



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15586.000029/2006-29
Recurso nº 155.883 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.375 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente VERYCOM COMERCIAL LTDA.
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM TÍTULOS PÚBLICOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. No período compreendido entre 30/12/2004 e 22/11/2005, só havia previsão legal para a aplicação de multa isolada por compensações com créditos lastreados em títulos públicos se caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, à luz do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004. Não sendo essa a hipótese dos autos, deve ser afastada a exigência.

MULTAS ISOLADAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CONDUTA QUE DEIXOU DE SER APENADA. Se a conduta do contribuinte, por força de superveniente modificação legislativa, deixou de ser apenada, impõe-se o afastamento das multas exigidas isoladamente. Aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, art. 106 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Fábio Soares de Melo, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

VERYCOM COMERCIAL LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-11.891, de 21/09/2006, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro-I/RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, o qual transcrevo abaixo:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 1354/1359, lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Vitória (ES) – DRF/Vitória, no qual consta a exigência de multa isolada (IRPJ) de R\$ 4.433.881,72, relativamente aos anos-calendário de 2004 e 2005.

De acordo com o relatório de descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 1356, o lançamento decorreu de compensações não homologadas, efetuadas em DCTF, de débitos de IRPJ com títulos da dívida pública, conforme explicitou o autuante no Relatório de Encerramento de fls. 1337/1353.

Segundo esclareceu o autuante no relatório de fls. 1337/1353, a interessada apresentou seguidas notificações extrajudiciais à DRF/Vitória, nas quais requeria compensação de débitos tributários com títulos da dívida pública (fls. 275/1208). A interessada efetuava pagamentos mensais correspondentes a 1% do total efetivamente devido e pleiteava compensação do restante em DCTF, acobertada com o que chamou o autuante de pretensa ação judicial.

O autuante prossegue informando que as compensações não foram homologadas, conforme decisões da DRF/Vitória exaradas nos processos nºs 11543.000700/2004-15 e 11543.000701/2004-60. Apesar do indeferimento, a interessada continuou apresentando as notificações de compensação e não efetuou os pagamentos dos débitos indevidamente compensados.

Com base nas DCTFs (fls. 124/199; 202/271; 1253/1268) e notificações extrajudiciais apresentadas (fls. 275/1210), o autuante demonstrou os débitos de IRPJ, CSSL, Cofins, PIS e IPI indevidamente compensados pela interessada nos períodos de janeiro a dezembro/2004 e de fevereiro a junho/2005 (fls. 1345/1349), sobre os quais aplicou a multa isolada a que se refere o art. 18 da Lei nº 10.833/2003. No presente processo, é exigida a multa isolada relativa aos débitos de IRPJ compensados indevidamente.

Cientificada do lançamento em 10/02/2006 (AR fls. 1403), a interessada apresentou em 14/03/2006, na pessoa de seu representante legal (fls. 1423/1424), impugnação de fls. 1404/1422, na qual alega, em síntese, que:

- houve nulidade por vício material, pois o MPF autorizava a fiscalização do IRPJ do período de 01/01/2004 a 30/06/2005, mas o auto de infração se refere a multa isolada por compensação indevida da Cofins (sic);



- é possuidora de apólices da dívida pública dos Estados Unidos do Brasil, autênticas, que foram encaminhadas à SRF acompanhadas do laudo de autenticidade elaborado por perito qualificado, o que atesta a certeza dos títulos; além disso, também foram instruídas com laudo de avaliação, o que confere liquidez aos títulos, e representam um crédito da interessada contra a União;

- apesar de toda a comprovação, os autuantes consideraram tais compensações indevidas;

- o art. 156 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que tanto o pagamento como a compensação são formas de extinção do crédito tributário;

- o art. 368 do Código Civil – CC prevê o instituto da compensação e o direito brasileiro filiou-se à teoria francesa, pela qual a compensação se opera por força de lei, mesmo contra a vontade do credor;

- o art. 170 do CTN dispõe que poderão ser compensados os créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública;

- uma lei ordinária não pode limitar a compensação dos créditos tributários, visto que o art. 170 do CTN, lei complementar, permite a compensação com qualquer tipo de crédito do contribuinte, exigindo somente os requisitos de certeza e liquidez;

- o art. 1º do Decreto nº 2.138/1997 também autoriza a compensação (*de créditos com débitos*);

- fica amplamente demonstrado que é perfeitamente possível a compensação de tributos com títulos da dívida pública, pois existe lei que autoriza a SRF a homologá-la, diferentemente do alegado pela Seção de Orientação e Análise Tributária da DRF/Vitória;

- a doutrina reconhece a permissão do uso de títulos da dívida pública para pagamento de tributos;

- o art. 162, II, do CTN admite o pagamento de tributo em papel selado, ou seja, documento que contenha o selo ou a chancela governamental, o que é o caso da apólice da dívida pública;

- todos os títulos da dívida pública, inclusive os da interessada, são recepcionados pela lei como forma de pagamento, conforme estabelecem o art. 5º do Decreto nº 19.412, de 19/11/1930; o art. 5, § 4º do Decreto-lei nº 2.376, de 25/11/1987; o art. 6º da Lei nº 10.179/2001;

- deve ser suspensa a exigibilidade do crédito tributário enquanto não for homologada a compensação e/ou pagamento, conforme art. 151, III, do CTN;

- os autuantes não respeitaram o princípio da ampla defesa, ao se insurgirem contra as apólices sem aguardar o julgamento dos recursos;

- a interessada teve ferido seu direito constitucional da ampla defesa, que não pôde elaborar adequadamente, uma vez que seus recursos e impugnações administrativas, que têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, encontram-se pendentes de julgamento;

- por esse motivo, o auto de infração ora impugnado deve ser declarado nulo;



- a multa de 75% imposta pela Lei nº 10.833/2003 tem caráter confiscatório e ofende às disposições contidas no art. 150, IV, da Constituição Federal - CF, porque interfere no exercício da livre iniciativa privada, consagrada no art. 170 da CF; e

- não houve infração tributária, mas, ainda que houvesse, a multa deve ser relevada, pelo motivos já aduzidos e pelo fato de a interessada haver agido de boa-fé, conforme corroboram citações jurisprudenciais.

Por fim, pede a nulidade ou a improcedência do auto de infração e o arquivamento do processo administrativo.

A 6ª Turma da DRJ em Rio de Janeiro-I/RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-11.891, de 21/09/2006 (fls. 1449/1456), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA. DÉBITOS DE IRPJ. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA COM TÍTULOS PÚBLICOS.

Incabível a discussão quanto à possibilidade de compensação de títulos de dívida pública com débitos informados em DCTF em sede de impugnação de lançamento de multa isolada por compensação indevida, visto que a compensação já foi discutida no processo próprio e lá não foi homologada. No mérito, mantém-se a multa isolada.

Ciente da decisão de primeira instância em 24/10/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1462, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/11/2006 conforme carimbo de recepção à folha 1463.

No recurso interposto (fls. 1465/1486) a recorrente repete, com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na peça impugnatória, cabendo ressaltar apenas uma diferença: desta feita, a irresignação é contra um auto de infração sobre CSLL (fl. 1468), e não mais Cofins, como havia sido afirmado na impugnação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, devo ressaltar que os processos administrativos nº 11543.000700/2004-15 e nº 11543.000701/2004-60, mencionados no relatório que antecede a este voto, dizem respeito à tentativa de compensar débitos, respectivamente, de COFINS e PIS com créditos supostamente lastreados em títulos da dívida pública. Em assim sendo, inexistiu algum processo administrativo mediante o qual a compensação com débitos de IRPJ tenha sido não homologada, indeferida ou considerada não compensada.

As compensações que originaram as multas isoladas de que trata o presente processo abrangeram débitos de IRPJ das competências dos quatro trimestres do ano-calendário 2004 e dos meses de fevereiro a junho do ano-calendário 2005. Tais compensações não foram feitas mediante a apresentação de Declaração de Compensação, em papel ou eletrônica (DCOMP), nem via processo administrativo, antes se deram mediante a apresentação das DCTFs de fls. 124/199, 202/271 e 1253/1268.

No Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, a Autoridade Autuante é explícita ao atribuir as multas à não homologação das compensações, e o auto de infração (cientificado ao contribuinte em 10/02/2006, fl. 1403) foi lavrado base no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 (não se menciona especificamente qualquer parágrafo). O seguinte excerto (fl. 1339) é esclarecedor:

Quanto aos débitos declarados e indevidamente compensados, o procedimento legal adequado ao caso por parte da auditoria fiscal é a aplicação de multa isolada, conforme disposto no artigo 18 da Lei 10.833/2003.

Os lançamentos de tributos e multas, isoladas ou não, decorrentes de irregularidades apuradas em compensações mereceram tratamento legal que sofreu diversas alterações ao longo do tempo. Originalmente, tratou da matéria o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, publicada no DOU de 27/08/2001:

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.

A seguir, a limitar o alcance do dispositivo acima transcrito, sobreveio o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (DOU 30/12/2003), por conversão da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (DOU 31/10/2003):

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.

De se observar que, por essas disposições, a tentativa de compensação de créditos de natureza não tributária – hipótese em que se inserem os títulos públicos – seria apenada com multa isolada no percentual de 150% ou 75%, conforme se tratasse, ou não, das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, presente ainda a possibilidade de agravamento por falta de atendimento a intimações (o que as elevaria para 225% ou 112,5%, respectivamente).

Tais eram as disposições vigentes no momento em que o contribuinte buscou a compensação de créditos, supostamente lastreados em títulos da dívida pública (de natureza não tributária, portanto), com débitos de IRPJ da competência dos três primeiros trimestres do ano calendário 2004. Conforme referido anteriormente, as compensações se deram mediante a apresentação de DCTFs, o que ocorreu, respectivamente, em 13/07/2004, 13/08/2004 e 12/11/2004 (vide fl. 124). Não homologadas as compensações, e não se vislumbrando o intuito de fraude, a princípio seria aplicável a multa de 75%. No entanto, em se tratando de penalidades, cabe perquirir se as supervenientes alterações na legislação sobre a matéria a teriam disciplinado de forma diferente, de tal sorte a permitir a aplicação do princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106 do CTN.

A Lei nº 11.051, de 29/12/2004 (DOU de 30/12/2004), introduziu a figura chamada “compensação não declarada”, com a redação que seu artigo 4º atribuiu ao parágrafo 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Por esse dispositivo, a compensação seria considerada não declarada, entre outras situações, na hipótese em que o crédito se referisse a títulos públicos (inciso II, alínea c). O art. 25 da Lei nº 11.051/2004 também alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, conforme segue:

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)



§ 1ª 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, conforme o caso.

§ 2ª 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)

§ 3ª 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.

§ 4ª 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)

Observo que a multa prevista no *caput* passou a ser aplicada, isoladamente, apenas nas situações de compensação não-homologada em razão de fraude praticada pelo sujeito passivo, com o percentual de 150% (ou de 225%). Isso resta bastante claro no parágrafo 2º. Quanto à compensação com a utilização de créditos de títulos públicos, anteriormente sujeita à não-homologação e a partir daqui considerada não declarada, passou a ser tratada separadamente no parágrafo 4º. A penalidade cabível, no entanto, seria a mesma prevista no *caput*, qual seja, o percentual qualificado, aplicável apenas quando caracterizada alguma das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Concluo, pois, que, a partir de 30/12/2004, data da vigência da Lei nº 11.051/2004, a compensação mediante a utilização de créditos lastreados em títulos públicos somente poderia ser apenada se presente o intuito de fraude. Tal situação perdurou até 22/11/2005, data em que passou a vigorar a nova redação¹ do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, introduzida pelo art. 117 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

¹ 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) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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

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

No caso vertente, no entanto, referida modificação deixa de ser relevante, visto que se deu posteriormente a todas as compensações que deram causa às multas aqui discutidas.

Pelo exposto, a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, dada pela Lei nº 11.051/2004, se aplica às compensações de créditos lastreados em títulos públicos com débitos de IRPJ das competências do quarto trimestre do ano calendário 2004 e dos meses de fevereiro a junho do ano-calendário 2005. A entrega das DCTFs mediante as quais a recorrente buscou a compensação foi feita entre 14/02/2005 (fl. 24) e 07/10/2005 (fl. 1253). Desde que, no momento da prática da suposta infração, inexistia, como visto, previsão legal de aplicação de penalidade, as multas correspondentes a esses períodos devem ser afastadas.

Já no que toca às multas correspondentes aos três primeiros trimestres do ano-calendário 2004, embora no momento da entrega das DCTFs houvesse previsão legal para a aplicação das multas aqui discutidas, o fato é que posteriormente a conduta da interessada deixou de ser apenada, o que impõe a aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, *ex vi* do art. 106 do CTN:

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

I – [...];

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

[...]

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

Em conclusão, seja por falta de previsão legal à época dos fatos, seja pela aplicação da retroatividade benigna, voto pelo afastamento das penalidades e cancelamento do auto de infração.



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

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)