



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

Processo n° 13982.000243/2005-04
Recurso n° 137.830 Voluntário
Matéria MULTA DIVERSA
Acórdão n° 301-34.614
Sessão de 09 de julho de 2008
Recorrente AVESUL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ/FLORIANOPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2004

**CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA.
COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA.**

Inadmissível a compensação de suposto valor de título da dívida pública federal, de natureza não-tributária, com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, em face de expressa vedação legal, conforme art. 170 do CTN, que só autoriza a compensação mediante lei específica.

Constatada a tentativa de compensar indevidamente títulos da dívida pública utilizando os sistemas da Receita Federal, cabível a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO DO CONFISCO.

A suposta ofensa ao princípio da capacidade contributiva e vedação de confisco são questões não pertinentes ao exame dos Conselhos de Contribuintes, cometidas por expressa previsão inserta na Carta Maior ao Poder Judiciário, a quem compete o exame de inconstitucionalidade de lei.

PRELIMINAR. Cerceamento de direito de defesa.

A conduta delituosa foi descrita exaustivamente, com a fundamentação legal correspondente e objetiva, incorrendo cerceamento do direito de defesa.

PRELIMINAR. Mudança de critério jurídico.


Não há alteração de critério jurídico quando a legislação utilizada na fundamentação do auto de infração não é alterada. A autoridade julgadora de primeira instância considera que o Ato Declaratório Interpretativo n.º 17/2002 encontrava-se derogado à

época dos fatos, sem contudo alterar o entendimento e os critérios adotados pela autoridade autuante.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa a 75%, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, Susy Gomes Hoffmann e Valdete Aparecida Marinheiro.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari e Irene Souza da Trindade Torres.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão DRJ/FNS n.º 6.275, de 12 de agosto de 2005, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC (fls. 301/312), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 4.635.257,29, em razão de ter considerado que o instituto da compensação foi utilizado de forma fraudulenta para compensar títulos da dívida pública federal com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A contribuinte em epígrafe solicitou através das PER/DECOMP n.º 03178.85314.231004.1.3.57-1368 (cópia de fls. 65 a 129), 21804.09795.011204.1.3.57-6503 (cópia de fls. 135 a 140), 41413.42999.291204.1.3.57-8394 (cópias fls. 148 a 154) e 38865.51294.100205.1.3.57-0424 (cópia de fls. 160 a 165), a compensação de títulos com débitos (créditos tributários) da COFINS.

As compensações requeridas pela contribuinte não foram homologadas, visto que o suposto crédito alegado pela querelante não tem natureza tributária, conforme Despacho Decisório n.º 059/2005, cópia às fls. 39/42.

A autoridade autuante, após descrever e comentar a legislação aplicável ao caso, no que tange ao lançamento da multa isolada, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 10 a 19, destacou as razões que a levaram à aplicação da multa isolada qualificada, gravada em 150% sobre o valor total do crédito tributário (débito) indevidamente compensado.

Constatou que as informações necessárias ao preenchimento da PER/DCOMP, qual seja, dados cadastrais, foram inseridos pela contribuinte com o propósito de burlar o sistema, haja vista que o programa não permitiria a transmissão de títulos da dívida pública alçados à condição de créditos pela contribuinte.

Ainda, a transmissão da PER/DECOMP, consoante o parágrafo 2.º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, implica na extinção sob condição resolutória dos débitos nela mencionados.

Considera a autoridade autuante, conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 15, que “a conduta da contribuinte em ocultar o real motivo de não solver os créditos tributários constantes naquela compensação, e de apresentar instrumento extintivo de suas obrigações formulado fraudulentamente, se coaduna com o previsto nos artigos 71 a 72 da Lei n.º 4.502/1964”.

Também salienta que, com relação às informações prestadas pelo contribuinte nas DCTF's de fls. 141/146, 155/158 e 166/169, fica demonstrado “que a contribuinte valeu-se das PERD/DECOMP transmitidas fraudulentamente a fim de ocultar o saldo a pagar daquelas exações”.

Irresignada, a autuada apresentou sua impugnação de fls. 209 e seguintes.

Alega em síntese que em face da Lei n.º 10.179/2001, e considerando a natureza e validade do suposto crédito que alega possuir, estava autorizada a compensar esses créditos com seus débitos (créditos tributários).

No que respeita à multa de ofício, alega que não há motivação para o lançamento da multa isolada, eis que a instrução normativa SRF n.º 460/2004 só contempla as infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Quanto à transmissão da PER/DECOMP após 29/12/2004, observa que já possuía direito ao crédito desde a autorização do Ministério da Fazenda, antes da referida data, ficando excluída as restrições da Lei n.º 11.051/2004.

No que respeita à compensação PAES/REFIS, a Lei n.º 10.179/2001 não faz nenhuma vedação a ela e à utilização de seus créditos. Relata firmemente a Lei que “quita qualquer débito tributário”.

Considera que há um conflito entre as leis 10.179/2001 e 9.430/1996.

Requer o reconhecimento das compensações, improcedência dos autos de infração e diligências junto ao Ministério da Fazenda para verificar se os títulos apresentados pela impugnante estão enquadrados dentro dos ditames da Lei n.º 10.179/2001.

A DRJ/SPO I, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, acolhendo as razões da autoridade autuante e o enquadramento legal proposto, à exceção do Ato Declaratório Interpretativo – ADI n.º 17, de 02 de outubro de 2002.

Inconformada, a querelante interpôs recurso voluntário, reiterando argumentos assacados na impugnação.

Alega ainda, questão preliminar em face do cerceamento do direito de defesa em razão da insuficiência da descrição da conduta incorrida, modificação do critério jurídico e ofensa ao princípio da capacidade contributiva e vedação do confisco. No mérito, seus argumentos, em apertada síntese, querem demonstrar que os títulos da dívida pública que possui são válidos e que é possível, em face do arcabouço normativo de regência, a compensação.

Requer seja dado provimento ao recurso voluntário e cancelado o débito fiscal reclamado.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental trazida à apreciação deste Conselho é a possibilidade de compensar títulos da dívida pública com créditos tributários devidos pela contribuinte, bem como a transmissão em tese fraudulenta da perd/dcomp, com informação de que havia processo judicial permitindo à recorrente aproveitar os supostos créditos.

A contribuinte solicitou através das PER/DECOMP n.º 03178.85314.231004.1.3.57-1368 (cópia de fls. 65 a 129), 21804.09795.011204.1.3.57-6503 (cópia de fls. 135 a 140), 41413.42999.291204.1.3.57-8394 (cópias fls. 148 a 154) e 38865.51294.100205.1.3.57-0424 (cópia de fls. 160 a 165), a compensação de títulos com débitos (créditos tributários) da COFINS.

Nesse sentido, é de se frisar que para as declarações de compensação apresentadas pela contribuinte em 23/10/2004 (fls. 65), em 01/12/2004 (fls.135), em 29/12/2004 (fls. 148), e em 10/02/2005 (fls. 160), cujos débitos ali efetuados foram a base de cálculo para a multa de 150%, a contribuinte informou que o crédito utilizado teria origem em ação judicial, cujo processo judicial seria aquele de n.º 10168.002643/2004 (fls. 67), o qual vem a ser aquele processo administrativo onde apresenta o suposto crédito para fins de compensação, além de ter informado o trânsito em julgado (judicial) do mesmo (fls. 67)

DAS PRELIMINARES

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

A recorrente alega modificação do critério jurídico em razão de ter a autoridade julgadora de primeira instância considerado derogado o Ato Declaratório Interpretativo n.º 17/2002.

Ora, o lançamento tributário é efetuado com base na lei aplicável, e não em atos administrativos de caráter interpretativo. Esses apenas têm o condão de interpretar a norma, não instituindo tributos, hipóteses ou penalidades.

Portanto, falar em modificação do critério jurídico porque a autoridade julgadora interpreta que determinado ato interpretativo encontra-se derogado, mas que ainda assim os critérios adotados pela autoridade lançadora não sofreram quaisquer alterações é inaceitável.

Ora, a utilização de ato interpretativo apenas auxilia a autoridade julgadora, que no exercício de sua função de julgar o lançamento utilizará a interpretação mais adequada ao caso, seja essa expressa em ato interpretativo da Receita Federal do Brasil, em jurisprudência dos tribunais administrativos ou judiciais, doutrinas, etc.

Por conseguinte, deve restar demonstrador que houve alteração do critério jurídico em razão de ter a autoridade julgadora considerado o referido ato derogado. Salvo melhor juízo, tal não ocorre no caso em tela.

Em face ao exposto, rejeito a preliminar.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega a recorrente cerceamento do direito de defesa por insuficiência da descrição da conduta incorrida.

Não assiste razão à recorrente.

A conduta incorrida foi exaustivamente mencionada, conforme documento intitulado Termo de Verificação Fiscal – Auto de Infração – Multa Isolada, que faz parte integrante do auto de infração, item 4, “do crédito tributário lançado”, fls. 15, verbis:

“Por primeiro, destaca-se que as informações necessárias ao preenchimento da PER/DCOMP, qual seja, dados cadastrais, foram inseridos assomadamente pelo contribuinte com o propósito de burlar o sistema, e desta forma conseguir transmitir a mencionada declaração, visto que o programa PER/DECOMP não aceita créditos da espécie dos alegados pelo contribuinte.”

(...)

“A conduta do contribuinte em ocultar o real motivo de não solver os créditos tributários constantes daquela compensação, e de apresentar instrumento extintivo de suas obrigações formulados fraudulentamente, se coaduna com o previsto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, que assim dispõem.”

Ora, a autoridade lançadora descreve que a conduta da contribuinte é fraudulenta, tendo ela cometido a fraude prevista no art. 72. É indiscutível.

Rejeito a preliminar.

MÉRITO

Como dito, o cerne da lide prende-se à compensação de tributos com títulos da dívida pública externa, com transmissão eletrônica de PERD/DECOMP com informação falsa.

OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO DO CONFISCO

Inicialmente, registre-se que ofensa ao princípio da capacidade contributiva e vedação do confisco são questões não pertinentes ao exame dos Conselhos de Contribuintes, cometidas por expressa previsão inserta na Carta Maior ao Poder Judiciário, a quem compete o exame de inconstitucionalidade de lei.

Outrossim, registre-se que as infrações imputadas à contribuinte estão previstas na legislação tributária, de aplicação obrigatória para a autoridade administrativa, eis que exerce atividade infralegal.

DOS TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA

A recorrente pleiteou, através do processo n.º 10168.002643/2004-71, a compensação de títulos da dívida externa brasileira, no valor de aproximadamente R\$ 5.900.000,00, com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Alega que referido direito creditório estaria sustentado em diversos atos legislativos, principalmente no artigo 6.º da Lei n.º 10.179/2001.

O pedido foi indeferido em 17 de janeiro de 2005, conforme decisão proferida nos autos do supracitado processo, cópias às fls. 52, sob o argumento que o comando inserto no artigo 6.º da Lei n.º 10.179/2001 somente teria aplicabilidade quanto aos títulos emitidos com fundamento nesse dispositivo legal.

No que respeita aos títulos da recorrente, os mesmos remontam ao início do século XX, encontrando-se prescritos, conforme termos do Parecer PGFN n.º 859/1998. De fato, quaisquer títulos possuem prazos para resgate, pois do contrário teriam validade eterna, em clara ofensa ao princípio da segurança jurídica.

De qualquer forma, a perícia dos títulos resultaria infrutífera, pois não são títulos emitidos com base na Lei n.º 10.179/2001.

DA COMPENSAÇÃO

A compensação foi introduzida no ordenamento jurídico, no que respeita aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, através da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, conforme comando insculpido no artigo 66 da referida norma legal:

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.

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

(...)

Segundo o regime instituído por essa norma legal, importante considerar que as compensações somente poderiam ser efetuadas entre tributos e contribuições da mesma espécie, e não haveria, ainda, necessidade de prévia autorização da Receita Federal para que o contribuinte levasse a efeito o encontro de contas, ressalvada é claro a possibilidade do contribuinte ser fiscalizado a qualquer tempo. Dessa forma, sem a necessidade de requerimento perante a Receita Federal, o contribuinte poderia registrar em sua contabilidade o crédito oposto contra a Fazenda Nacional e proceder à compensação.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430/96, exsurge uma nova modalidade de compensação, que permitiu a utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições a teor da norma contida no artigo 74 do referido diploma legal, verbis:

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.

Nesse novo regime, passou a ser necessário a apresentação de um pedido de compensação, que seria submetido à autoridade competente. Somente após análise e deferimento poderia então ser efetuado o encontro de contas. Durante a vigência dessa norma é que a recorrente apresentou à Receita Federal do Brasil o seu pedido.

Esse novo regime de compensação, diferente daquele instituído pela Lei nº 8.383/91, artigo 66, e alterações posteriores, passou a permitir a compensação entre débitos e créditos de destinação constitucional divergente, mas com a necessidade de prévio requerimento à Receita Federal.

Com o advento da Lei n.º 10.637/2002, que introduziu significativa modificação na redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, passou a vigor um regime jurídico único para a compensação relativa aos tributos administrados pela Receita Federal:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito 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.

Assim, as duas espécies de compensação fundiram-se em apenas uma, permitindo a possibilidade de se efetuar a compensação sem a necessidade de requerimento e prévia autorização da Receita Federal. Não é demais lembrar que essa nova dispensação fragilizou extremamente os controles.

Sob o manto do novo ordenamento jurídico, exige-se que o contribuinte apresente uma declaração de compensação à Receita Federal do Brasil, indicando o montante do crédito utilizado, sua origem, devendo registrar os créditos tributários (débitos) que deseja quitar por meio da compensação.

Uma vez declarada a compensação, há várias conseqüências:

- 1. o crédito tributário objeto da declaração de compensação fica com exigibilidade suspensa;*
- 2. a compensação extingue o crédito tributário a ser pago sob condição resolutória de sua ulterior homologação;*
- 3. o contribuinte realiza por conta própria o encontro de contas;*
- 4. caberá à Receita Federal fiscalizar o contribuinte e verificar as informações apresentadas, homologando ou não a compensação;*

5. o contribuinte pode opor manifestação de inconformidade ao despacho decisório da autoridade administrativa que não homologar seus supostos créditos.

Valendo-se da facilidade de oferecer à compensação créditos de natureza não-tributária, conduta que sabia ou devia saber estar vedada, a teor da norma contida nos incisos III e IV do art. 74 da Lei n.º 9,430/1996, incisos acrescentados pela Lei n.º 10,637/2002, a contribuinte comete ato ilícito punível nos termos da lei vigente, como será demonstrado.

Conforme já informado, para as declarações de compensação apresentadas pela contribuinte em 23/10/2004 (fls. 65), em 01/12/2004 (fls.135), em 29/12/2004 (fls. 148), e em 10/02/2005 (fls. 160), cujos débitos ali efetuados foram a base de cálculo para a multa de 150%, a contribuinte informou que o crédito utilizado teria origem em ação judicial, cujo processo judicial seria aquele de n.º 10168.002643/2004 (fls. 67), o qual vem a ser aquele processo administrativo onde apresenta o suposto crédito para fins de compensação, além de ter informado o trânsito em julgado (judicial) do mesmo (fls. 67)

A contribuinte também informa em DCTF (fls. 141 a 146, 155 a 158 e 166 a 169) a inexistência de saldo a recolher, em razão destas compensações no mínimo irregulares, pois não possuía quaisquer créditos líquidos e certos contra a Fazenda Nacional.

Verifica-se, em tese, a presença de fraude, em razão da transmissão de falsa informação visando o não pagamento dos tributos devidos, consoante expressa disposição contida no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, que considera fraude a ação ou omissão dolosa tendente a evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos.

Pouco antes da época em que foram protocolizados os pedidos de restituição e a DCOMP, o caput e o § 2º do art. 18 da Lei n.º 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 n.º 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.º 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 n.º 9.430, de 1996, conforme o caso.

f[...]

Na mesma época, também vigia o Ato Declaratório Interpretativo n.º 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 n.º 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.

Posteriormente, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, conforme norma contida no artigo 25, deu nova redação ao caput e ao § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, verbis:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

Portanto, com o advento da Lei nº 11.051, de 2004, a interpretação dada à matéria pelo Ato Declaratório nº 17, de 2002 passou a ter assento legal, ficando os atos praticados pela recorrente inseridos na moldura legal prevista na Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Ocorre que também deve ser aplicada a referida multa, nos casos em que a compensação for considerada não declarada, desde que não configurada a fraude, a teor do disposto no §4.º da norma retrotranscrita.

DA FRAUDE

A fraude de que cuida a Lei n.º 4.502/1964, art. 72, consiste em:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Numa exegese gramatical, verifica-se que o legislador faz uso de uma dupla de verbos para definir o que considera fraude, quais sejam:

1. *impedir ou retardar;*
2. *excluir ou modificar;*
3. *evitar ou diferir.*

Assim, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a:

1. *impedir ou retardar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal;*
2. *excluir ou modificar as características essenciais de fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido;*
3. *evitar ou diferir o pagamento do montante do imposto devido.*

Numa exegese gramatical, verifica-se não haver o menor sentido em carrear a dupla de verbos do item 3, acima, para dentro do item 2. Seria o mesmo que dizer que evitar ou diferir o pagamento do imposto devido somente constituiria a hipótese de fraude se a ação ou omissão dolosa excluísse ou modificasse as características essenciais do fato gerador. Ora, isso é restringir o que a lei não restringiu, abolindo o intérprete a terceira hipótese de fraude e incluindo-a na segunda hipótese, o que é totalmente desnecessário, pois reduzir o montante do imposto devido já engloba evitar ou diferir o pagamento do montante do imposto devido.

Ora, uma vez que de alguma forma o montante devido foi reduzido, inclusive pode ser reduzido a zero, evitou-se ou foi diferido o pagamento do tributo devido, o que significa tornar letra morta e inútil a terceira hipótese, que por essa razão não poderia estar incluída na segunda hipótese. Convém ressaltar que na lei não há palavras ou termos inúteis.

Ocorre que a dolosa intenção passou a ser considerada presente com a mera obtenção do resultado de diferir, reduzir ou evitar o pagamento do montante devido. Existindo a conduta delituosa, o dolo é evidente, conforme a alteração introduzida pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, combinada com o Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002..

No caso dos autos, a compensação pleiteada foi considerada indevida, haja vista que o crédito da recorrente é representado por títulos da dívida pública federal, títulos esses não administrados pela SRF, enquadrando-se, pois, na hipótese a que se refere o inciso I 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.

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 RFB, como no caso dos autos, presente está o pressuposto do lançamento da multa isolada.

Entretanto, a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, conforme norma contida no artigo 25, deu nova redação ao caput e ao § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, verbis:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

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 retrotranscritas, a alteração promovida no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, afastou a presunção de fraude contida no § 2º do mesmo art. 18, em face do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2002.

Assim, para os fatos que se subsumem às hipóteses do prefalado §4.º, justifica-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, nos casos em que a compensação for considerada não declarada. Todavia, deve ser aplicado o §2.º do mesmo artigo 18 se a autoridade administrativa demonstrar que o contribuinte, na efetivação da compensação indevida, tinha a intenção de evitar, diferir ou reduzir o montante do tributo devido mediante artifício doloso.

Portanto, com o advento da novel legislação, fica afastada a presunção de fraude prevista no ADI SRF nº 17, de 2002. Correta a posição da autoridade julgadora de primeira instância ao apontar que o referido ato encontra-se derogado.

No caso em tela, a recorrente informou que havia medida judicial, o que é, salvo melhor juízo, falso. Ocorre que a novel legislação reputa como não declarada a compensação nesses casos. Também a intenção de não recolher os tributos devidos mediante artifício doloso merece ser mitigada, pois a recorrente pleiteou, através do processo nº 10168.002643/2004-71, a compensação de títulos da dívida externa brasileira, no valor de aproximadamente R\$ 5.900.000,00, com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

A recorrente alega que somente informou que havia medida judicial porque do contrário não poderia enviar a perd/decomp. Todavia, informa no campo próprio para o processo judicial o número do processo administrativo com o pedido de restituição.

Portanto, apesar da transmissão eletrônica com informação falsa, deve ser considerado que a recorrente peticionou a compensação administrativamente através do processo nº 10168.002643/2004-71.

Assim, a conduta da recorrente amolda-se perfeitamente à hipótese prevista no artigo 18, caput e §4.º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 25 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Para as PER/DECOMP nº 03178.85314.231004.1.3.57-1368 (cópia de fls. 65 a 129), 21804.09795.011204.1.3.57-6503 (cópia de fls. 135 a 140), 41413.42999.291204.1.3.57-8394 (cópias fls. 148 a 154), e 38865.51294.100205.1.3.57-0424 (cópia de fls. 160 a 165) apresentadas pela contribuinte em 23/10/2004 (fls. 65), em 01/12/2004 (fls.135), em 29/12/2004 (fls. 148) e em 10/02/2005 (fls. 160), releva considerar que vigia a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, conforme norma contida no artigo 25, deu nova redação ao caput e ao § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003. Sob a então vigente legislação, cabia apenas a infração qualificada do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

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 restabelecida 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).

A questão que agora é trazida a lume consiste em verificar se a novel norma legal retroage para beneficiar o sujeito passivo, no caso da PERD/DECOMP .

Nessa pauta, do exame do artigo 106 da Lei 5.172/1966 – CTN, vislumbro a possibilidade de conferir à lei sentido retroativo. Eis o que diz o referido dispositivo legal:

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

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

No que respeita ao assunto aqui tratado, a novel legislação afastou a presunção de fraude, cominando penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Assim, em obediência ao princípio da retroatividade benigna da lei, previsto no art. 106, II, “c”, 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.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a penalidade aplicada, conforme mencionado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2008


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - 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 nº. 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 nº. 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 nº 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 nº. 10.833/2003 (incluído pelo art. 25 da Lei nº. 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 nº. 9.430/1996. A hipótese de “compensação não declarada” prevista por esse dispositivo, por sua vez, foi introduzida, também, pela Lei nº. 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 nº. 303, cujo art. 18 alterou o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, nos seguintes termos:

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

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



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

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

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

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

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

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

....."
(NR)

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 nº. 9.430/1996, passou de 150% para 50% (*II - de cinqüenta 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 nº. 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 nº. 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 nº. 11.051/2004 excluiu da redação do § 2º do art. 18 da lei nº. 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 nº. 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 nº. 9.430/1996, com a redução trazida pela Medida Provisória nº. 303/2006, como sanção do caso em apreço.

Cito os precedentes: Acórdão nºs. 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 MENSAS – 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.

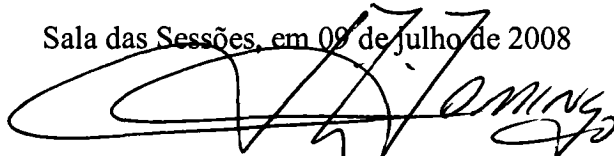
No Recurso Voluntário 134.410, entendi que a multa deveria ser reduzida para 50%, por aplicação do princípio da retroatividade benigna disposta no artigo 106, II, "c", do CTN, aplicando-se, então, a Medida Provisória 303/2006.

Ocorre que a Medida Provisória 303/2006 foi rejeitada pelo Congresso Nacional o que importou a retomada de vigência da redação anterior da Lei 9.430/96, com a penalidade de 150%. Tal penalidade não pode mais ser aplicada por conta do princípio de que a penalidade não pode ser majorada após ter sido reduzida.

Como a norma que reduziu a penalidade para o patamar de 50% perdeu eficácia, e seus efeitos não foram disciplinados pelo Congresso Nacional no tempo de sua vigência, não há como preencher o conseqüente do ilícito tipificado pelo art. 18 da Lei nº. 10.833/2003, como é o caso.

Diante disso, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, no que tange especificamente à exclusão da penalidade tipificada no art. 18 da Lei nº. 10.833/2003.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2008



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro