MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	11516.000442/2005-85
Recurso nº	134.913 De Ofício e Voluntário
Matéria	MULTA DIVERSA
Acórdão nº	302-38.202
Sessão de	9 de novembro de 2006
Recorrente	DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC E DARIOPLASTIND. DE PLÁSTICOS LTDA.
Recorrida	DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2005

Ementa: MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Correto o *decisum* que retificou a multa aplicada de 150% para 75%, com espeque no inciso I do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 106 do Código Tributário Nacional, porquanto houve mudança na legislação concernente à matéria, e deve ser aplicada a nova lei aos casos pendentes de julgamento administrativo.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

MULTA ISOLADA.

A imposição da multa isolada não decorre da fraude, e sim da previsão de inexistência de declaração, quando os créditos a compensar não se refiram a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e bem assim nos casos em que os débitos a compensar sejam relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

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 aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do voto do relator.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Ausente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Adoto o quanto relatado pelo órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

"Contra a interessada retro identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 4 a 7, exigindo-lhe o pagamento da importância de R$ 2.146.906,86 a título de multa exigida isoladamente, pela compensação indevida de débitos tributários através de declaração de compensação – DCOMP. A exigência está embasada no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o entendimento do artigo único, do inciso III, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 2002.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), a autuação deu-se em virtude da compensação indevida de débitos de Imposto de Importação e de IPI-Vinculado à Importação, por intermédio de DCOMP formalizada no processo nº 13964.000271/2004-51, com créditos – referentes a títulos emitidos pela Eletrobrás, em decorrência do Empréstimo Compulsório instituído pela Lei nº 4.156, de 1962 – para os quais inexiste expressa autorização legal para a finalidade a que foram utilizados e ao desamparo de decisão judicial, consoante exposto no Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal em Florianópolis, cuja cópia foi juntada aos autos às fls. 8 a 12.

Tendo em vista que as infrações configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, foi formalizada representação fiscal para fins penais (constante do processo nº 11516.000452/2005-85).

Inconformada com a exigência, a interessada apresentou, por intermédio de seu representante legal, a impugnação de fls. 25 a 30, instruída com os documentos de fls. 31 a 45, fundamentada nas razões a seguir sintetizadas.

Após um breve relato sobre os fatos que culminaram com o lançamento da multa isolada, a interessada contesta a exigência, alegando que a compensação de créditos com débitos de tributos administrados pelo fisco federal, conforme a seguir explicitado, foi realizada de forma legítima e lícita.

Afirma a interessada que, desde a Constituição Federal de 1967, o Empréstimo Compulsório instituído em favor da Eletrobrás possui natureza tributária e que foi recepcionado pela Constituição de 1988 (art. 34, § 12 do ADCT); dessa forma, submete-se aos mesmos princípios, normas gerais e limitações inerentes aos demais tributos, insculpidos no Código Tributário Nacional – CTN; enquanto não pagas as obrigações da Eletrobrás, cabe ao contribuinte cobrar da União, por ser solidariamente responsável, a restituição ou ressarcimento ou, ainda, compensá-las com os débitos vencidos ou vincendos de tributos.

Acrescenta que "a restituição dos valores pagos a título de Empréstimo Compulsório deverá ser integral e corrigido monetariamente desde a data do respectivo pagamento, podendo, inclusive, ser utilizado para compensação junto ao Fisco Federal de débitos de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme disposição do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996"; o Decreto nº 2.138, de 1997, também admitiu a possibilidade de compensação de créditos decorrentes de restituição ou ressarcimento com débitos de quaisquer tributos ou contribuição do sujeito passivo, mesmo que não tenham a mesma destinação constitucional e que não sejam da mesma espécie tributária (art. 1º).

À vista disso, a interessada entende que a restituição do empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, incorporada às obrigações da Eletrobrás, pode e deve ser objeto de compensação com quaisquer outros tributos administrados pela SRF, uma vez que a União Federal é solidariamente responsável pelo adimplemento da restituição do referido tributo; e que, portanto, deve ser "declarada" a compensação do crédito originário de tal empréstimo com seus débitos junto a SRF, conforme os pedidos de restituição e compensação formulados por ela.

A requerente defende a responsabilidade solidária da União, invocando o disposto no § 3º do art. 4º da Lei nº 4.156, de 1962, bem como decisão prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 52.751/AL. Diante disso, assevera que não há que se falar em falta de autorização legal para efetivar a compensação; a restituição do empréstimo compulsório é regida pela legislação que o instituiu, não se aplicando aos casos enumerados no art. 165 do CTN e no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002; trata-se apenas de empréstimo compulsório pago pelo contribuinte e que, em consonância com a lei instituidora, deve ser devolvido ao sujeito passivo da exação; pela natureza tributária, a restituição do empréstimo compulsório enquadra-se perfeitamente na hipótese de possibilidade de compensação com outros tributos federais, conforme expressamente previsto no retro mencionado art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 1º do Decreto nº 2.138, de 1997.

Assevera que a aplicação da multa isolada não merece guarida, pois que não houve qualquer intuito de fraudar os cofres públicos; deseja apenas que seus créditos, decorrentes de empréstimo compulsório junto à União, sejam compensados com débitos que detém junto à Fazenda Pública. Complementa que a compensação realizada não se enquadra em nenhuma das hipóteses caracterizadoras do intuito de fraude, descritas no Ato Declaratório SRF nº 17, de 2002.

Alega, ainda, que não ficou caracterizada a prática das infrações previstas na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, tampouco na norma constante do inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, até porque admitiu que deve ao erário e apenas vislumbra a compensação de seus créditos com os débitos, não havendo nisso qualquer tentativa de fraude.

Por fim, após uma síntese de sua argumentação, requer que seja acolhida sua impugnação, uma vez que acredita estar devidamente demonstrada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração."

A DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC julgou procedente em parte o lançamento, vazando a ementa do acórdão assim:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2005

Ementa: PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI – Em face do princípio da retroatividade benigna, deve ser reduzida a penalidade que, posteriormente à sua imposição e antes da decisão administrativa final, acabou atenuada pela legislação tributária.

Lançamento Procedente em Parte"

Discordando da decisão de primeira instância, foi interposto o recurso voluntário interposto, fls. 60 e seguintes, onde faz preleção em prol do seu pleito e requer a reforma do *decisum a quo*. Também houve interposição de recurso de ofício, fl. 49.

Ato seguido, subiram os autos ao Segundo Conselho, que os redirecionaram a este Terceiro Conselho, conforme indicado nos despachos às fls. 70.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Corintho Oliveira Machado, Relator

O crédito tributário exonerado no julgamento de primeira instância superava o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 375/2001, c/c o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

Ao meu sentir, andou bem o *decisum* que retificou a multa aplicada de 150% para 75%, com espeque no inciso I do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 106 do Código Tributário Nacional, porquanto houve mudança na legislação concernente à matéria, e deve ser aplicada a nova lei aos casos pendentes de julgamento administrativo. Daí porque irrepreensível a decisão, e sem chances o recurso de ofício. Por muito bem postas, trago as razões de decidir do i. relator *a quo*:

> *"Nesse sentido, é de se frisar que em 09/09/2004, época em que foi protocolizado o pedido de restituição e a DCOMP, o caput e o § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, vigiam com a redação original e previam a imposição da multa isolada nos casos de compensação indevida, in 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.*
>
> *[...]*
>
> *§ 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 1996, conforme o caso.*
>
> *[...]*
>
> *(grifos acrescidos)*
>
> *Na mesma época, também vigia o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, que estabelecia como fraudulenta a compensação indevida, nos seguintes termos:*
>
> *Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a **pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,** por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:*
>
> *I – de natureza não-tributária;*
>
> *II – inexistente de fato;*
>
> *III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;*

IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.

(grifos acrescidos)

Importante salientar que, posteriormente, com o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, lei de conversão da Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004, foi dada nova redação ao caput e ao § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003. Com a indigitada Lei nº 11.051, de 2004, foi referendada a interpretação dada à matéria pelo Ato Declaratório nº 17, de 2002.

No caso dos autos, como é sabido, a compensação pleiteada foi considerada indevida, haja vista que o crédito da interessada é representado por títulos emitidos pela Eletrobrás, oriundos do empréstimo compulsório instituído pela Lei nº 4.156, de 1962, e alterações, exação esta não administrada pela SRF, enquadrando-se, pois, na hipótese a que se refere o inciso III do Ato Declaratório Interpretativo.

Como se percebe, por força do que dispunha o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, a autoridade fiscal não poderia ter tomado outra medida que não fosse a imposição da multa isolada no percentual de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Infere-se de tais dispositivos que basta que o pedido ou a declaração de compensação incida em uma das hipóteses descritas para que seja cabível o lançamento da multa isolada. Nesse contexto insere-se a exigência, tendo em vista que a contribuinte valeu-se de DCOMP, entregue em formulário, na tentativa de alcançar seu intento.

Em verdade, o legislador, na medida em que conferiu ao contribuinte a prerrogativa de adotar procedimentos inerentes à compensação por meio de declaração própria, estabeleceu em contrapartida situações para as quais, em desconformidade com o direito subjetivo que assistiria ao sujeito passivo do tributo/contribuição, incorrer-se-á em infração à lei, punível com a multa de ofício isolada. Assim, em se tratando de pretensão relativa a crédito não administrado pela SRF, como no caso dos autos, presente está o pressuposto do lançamento da multa isolada.

Entretanto, com a edição da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005, que, em seu art. 72, alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, foi estabelecida a possibilidade de aplicação da multa isolada no percentual de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nas hipóteses enumeradas no inciso II do § 12 do art. 74 da mesma Lei, in verbis :

Art. 72. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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 seguintes percentuais previstos:*

I – no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

II – no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, as hipóteses previstas no § 4º deste artigo."

(grifos acrescidos)

Por sua vez, o inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, assim dispõe:

Art. 74. [...]

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

[...]

*II - **em que o crédito:***

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

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

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

(grifos acrescidos)

*Destarte, para as hipóteses retro transcritas, **a alteração promovida no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, pelo art. 72 da Medida Provisória nº 252, de 2005, afastou a presunção de fraude contida no § 2º do mesmo art. 18.** Assim, para essas hipóteses, somente se justifica a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, se a autoridade administrativa demonstrar que o contribuinte, na efetivação da compensação indevida, agiu de forma fraudulenta. Frise-se que essa alteração vem ao encontro da alteração promovida no art. 31 da*

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, pela Instrução Normativa SRF nº 534, de 5 de abril de 2005.

Ora, infere-se pelo Auto de Infração (fls. 4 a 7) e pelo Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (fls. 8 a 12) que a autoridade lançadora, ao exigir a multa isolada, não tratou de evidenciar materialmente o intuito doloso da interessada, em razão de que por ter se valido da orientação expressa no ADI SRF nº 17, de 2002, tal medida se fazia desnecessária.

Assim, em face de todo o exposto e em obediência ao princípio da retroatividade benigna da lei, previsto no art. 106 do CTN, deve-se reduzir o percentual da penalidade aplicada para 75%, consoante disposto no inciso I do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003."

Quanto ao recurso voluntário, cumpre dizer que ele é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado.

Todavia, o apelo não merece guarida porquanto a imposição da multa isolada não decorre da fraude, que já vimos supra, foi descaracterizada, e sim da previsão de *inexistência de declaração*, quando os créditos a compensar não se refiram a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

E no caso vertente, também inflete um dispositivo que veda especificamente a compensação pleiteada, vem a ser o art. 74, § 3º, II[1], da Lei nº 9.430/96, o qual tem o mesmo tratamento de *inexistência de declaração*, por força do § 12, I, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, constante da mesma nota de rodapé "1" abaixo. Trata-se dos casos em que os débitos a compensar sejam relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

Assim é que a Lei nº 10.833/2003, art. 18, § 2º (vigente à época do auto de infração)[2], continha dispositivo que punia a compensação legalmente vedada com multa de

---

[1] 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)
(...)
§ 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) (...)
II - **os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
(...)
§ 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).

[2] Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, **limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal**, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.
(...)
§ 2o A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2o do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

150%, e hodiernamente o faz no percentual de 75%, tal qual quando os créditos a compensar não se refiram a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, hipótese vista acima. Dessarte a penalidade reduzida deve remanescer por duas razões, que apontam para o mesmo percentual aplicado.

No vinco do exposto, voto no sentido de desprover ambos os recursos.

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2006

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator