, apresentada pelo contribuinte quando o mesmo tem sua declaração de compensação não homologada pela Administração Tributária.

Para deslinde do feito, cumpre, primeiramente, saber se as reclamações (denominadas "manifestação de inconformidade"), uma vez apresentadas pela Interessada tem aptidão para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Pois bem, tomando-se como marco a publicação da Medida Provisória (MP) nº 135, em 31 de outubro de 2003, duas situações distintas ocorrem.

Antes da publicação da citada norma, exista um expediente administrativo, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF), denominada "manifestação de inconformidade", disciplinado pela Instrução Normativa (IN)/SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. Esta norma, em seu art. 35, assim dispôs:

"Art. 35. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do ato que não homologou a compensação de débito lançado de ofício ou confessado, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

§ 1º Da decisão que julgar a manifestação de inconformidade do sujeito passivo caberá a interposição de recurso voluntário, no prazo de trinta dias, contado da data de sua ciência.

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso a que se referem o caput e o § 1º reger-se-ão pelo disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.

§ 3º O disposto no caput não se aplica às hipóteses de lançamento de ofício de que trata o art. 23."

Ocorre que, este expediente carecia de previsão legal. Assim sendo, resta evidente que a citada manifestação não era capaz de levar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Afinal, como acima explicitado, o art. 151, III, do CTN é expresso em exigir a existência de *"leis regulamentadoras do processo administrativo"* prevendo as reclamações, que, assim, uma vez apresentadas, passariam a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Referida conclusão foi, inclusive, externada pela própria norma, a qual, cumprindo seu papel de veicular as construções necessárias ao cumprimento dos dispositivos de hierarquia superior, deixou expressa a inviabilidade de se pretender a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio da apresentação de *"manifestação de inconformidade"*, por total ausência de previsão legal para aquela reclamação. Com efeito, assim reza o art. 22, parágrafo único, da citada IN/SRF nº 210/2002:

"Art. 22. Constatada pela SRF a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

Parágrafo único. Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para inscrição em Dívida Ativa da União, independentemente da apresentação, pelo sujeito passivo, de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório." (g.n.)

Dito isso, conclui-se que não se atribuía efeito suspensivo à *"manifestação de inconformidade"* prevista no citado dispositivo infra-legal (IN/SRF nº 210/2002).

Nesse esteio, a conclusão lógica seria aquela pela qual uma eventual inscrição em Dívida Ativa da União de crédito devidamente constituído e não suspenso deveria ser realizado caso a Interessada tivesse protocolizado suas manifestações de inconformidade antes da publicação da citada norma legal (MP nº 135/2003).

Nada obstante, com a publicação da Medida Provisória nº 135/03, a situação passou a ser outra. Com efeito, a citada MP, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, alterou a Lei nº 9.430/96. Esta lei, reguladora do procedimento da compensação, passou a prever no § 9º, do seu art. 74, um instituto novo, também denominado “manifestação de inconformidade” atribuindo-lhe eficácia suspensiva:

“Art. 17 (...)

(...)

§ 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.”

Destaque-se que, no meu entendimento, a despeito de possuírem o mesmo *nomem júris* (manifestação de inconformidade), trata-se de figuras distintas com efeitos diversos. A primeira, não prevista em diploma legal, não possuía efeito suspensivo, ao passo que a segunda, inicialmente prevista na MP nº 135/03, atende ao preceito do art. 151, III, do CTN, sendo apta, pois a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

No caso da Interessada, esta apresentou todas suas manifestações de inconformidade no dia 17 de dezembro de 2004 (fls. 48/69, 112/134, 184/ 206e 260/282). Portanto, não restam dúvidas que as compensações efetuadas pela mesma encontram-se ao amparo da suspensão de exigibilidade.

Pois bem, alega a Interessada que, em função dessa suspensão de exigibilidade, nenhuma multa poderia ser-lhe imputada.

Nada mais distante da realidade.

A suspensão da exigibilidade do crédito somente se traduz na impossibilidade de o Erário inscrever o crédito tributário em Dívida Ativa e, consequentemente, executar os valores que entendem serem devidos anteriormente à decisão definitiva pela instância administrativa.

A jurisprudência citada pela Interessada, na verdade, corresponde a previsão benéfica expressamente prevista em lei, pela qual, caso o débito esteja suspenso em função de determinação judicial, nenhuma multa poderá ser imputada ao contribuinte até 30 (trinta) dias após a perda da medida liminar que amparava suas pretensões:

Lei nº 9.430/96

“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição."

No que pertine à multa imposta em função da compensação indevida, o art. 90, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em sua redação original, determinava que, *"serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrente de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."*

Daí tem-se que, uma vez não homologada a compensação, os débitos que foram declarados pelo sujeito passivo, ou parte deles, deveriam ser objeto de lançamento de ofício.

Entretanto, o já referido art. 18, da MP nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/03), restringindo a aplicação do retro-mencionado art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 (caso de derrogação implícita), preceituou que o lançamento de ofício de que trata esta norma limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á, unicamente, nas seguintes hipóteses:

- a) no caso de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal;*
- b) se o crédito for de natureza não tributária; ou*
- c) quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.*

Dessa feita, apenas a multa isolada deve ser objeto de lançamento de ofício, e, mesmo assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas no art. 18 da MP nº 135/03. Isso porque, como é cediço, a declaração de compensação (qualquer que seja sua modalidade – papel ou eletrônica) se traduz em confissão de dívida e, portanto, despiciendo sua constituição mediante auto de infração:

Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 10.833/2003)

"Art. 74. (...)

(...)

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

Ademais, como bem salientou a decisão recorrida, *"a simples leitura do § 3º daquele dispositivo legal (art. 18, da MP nº 135/03) nos leva a inferir que havendo discordância por parte da autoridade administrativa quanto à compensação pretendida e enquadrando-se a conduta do contribuinte numa das hipóteses ali mencionadas, deve ser lavrado auto de infração correspondente à multa isolada, que terá o processo onde lavrada reunido ao processo de compensação para ser decidido simultaneamente com este, acaso haja*

manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação implementada e impugnação ao referido lançamento.” (fl. 553)

“Art. 18 (...)

(...)

§ 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.”

Com a publicação do art. 25, da Lei nº 11.051/04, o art. 18, da Lei nº 10.833/03 passou a ter nova redação, qual seja:

“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.”

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

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

§ 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.”

Ainda, a MP nº 252, de 15 de junho de 2005 (convertida na Lei nº 11.196, de 21.11.2005), promoveu nova alteração naquele dispositivo legal, dispondo, desta feita, acerca dos percentuais aplicáveis no caso de multa isolada

“Art. 18 (...)

(...)

§ 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”

Finalmente, o art. 18 da MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, novamente alterou a os percentuais aplicáveis no caso de multa isolada.

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 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996¹, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.”

Portanto, na situação *sub examine*, em que são utilizados créditos de natureza não tributária para compensar tributos vincendos, correto está o lançamento, de ofício, pela autoridade competente, de multa isolada em razão da não-homologação da compensação declarada pela Interessada.

Em função de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER da matéria referente à possibilidade de compensação de títulos da eletrobrás com débitos vincendos em função de sua preclusão e NEGAR PROVIMENTO ao recurso no que pertine à multa isolada.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007

Rosa de Castro
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora

¹ “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 imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”