



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	11516.000443/2005-20
Recurso nº	133.409 De Ofício e Voluntário
Matéria	INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA
Acórdão nº	301-33.804
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrentes	DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC SAIBRITA MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2004

Ementa: PROCESSUAL. MULTA ISOLADA.
DESQUALIFICAÇÃO.

Cabe a exigência de multa isolada de 75% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada, na hipótese do crédito utilizado pelo contribuinte não se referir a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Inteligência do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21.11.2005.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, 2) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, George Lippert Neto e Adriana Giuntini Viana, que davam provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa para 50%, e a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, que dava provimento integral, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Susy Gomes Hoffmann apresentarão Declaração de Voto, nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

87



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Valmar Fonsêca de Menezes e Irene Souza da Trindade Torres. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel.

Relatório

Em razão da apresentação de forma didática e racional, notadamente por conter os elementos necessários à análise da matéria, adoto como parte integrante deste, o relatório constante da decisão de primeira instância, a saber:

"Por meio do documento à folha 01, formulou a contribuinte acima qualificada pedido de restituição da quantia de R\$ 1.524.595,58 , referente a título emitido pela Eletrobrás, no âmbito do Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica, instituído pela Lei n.º 4.156/1962.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC pelo não conhecimento do pedido (Despacho Decisório às folhas 91 e 95), fazendo-o com base na assertiva de que "[...] refoge a competência da autoridade administrativa da SRF a apreciação do Pedido de Restituição, visto que quaisquer manifestações a respeito validade alguma teriam, em razão do limite de competência estabelecido pelo artigo 31 da IN, SRF n.º 210/2002 e art.41 da IN SRF n.º 460/2004, que regem o processo." (sem destaque no original).

Ainda, várias Declarações de Compensação (DCOMP) – relacionadas às fls.91/92 - foram transmitidas à SRF tendo como base extinguir créditos tributários com o pretense crédito ora pleiteado, conforme relatoriado no despacho decisório da autoridade a quo, a qual, além de não conhecer do referido pedido de restituição, declarou não homologadas as destacadas compensações.

Irresignada com tal indeferimento, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador – mandato à folha 120 -, a manifestação de inconformidade, às folhas 98 a 119, na qual expõe suas razões.

Inicialmente, afirma que deve a autoridade decidir seu pleito e não deixar de conhecê-lo, que "O procedimento administrativo do pedido de restituição em testilha não foi apreciado, (despacho decisório processo n.º 16542.000621/2004-38 de 27 de janeiro de 2005), e, conseqüentemente, não foi homologada as compensações declaradas, por considerar que a Secretaria da Receita Federal não é órgão competente para apreciar a matéria e que as possibilidades de restituição estão previstas no art.165 do CTN e no art.2º da IN 210/02."

A seguir, às folhas 102 a 105, alega que o empréstimo compulsório é espécie de tributo, fazendo-o por via da remissão a excertos doutrinários e jurisprudenciais, entre tais, manifestação do Supremo Tribunal Federal. Afirma a constitucionalidade e recepção do empréstimo compulsório pela Constituição Federal de 1988, mencionando para tanto o parágrafo 12.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe: "A urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores".

Entende, assim, que o crédito objeto do pedido de restituição possui natureza tributária, se trata de crédito relativo a empréstimo compulsório instituído pela União através da Lei n.º 4.156/62 (ato este recepcionado pela CF/1988) e que, portanto, deve ser regularmente apreciado pela Secretaria da Receita Federal.

Já às folhas 106 a 112, afirma a competência da Secretaria da Receita Federal para a análise do pleito objeto do presente processo. E o faz a partir do entendimento de que se o Terceiro Conselho de Contribuintes tem competência para apreciar e julgar conflitos envolvendo Empréstimos Compulsórios, terá também a Delegacia da Receita Federal a mesma competência. Que a própria IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, ainda vigente, permite a possibilidade de restituição e conseqüente compensação de receita não administrada pela SRF. Que a União é solidária passiva e pode restituir as receitas do referido empréstimo compulsório e não somente a Eletrobrás. Que o artigo 170 do CTN não faz qualquer discriminação dos créditos a favor dos contribuintes, assim como não há que se falar em aplicação do art. 165 do CTN (fl. 115).

Por fim, à folha 118, pede a contribuinte "[...] que o procedimento de compensação conexo ao pedido de restituição, permaneça suspenso até a incidência da eficácia preclusiva da coisa julgada administrativa deste, ou seja, permaneça o crédito extinto até a análise final do pedido de restituição."

Contém os autos quatro decisões de primeira instância prolatadas pelos Acórdãos DRJ/FNS nºs 6.050, (fls. 60/66), 6.051/05 (fls. 67/73) e 6.052/05 (fls. 74/77), todas datadas de 27/05/05, que indeferiram as solicitações formalizadas pela Manifestante através dos processos administrativos nºs 16542.000046/2004-73, 16542.000099/2004-94 e 16542.0000621/2004-36, para a restituição/compensação de créditos tributários constituídos por meio de títulos de empréstimo compulsório.

As decisões retromencionadas proferiram o entendimento de que a SRF não tem competência para apreciar pedido de restituição relativo a título de crédito decorrente de empréstimo compulsório sobre energia elétrica, em face que esta exação não é por ela administrada.

A quarta decisão prolatada no Acórdão DRJ/FNS nºs 6.053, de 27/05/05 (fls. 79/87), julgou o lançamento procedente em parte, consoante ementa adiante transcrita:

"Lançamento de Ofício. Multa Aplicável.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo por via de conseqüência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

A exigência de multa de ofício está prevista em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade contra a sua cobrança.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. REDUÇÃO.

A multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, isoladamente aplicada quando da existência de compensações indevidas, somente deve ser lançada se constatado que o instituto da compensação foi utilizado de forma fraudulenta, o que não ocorreu, sendo exigível a multa de 75%.

Lançamento Procedente em Parte."

O voto condutor que indeferiu a solicitação de restituição/compensação formalizada pela contribuinte entendeu que a matéria posta à apreciação da DRJ/Florianópolis-SC, resumiu-se à questão da competência ou não da Secretaria da Receita Federal para conhecer de pedidos de restituição e/ou compensação referente a título emitido pela Eletrobrás no âmbito do Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica instituído pela Lei n.º 4.156/1962.

Nesse sentido mencionou que a questão já está pacificada nesta Delegacia de Julgamento, conforme decidido no Acórdão DRJ/FLN n.º 5.807, de 15 de abril de 2005, da lavra de Gilson Wessler Michels, Presidente da 4ª Turma de Julgamento, utilizando-se dos termos proferidos no referido acórdão, que em apertada síntese, aduz:

Mesmo que se tivesse por incontroversos os três fundamentos postos pela contribuinte (natureza tributária do empréstimo compulsório especificamente considerado no presente processo, solidariedade passiva da União e competência do contencioso administrativo fiscal federal para apreciação de processos que versam sobre empréstimos compulsórios), verdade é que ainda assim a tese da contribuinte não pode ser acatada. A competência da SRF só se estabelece no caso de a exação específica estiver sob sua administração. Tal comando está expressamente posto no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.637/2002.

Cabe a ELETROBRÁS a administração do Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica instituído pela Lei n.º 4.156/1962, consoante os termos dos artigos 48 a 51 e 66 do Decreto n.º 68.471/1971 (ato que regulamentou a exação). Tais artigos deixaram claro que o referido empréstimo compulsório: (a) seria arrecadado por meio das contas de fornecimento de energia elétrica (caput do artigo 49); (b) seria recolhido diretamente à Eletrobrás (caput do artigo 51); e (c) daria ensejo à emissão pela Eletrobrás de obrigações ao portador como contraprestação à arrecadação da exação (parágrafo único do artigo 49). Além destas disposições, o mesmo ato legal determina que "a Assembleia Geral da ELETROBRÁS fixará as condições em que será processada a restituição" (parágrafo 1.º do artigo 66). Ou seja, dentro da legislação que disciplina especificamente o empréstimo compulsório que aqui se tem, nenhuma dúvida há de que a SRF nunca teve qualquer participação na administração da exação. Pelo contrário, a arrecadação, a destinação dos recursos e a disciplina de sua restituição, estão expressamente atribuídos à Eletrobrás.

A Instrução Normativa SRF n.º 460/2004 estabelece, no parágrafo 2.º do artigo 2.º, a única exceção à restituição de créditos vinculados a exações que não estejam sob administração da SRF. Apenas podem ser

apreciados pleitos repetitórios de receitas recolhidas por DARF (o que já não é aqui o caso, pois os valores foram recolhidos via conta de fornecimento de energia elétrica), e que para além disso tenham tido o direito creditório expressamente reconhecido pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita (o que também não ocorre no presente processo).

O fato de a União ser responsável solidária pelo resgate do título, colocando-a na qualidade de litisconsorte passivo nas ações judiciais, juntamente com a Eletrobrás, em nada vincula a SRF, por ela não se confundir, juridicamente, com o Tesouro Nacional. Não é a SRF quem adimpe todas as obrigações da União.

O fato de existir no Regimento dos Conselhos de Contribuintes a competência para apreciação de processos relativos a empréstimos compulsórios não autoriza a conclusão de que toda e qualquer questão sobre todo e qualquer empréstimo compulsório estão incluídas naquela competência, especialmente porque está expresso no Inciso XIX do artigo 9.º daquele Regimento (aprovado pela Portaria MF n.º 55/1998), que tal competência limita-se aos casos não incluídos na competência de outros órgãos da Administração Federal, que é exatamente a hipótese tratada nestes autos (como se sabe, as sociedades de economia mista, como a Eletrobrás, compõem a estrutura da Administração Pública Federal Indireta).

Quanto à alegação de que “[...] o procedimento de compensação conexo ao pedido de restituição, permaneça suspenso até a incidência da eficácia preclusiva da coisa julgada administrativa deste, ou seja, permaneça o crédito extinto até a análise final do pedido de restituição”, de se dizer que a manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação obedece ao rito processual do Decreto 70.235/72 e enquadra-se no disposto no inciso III do art.151 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), relativamente ao débito objeto da compensação (§ 11 do art.74 da Lei 9.430/96, incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003). Finalmente, mantém incólume a decisão da DRF/Florianópolis-SC.

De outra parte o voto prolatado na decisão que julgou parcialmente provido o lançamento para reduzir o valor de incidência da multa proporcional de 150 para 75%, fundou-se em matéria de prova, ou seja, a autuante não comprovou que a interessada agiu com intuito doloso.

Por conseguinte, foi o valor da multa proporcional reduzido, inicialmente, de acordo com os dispositivos contidos no art. 18 da Lei nº 10.833/03, que prevê a imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, aplicada unicamente na hipótese de o crédito ou 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. (Destaquei).

Posição esta reenquadrada para o art. 25 da Lei nº 11.051/05, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, pela supressão dos termos “débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária”, para fins de aplicação da Multa Isolada de 150%.

Diante de tal fato restou o entendimento de que o ADI/SRF n.º 17/02, mencionado no lançamento encontra-se derogado, mesmo porque a IN/SRF n.º 534/05 alterou o art. 31 da IN/SRF n.º 460/04, possibilitando que nos casos de compensação não declarada (em que o crédito refira-se, como no caso, *não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF*), a penalidade a ser aplicada poderá ser de 75% ou de 150%, previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Ciente dos julgados de primeira instância por meio de AR em 20/06/05 (fl. 91), a contribuinte avia o seu recurso voluntário em 19/07/05 (fls. 92/99), portanto tempestivo, reiterando os termos contidos na exordial e na manifestação de inconformidade, complementando-os com os termos adiante resumidos:

Não há motivo suficiente que possa dar sustentação à manutenção da multa de 75%, devendo o auto de infração lavrado, ser considerado totalmente improcedente, de acordo com o parágrafo único do art. 100 do CTN, que diz que "a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo", posto que a contribuinte agiu de conformidade com o texto legal mencionado, bem como de acordo com a INSRF n.º 210/02, vigente à época, acertadamente.

Não se vislumbra a aplicação da multa de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, ao caso vertente, em razão de que o procedimento compensatório engendrado pela contribuinte possui viabilidade jurídica, ao passo que a multa aplicar-se-á quando houver falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo e nos casos de declaração inexata. Ou seja, o inciso em comento trata, especificamente, de pagamento, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156-I do CTN, enquanto que o procedimento encetado pela ora recorrente busca a extinção de seus débitos fiscais através da compensação, outra modalidade de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do mesmo mandamus.

Portanto, inaplicável a multa impingida, posto que caso seja homologada a compensação o crédito tributário estará extinto e não haverá que se falar em pagamento, quanto menos em recolhimento fora do prazo.

Na pior das hipóteses o que pode acontecer é, após o esaurimento do trâmite administrativo, não ser homologada a compensação declarada, o que acarretará na exigência do crédito declarado, mas jamais ser aplicada a multa isolada por falta de pagamento, uma vez que esta não é a única forma de extinção do crédito tributário prevista em lei.

Não há que se falar em falta de declaração ou declaração inexata porque ao buscar o encontro de contas através do procedimento compensatório, a empresa-contribuinte não só agiu dentro da legalidade, ou seja, de acordo com as normas pertinentes, como não omitiu nenhuma informação necessária, inclusive declarando em DCTF.



Requer a improcedência da multa isolada de 75%, na medida em que o procedimento de compensação está consentâneo com a legislação pertinente, não ensejando qualquer hipótese de enquadramento do inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Da decisão *a quo* houve recurso de ofício.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, Relator

A matéria trazida ao debate trata da pertinência da aplicação de **multa isolada**, originariamente aplicada à época da lavratura do auto de infração, mediante o pressuposto de evidente intuito de fraude, com fulcro no art. 18 da Lei nº 10.833/03, e suas posteriores alterações introduzidas pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, pelo art. 18 da Lei nº 10.833/03 e pelo art. 25 da Lei nº 11.051/04, cominando em multa de 150% (referência percentual do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96), em razão da realização de procedimentos compensatórios pela recorrente, nos quais foram utilizados títulos de crédito oriundo de Empréstimo Compulsório em favor da Eletrobrás (obrigação ao portador), não passível de compensação por expressa disposição de lei.

Constam dos autos dois recursos, sendo um de ofício.

A autoridade autuante, com base em despacho decisório que argüiu a inexistência de competência para a apreciação do pedido de restituição (vide auto de infração, fl. 06), procedeu ao lançamento de ofício de multa isolada em vista da definição expressa pelo art. único, inciso III do Ato Declaratório Interpretativo – ADI nº 17, de 02/10/02, por meio do auto de infração lavrado.

Entendeu, portanto, que houve evidente intuito de fraude na conduta da contribuinte ao realizar o ajuste de contas pela via do procedimento administrativo da compensação de débitos tributários com créditos oriundos de empréstimos compulsórios da Eletrobrás, não administrado pela Secretaria da Receita Federal, por se tratar de compensação indevida.

A decisão de primeira instância, ora hostilizada, pronunciou-se pelo cabimento dessa multa, entretanto, reduzindo a sua incidência de 150% para 75%, por entender que **não restou comprovado o intuito de fraude no referido procedimento**, fazendo-o com o enquadramento no inciso I do art. 44 da retrocida lei.

De outra parte, a recorrente argüi sobre a impertinência da aplicação dessa multa no enquadramento adotado pela decisão *a quo*, em razão de sua inadequação ao caso vertente.

Defende a Recorrente que o procedimento compensatório por si engendrado possui viabilidade jurídica, que atenderam aos dispositivos normativos contidos na IN/SRF nº 210/02 vigente à época, ao passo que a multa prevista no art. 44-I da Lei 9.430/96 aplicar-se-á quando houver falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo e nos casos de declaração inexata.

Assinala, ainda, que o inciso em comento trata, especificamente, de pagamento, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156-I do CTN, enquanto que o procedimento por ela encetado busca a extinção de seus débitos fiscais através da compensação, outra modalidade de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do mesmo *mandamus*. Portanto, inaplicável a multa impingida.

Feitas estas considerações passo à análise dos fatos.



De antemão, registre-se, por oportuno, que a ora Recorrente formalizou junto à repartição fiscal de sua jurisdição pedido de restituição da quantia de R\$ 1.524.595,58, referente a títulos emitidos pela Eletrobrás, instituído pela Lei nº 45.156/62, por decorrência também foram formalizados os processos de Declaração de Compensação nºs 16542.000046/2004-73, 16542.000099/2004-94 e 16542.0000621/2004-36, entre 30/01 a 28/12/04.

Em 27/01/05, foi prolatado o Despacho Decisório (fls. 09/14) sobre o pedido formulado no processo nº 16542.000046/2004-73, que deixou de apreciar o Pedido de Restituição formulado pela ora Recorrente por não configurar as hipóteses previstas na legislação tributária que rege o instituto da compensação no âmbito da SRF, em consequência declarando não homologadas as Declarações de Compensação demandadas, determinando ao final, pela realização do procedimento de lançamento de ofício de multa isolada, com base no inciso III do art. único do ADI/SRF nº 17/02, além de representação fiscal para fins penais, em atendimento às Portarias SRF nº 2.752/01 e 1.279/02.

Portanto, a lavratura do auto de infração constante dos autos apenas ocorreu em 21/02/05, tendo como referência o despacho decisório retromencionado, notadamente no tange à motivação legal aplicada ao caso vertente, a título de multa isolada, com base no inciso III do art. único do ADI/SRF nº 17/02, que assim disciplina:

"Art. 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 – (...);

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei

IV – (...)."

Por sua vez, o comando legal que consubstanciou o referido embasamento encontra-se no **inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96** dispõe, *verbis*:

"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 - (...);

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). (Sem destaque no original).

Depreende-se do exposto que o fundamento da multa isolada encontra-se no evidente intuito de fraude, daí o seu agravamento para 150%.

A MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, alterou a redação existente até então para multa isolada, tal como aquela exigida no auto de infração, encontrando-se o novo texto legal no art. 18 da referida lei, adiante transcrito.



"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 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 de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964."

Como visto, segundo o art. 18 supramencionado, a imposição da multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida aplicar-se-á unicamente na hipótese de o crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal.

Posteriormente, o art. 25 da Lei nº 11.051/04 deu nova redação para o art. 18, supramencionado, litteris:

"Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964."

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

O texto acima transcrito suprimiu do art. 18 da Lei nº 10.833/03, a expressão "**por expressa disposição legal.**", mantendo, outrossim, o entendimento quanto ao evidente intuito de fraude, conforme consta do caput do art. 25 da Lei nº 11.051/04, "*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*".

Logo, a multa lançada no auto de infração trata-se de multa isolada, semelhante àquela qualificada (Inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e percentual de 150%) por guardar relação com o evidente intuito de fraude. Ambos os textos tem como matriz legal os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que trata de sonegação, fraude e conluio.

Em comum ambos os textos têm a ação ou omissão dolosa, por isso enquadrado no art. 44-II da Lei nº 9.430/96, que foi a base legal utilizada para consubstanciar o fundamento contido no ADI/SRF nº 17/02, objeto da lavratura do auto de infração para lançamento da multa isolada.

Reforça esta tese o procedimento de realização de Representação Fiscal para Fins Penais – Outros Crimes, em razão de ilícito praticado, com fulcro nos arts. 1º - II e 2º - I, ambos da Lei 8.137/90, que versam sobre fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal e; fazer declaração falsa ou omitir sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

No caso de que se cuida, outrossim, a multa resultante da decisão de primeira instância descaracterizou o lançamento com o pressuposto na multa isolada, ao reduzir o seu valor de 150% para 75%. Com isso a matéria em discussão passou a tratar do **procedimento em tela como se fora não qualificado pelo evidente intuito de fraude**, dando-lhe entendimento diverso daquele originariamente contido no auto de infração, de acordo com o que ministra o art. 44-I da Lei nº 9.430/96, a saber:

"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).

A tese encetada pela decisão de primeira instância partiu da premissa de que o entendimento constante do ADI/SRF nº 17/02 foi derogado em razão da alteração do texto legal contido no art. 25 da Lei nº 11.051/05, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, pela supressão dos termos **"débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária"**, para fins de aplicação da Multa Isolada de 150%.

Diante de tal fato restou o entendimento de que o ADI/SRF nº 17/02, mencionado no lançamento encontra-se derogado.

Isto porque a IN/SRF nº 534/05 alterou o art. 31 da IN/SRF nº 460/04, possibilitando que nos casos de compensação não declarada (em que o crédito, como no caso vertente, *não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF*), a penalidade a ser aplicada poderá ser de 75% ou de 150%, previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual estabeleceu-se a possibilidade de a multa isolada ser reduzida de 150% para 75%, entendimento esse que foi adotado pelo juízo *a quo*.

Como visto, sob a ótica da inexistência de fraude no procedimento engendrado pela recorrente, posição esta inaugurada pela decisão hostilizada, vislumbrou-se a possibilidade de substituição do percentual de 150% contido no enquadramento da exação tributária sob a égide do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, para exigência de multa de 75%, portanto menos onerosa.

Vejamos então a possibilidade de aplicabilidade do raciocínio então desenvolvido no caso em concreto.

O § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/05, consubstancia a tese ora apresentada, a saber:

"§ 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 (incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)."

"Art.44, Lei nº 9.430/96, caput (...):

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)."

Por sua vez, o inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tem a seguinte redação:

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

I – (...);

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

a) (...);

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

O desenvolvimento do raciocínio trilhado encontra supedâneo no princípio da retroatividade mais benéfica, esculpido no art. 106-II, 'c', do CTN, que estabelece para o caso de ato não definitivamente julgado, a aplicação da lei a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

O acerto deste entendimento encontra-se ratificado pelo art. 107 do mesmo *mandamus*, que ao tratar da interpretação e da integração da legislação tributária, assinala que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Há que se concluir pelo acerto do juízo firmado pela decisão de primeira instância, a partir da fundamentação erigida de forma primorosa. Pelo mesmo motivo não merece a mesma sorte a tese apresentada pela recorrente no recurso voluntário.

Ante o exposto, conheço dos recursos voluntário e de ofício porque que atendem aos pressupostos de admissibilidade, para, não havendo preliminar a ser apreciada, no mérito, negar-lhes provimento.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro, Luiz Roberto Domingo

Trata-se de lançamento de multa com base no art. 18 da Medida Provisória nº. 135/2003, convertida na Lei nº. 10.833/2003, que ao derrogar o art. 90 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, previu que:

“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.

§ 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.

§ 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.”

Ocorreu que a Lei nº. 10.833/2003 foi alterada pelo art. 25 da Lei nº. 11.051/2004, com a seguinte redação, incluindo o § 4º para açambarcar os casos de compensação considerada não declarada que não estava amparada pela redação anterior:

“Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação: Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

...

‘Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em



que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

.....

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

.....

§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (NR)"

A questão é que a alteração não se limitou a incluir o § 4º, mas promoveu, também, alteração do § 2º, limitando a pena àquela prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996, ou seja, apenas a penalidade de 150%:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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."

Note-se que apenas o inciso II é aplicável como sanção para o ato de compensação punível.

Pois bem, no que concerne ao § 4º do art. 18 da Lei n.º. 10.833/2003 (incluído pelo art. 25 da Lei n.º. 11.051/2004), ressalte-se que para o "tipo" descrito nesse dispositivo considera, também, aplicável a penalidade do art. 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, ou seja, para aqueles casos em que for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 64 da Lei n.º. 9.430/1996. A hipótese de "compensação não declarada" prevista por esse dispositivo, por sua vez, foi introduzida, também, pela Lei n.º. 11.051/2004.

A penalidade aplicável à conduta punível de requerer a compensação "considerada não declarada" é vigente a partir de 30/12/2004.



As alterações legislativas não pararam por aí. Em 30/06/2006 foi publicada a Medida Provisória n.º 303, cujo art. 18 alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, nos seguintes termos:

“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. 8o 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. 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 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.

.....”
(NR)

Desta forma a penalidade indicada como aplicável pelo ato punível de requerer a compensação “considerada não declarada”, ou seja, a prevista no inciso II do



art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996, passou de 150% para 50% (*II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*).

Impende colacionar o art. 106 do Código Tributário Nacional:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Note-se que a penalidade foi reduzida de 150% para 50%, não pela alteração do art. 18 da lei n.º. 10.833/2003 (reconheça-se), mas sim pela alteração da disposição legal indicada nesse artigo como pena aplicável (inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996).

Às penalidades, em direito tributário, aplicam-se os mesmos princípios de Direito Penal, seja em relação ao fato típico, seja em relação à *retroatividade benigna*, com a aplicação da lei mais favorável (menos gravosa). Aplica-se ao lançamento da multa a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato típico, tenha reduzido sanção pela transgressão ou excluído a pena.

Nesse sentido é que tenho convicção de que não há supedâneo legal para aplicação da penalidade de 75%, pois não se confundem os incisos I e II do art. 9.430/1996, tanto que a Lei n.º. 11.051/2004 excluiu da redação do § 2º do art. 18 da lei n.º. 10.833/2003 a previsão de aplicação do inciso I para aplicação EXCLUSIVAMENTE do inciso II.

Ora, se a Lei exclui a penalidade de 75% (inciso I do art. 44 da lei n.º. 9.430/1996), não pode o julgador aplicá-la ao arrepio da lei *sponte sua*, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Assim, deve prevalecer apenas a penalidade prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/1996, com a redução trazida pela Medida Provisória n.º. 303/2006, como sanção do caso em apreço.

Cito os precedentes: Acórdão n.ºs 101-95986, de 26/01/2007 e Acórdão 101-95.820, de 19/10/2006:

Acórdão 101-95986

“IRPJ – MULTA ISOLADA – RECOLHIMENTO A MENOR DAS PARCELAS MENSAIS – A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.



MULTA ISOLADA – REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% -
MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351, DE 22/01/2007 -
RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a
legislação que deixa de considerar o fato como infração,
consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código
Tributário Nacional.

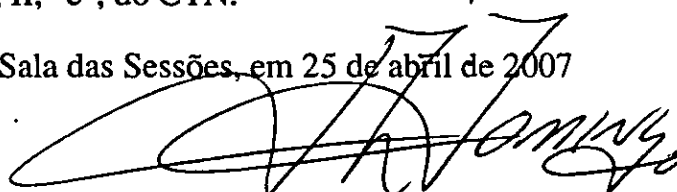
Acórdão 101-95820

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Verificada a falta
de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-
calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício
sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o
imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de
dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e
juros de mora contados do vencimento da quota única do
imposto.

MULTA ISOLADA – REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% -
MEDIDA PROVISÓRIA Nº 303, DE 29/06/2006 -
RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a
legislação que deixa de considerar o fato como infração,
consoante dispõe o artigo 106, inciso II, "a", do Código
Tributário Nacional

Diante do exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso para
reduzir a multa para 50%, por aplicação do princípio da retroatividade benigna disposta
no artigo 106, II, "c", do CTN.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Conselheiro

Declaração de Voto

Conselheira, Susy Gomes Hoffmann

Trata-se o presente processo administrativo fiscal referente a Auto de Infração, de fls. 03/05, em que se autuou a Recorrente com aplicação de multa isolada, no importe de 150% sobre os valores indevidamente compensados. Os fatos ocorreram antes de novembro de 2005.

A questão central está em saber se há fundamentação legal, à época dos fatos, para a cobrança da multa isolada por compensação indevida no importe de 150% ou de 75%. Para tanto é necessário fazer uma digressão legislativa a fim de verificar a evolução do instituto da multa isolada no sistema positivo, o que se passa a fazer a seguir.

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 subsequentes.

§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Esse dispositivo legal foi, posteriormente, alterado pela Lei 9.069 de 29 de junho de 1995, tendo o seu novo texto assim definido:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Em 1996, a Lei 9.430 de 27 de dezembro, trouxe outras inovações ao instituto da compensação e temas correlatos. Observe-se que a transcrição dos dispositivos legais da referida lei são aquelas que constam do site do www.planalto.gov.br, a fim de deixar claro, que houve mudanças no texto primitivo da lei, inclusive com alterações relevantes e recentes, como se observa a seguir:

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

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

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

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

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

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

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

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de

22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se verifica, a legislação que trata do tema é complexa, pois foram feitas várias alterações ao longo do tempo, de tal forma que teremos que verificar a data da ocorrência do fato gerador, a fim de verificar qual a legislação aplicável à época dos fatos.

Assim, em vista de toda a legislação supra transcrita, podemos resumi-la da seguinte forma:

1.

A Lei 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 Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de*

ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

O parágrafo 3º. deste artigo com a redação dada pela Lei 10.637/2002 indicou diversas hipóteses que não poderiam ser objeto de compensação nos moldes referidos no caput do artigo. Além do mais foram incluídos outros parágrafos para disciplinar o processamento da compensação.

6.

A lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003 volta a inovar no texto da Lei 9430/96, para acrescentar diversos parágrafos ao artigo 74, dentre eles o § 6º que determina que a declaração de compensação equivale à confissão de dívida.

Ainda essa lei, previa, em seu artigo 18 que: *o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

Assim, fica claro que a referida lei previa três possíveis hipóteses para aplicação da multa isolada nos casos de compensação indevida, a saber: a) o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal; b) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, c) quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Entendo que quando a lei trouxe as três referidas hipóteses de forma distinta; já excluiu as hipóteses “a” e “b” acima como típicas das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

7.

Tal conclusão é importante porque a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004, alterou o dispositivo acima citado, determinando que a multa isolada em razão da não-homologação da compensação somente seria cabível nos casos em que ficar caracterizada a prática de infração, quando altera o artigo 18 da referida lei que passa a ter a seguinte redação: *Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

Portanto, como dito, as outras duas hipóteses anteriormente previstas não se caracterizam como infrações nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei no. 4.502/64.

8.

Ademais, somente em 29 de dezembro de 2004, com o advento da citada Lei 11.051 que alterou o § 12 do artigo 74 da Lei 9430/96 (parágrafo esse incluído pela Lei

10.833/03) fica prevista a hipótese de que será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:...II – em que o crédito:...”c” refira-se a título público.

Assim, somente com a Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004 (isto é para compensações feitas após essa data) pode passar a ser considerada como não declarada as compensações previstas, bem como, de acordo com a redação do § 13º, também incluído por meio dessa lei, que as disposições procedimentais gerais sobre a compensação deixam de ser aplicadas para as compensações consideradas “não declaradas” nos termos da referida lei.

9.

Com relação ao percentual da multa a ser aplicada temos de observar que:

a) Somente com a Lei 10.833/03 veio a indicação do percentual de multa a ser aplicado nos casos de compensação indevida, nos seguintes termos: § 2º. A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º. do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

b) A Lei 11.051/2004 alterou tal dispositivo indicando que a multa desses casos será ou a prevista no inciso II do caput do artigo 44 ou no § 2º. do referido artigo, conforme o caso. A nova redação é a seguinte:

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) Além disso, a Lei 11.051/2004 acrescentou o § 4º. ao artigo 18 da Lei 10.833/03, com a seguinte redação: A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996.

d) Em 21 de novembro de 2005, pela Lei 11.196, foi alterado o § 4º. do artigo 18 da Lei 10.833/03

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

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

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

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

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.

Portanto, entendo que somente a partir dos fatos ocorridos ao abrigo da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 há a tipificação legal para a imposição da multa isolada no percentual de 75%.

Anteriormente só caberia a multa isolada para os casos em que ficasse comprovado o dolo, na tipificação dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, o que também não ocorre no presente caso.

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 tipificariam 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 sintetizada 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 cinquenta 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.

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*

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)

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).

Cumpre 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.

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

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

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

"autolancamento", mas sim com a análise dos fatos registrados nos livros contábeis e fiscais.

Ademais, a palavra dolosa traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois – ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido – deve ser demonstrada a intenção do agente nesse sentido⁵. Ou seja, a fraude deve ser comprovada, e deve ser apresentada precisa descrição dos fatos para a aplicação da multa.

Alberto Xavier socorre para o conceito do dolo no campo tributário:

Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que 'dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva' (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como 'intenção fraudulenta'. (obra citada, pág. 34)

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

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

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

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

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - *A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o*

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 artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)

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 adoto-o como razão de decidir.

Assim, a presente DECLARAÇÃO DE VOTO tem por objetivo marcar o meu posicionamento no sentido de que entendo que não cabe aplicação de multa isolada por compensação indevida no percentual de 75% para as compensações efetuadas até o advento da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005, por exclusiva falta de fundamentação legal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007



SUSY GOMES HOFFMANN – Conselheira