



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.000067/2007-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.514 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2020
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS I MARIN LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 10/01/2005

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA ISOLADA. ARTIGO 18, § 4º DA LEI Nº 10.833/03. REDAÇÃO DA LEI Nº 11.051/2004.

Não se exige a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, para a caracterização da multa prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03 com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, para a compensação considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim – Redatora Designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Sabrina Coutinho Barbosa

(Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Versa o presente processo sobre lançamento de ofício em razão de compensação indevida de débitos do PIS, COFINS e SIMPLES, com lavratura do auto de infração no valor de R\$ 18.456,11 (dezoito mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais e onze centavos), referente a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor compensado, com enquadramento legal no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.051/2004.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP proferiu o Acórdão nº 14-22.613 (e-fls. 66-68) e, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação para considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 10/01/2005

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A compensação indevida efetuada pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência da matéria, sujeita-o à imposição de multa de ofício sobre o valor dos débitos indevidamente compensados.

Lançamento Procedente

Por bem reproduzir os fatos ocorridos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Contra o interessado foi lavrado Auto de Infração, fls. 18/35, para fins de lhe exigir o pagamento de multa isolada por compensação indevida efetuada pelo sujeito passivo, nos valores de R\$ 417,32 e de R\$ 1.926,11 e R\$ 16.112,68, referente aos débitos do PIS, COFINS e SIMPLES, respectivamente, indevidamente compensados.

Apurou-se que o sujeito passivo declarou compensação dos débitos utilizando supostos créditos pleiteados judicialmente, em ação judicial sem trânsito em julgado, conforme cópia do despacho decisório proferido no processo 10850.000259/2005-16, fls. 3/5. Assim, com base no disposto no art. 18, da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, consumou-se a exigência da multa isolada no valor de 75% da diferença dos débitos indevidamente compensados.

Cientificado em 13/03/2007, fl. 38, o interessado apresentou impugnação em 10/04/2007, fls. 39/49, alegando, em breve síntese:

a) Que no caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, é citado que a multa isolada é aplicada isoladamente, em razão da não homologação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses das presenças das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que transcreve;

b) Que a impugnante não praticou nenhum dos delitos descritos nos dispositivos da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual a multa aplicada é indevida.

c) Que o seu crédito utilizado para compensações está estribado em sólidas argumentações jurídicas, das quais transcreve parte de julgados do Supremo Tribunal Federal - STF, que lhe embasariam os argumentos;

d) Que o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 possibilitou a compensação de créditos do sujeito passivo com débitos de quaisquer tributos e/ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Requer, ao final, o afastamento da multa de 75% com o cancelamento do Auto de Infração.

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 12/2009 (e-fls. 70) pela via postal em data de 29/05/2009 (Aviso de Recebimento de e-fls 72), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 73 a 83 em 18/06/2009, pelo qual pediu o provimento do recurso para afastar a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito compensado, cancelando o auto de infração. Para tanto, apresentou em razões recursais os mesmos argumentos da impugnação, acima mencionados.

Inicialmente o processo foi distribuído ao Primeira Seção de Julgamento e, através do r. despacho de e-fls. 90-91 foi declinada a competência para esta Terceira Seção.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

2.1. O presente litígio versa sobre as autuações originadas do MPF nº 0810700/01257/06, lavradas com os seguintes objetos:

- ✓ **PER/DCOMP Nº 12781.13402.150205.1.3.51-3076, transmitido em 15/02/2005 (e-fls. 12-15), para compensação com débitos de PIS e COFINS (Cód. 8109 e 2172), vencidos em 15/02/2005:**

- **Auto de Infração de fls. 20-25, lavrado em data de 27/02/2007, com lançamento de multa no valor de R\$ 417,32 (quatrocentos e dezessete reais e trinta e dois centavos);**
 - **Auto de Infração de fls. 26-31, lavrado em data de 27/02/2007, com lançamento de multa no valor de R\$ 1.926,11 (hum mil, novecentos e vinte e seis reais e onze centavos).**
- ✓ **PER/DCOMP N° 24932.86746.100105.1.3.51-6160, transmitido em 10/01/2005 (e-fls. 16-19), para compensação com débitos do SIMPLES (Cód. 6106), vencidos em 10/01/2005:**
- **Auto de Infração de fls. 32-37, lavrado em data de 27/02/2007, com lançamento de multa no valor de R\$ 16.112,68 (dezesesseis mil, cento e doze reais e sessenta e oito centavos).**

Assim foram descritos os fatos nas autuações em análise:

Tratam-se de compensações de débitos do PIS (8109) e da COFINS (2172), ambos com vencimento em 15/02/2005, utilizando o crédito declarado na PER/DCOMP Inicial nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557, cópia As fls. 06 a 09, oriundo de supostos créditos do IPI pleiteados através da Ação judicial Não Transitada em Julgado, MS nº 2004.61.06.010402-3.

O Mandado de Segurança supra identificado encontra-se em fase de julgamento de recurso sendo que a sentença de Primeira Instância abaixo parcialmente transcrita constata-se que não foi reconhecido o direito pleiteado:

"Assim, não cabe aproveitamento e transferência de créditos de IPI, decorrentes das operações de entradas isentas, não 'incidentes ou alíquota zero, para pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES (caso' da impetrante), não há o que se falar, como coronário lógico, em eventual creditamento-contábil daqueles valores, em relação à saída dos produtos finais, produzidos pelo contribuinte e que sofrem a incidência da exação."

Conforme Despacho Decisório SAORT/DRF/SJR de fls. 03 a 05, não foi reconhecido o crédito pleiteado através da PER/DCOMP Inicial nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557, em razão da ausência de Transito em Julgado da Ação Judicial objeto do referido pleito, bem como, em consequência as compensações vinculadas não foram homologadas.

Isto posto e, considerando alterações produzidas pelo art. 25 da Lei nº 11.501/2004 de 29/12/2004, fica o contribuinte sujeito à multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os valores não compensados, prevista no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 c/c o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por enquadrar-se no inciso II, alínea "d", do § 12 do artigo 74, da Lei 9.430/96.

Cumprir observar que tanto o PER/DCOMP nº 12781.13402.150205.1.3.51-3076, quanto o PER/DCOMP nº 24932.86746.100105.1.3.51-6160 tem como origem o crédito pleiteado através do PER/DCOMP INICIAL N° 18436.90428.181104.1.3.51-1557 (E-FLS. 8-11), transmitido em data de 18/11/2004, no valor de R\$ 67.902,97 (sessenta e sete mil, novecentos e dois reais e noventa e sete centavos).

2.2. Através do Despacho Decisório SAORT/DRF/SJR de fls. 03 a 05 (e-fls. 5-7), proferido pela DRF em São José do Rio Preto, o pedido de compensação foi indeferido em razão

de conclusão pela ausência do direito creditório vinculado à Ação Judicial MS nº 2004.61.06.010402-3, relativo a créditos de insumo desonerados pelo IPI que, além de não transitado em julgado na época dos fatos, em sentença de 1ª Instância foi denegada a segurança, conforme excerto abaixo reproduzidos:

"Assim, não cabe aproveitamento e transferência de créditos de decorrentes das operações de entradas isentas, não incidentes ou com alíquota zero, para pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES (caso da impetrante), não há o que se falar, como corolário lógico, em eventual creditamento contábil daqueles valores, em relação à saída dos produtos final, produzidos pelo contribuinte e que sofrem a incidência da exação."

"Pelo exposto; DENEGO a SEGURANÇA, extinguindo o feito com julgamento de mérito (art. 269,1, CPC)."

Com isso, a DRF de origem apresentou a seguinte conclusão:

Dos elementos verifica-se não ter sido reconhecido o reclamado direito aos créditos do IPI, na sentença de Primeira Instância, bem como, consoante consulta de fls. 68, constata-se que a Acórdão da impetrante foi recebido apenas em seu efeito devolutivo, portanto, também os débitos a serem compensados com o pleiteado direito creditório cuja segurança foi denegada, não se encontram suspensos, sendo imediatamente exigíveis.

De acordo com o exposto, restando comprovado que a decisão judicial, não transitou em julgado, encontrando-se em fase de julgamento no TRF da 3ª Região, ausente o requisito essencial, previsto no caput do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e do artigo 170-A do CTN e, consoante modificações introduzidas pela Lei nº 11.051/2004 no § 122 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, e ainda, com fundamento no art. 31 da IN/SRF nº 600/2.005, **conclui-se que devam as compensações serem declaradas não compensadas.**

Quanto a Manifestação de Inconformidade de fls. 90 a 92, tendo em vista que simples verificação comprova-se não tratarem-se de débitos para os quais a interessada não solicitou qualquer compensação, não guardando portanto nenhuma vinculação com o presente processo ou mesmo com a reclamada Ação Judicial, portanto, não se deve conhecer por total inadequação. **(sem destaque no texto original)**

2.3. Conforme relatado, o lançamento de ofício em análise ocorreu para aplicação de multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor indevidamente compensado, com enquadramento legal no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.051/2004.

Observo que, no momento da transmissão do PER/DCOMP nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557 (que deu origem ao crédito pleiteado pela Contribuinte), vigorava a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, conversão da Medida Provisória nº 135, DE 30/10/2003, que assim estabelecia:

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.**

Do texto acima, constata-se, portanto, que a multa isolada prevista pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001¹ aplicava-se às diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, nas seguintes hipóteses: *i)* crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal; *ii)* crédito ser de natureza não tributária; *ii)* 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.

Posteriormente, até a alteração pela Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, tal dispositivo veio a sofrer sucessivas alterações, conforme transcrições a seguir:

✓ **REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.051, DE 2004:**

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)

§ 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)

§ 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)

✓ **REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.196, DE 2005:**

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)

§ 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)

¹ 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.

§ 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)

✓ **REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.488, DE 2007:**

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 de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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 o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

✓ **REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 472, DE 2009:**

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 de não-homologação da compensação quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, no percentual: (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

I - previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

II - previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

Da análise da evolução legislativa acima demonstrada, constata-se que a compensação não declarada foi introduzida somente em 28/12/2004, com a Lei nº 11.051/2004, que através do artigo 4º, incluiu a hipótese prevista pela alínea “d” do § 12º do

artigo 74 da Lei nº 9.430/1996², bem como através do artigo 25 incluiu os §§ 2º e 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/03, acima já citados.

No presente caso, verifica-se que o Despacho Decisório (e-fls. 5-7), ao analisar o crédito pleiteado através do PER/DCOMP nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557, concluiu que as compensações devem ser “*declaradas não compensadas*”, fundamentando pela incidência das modificações introduzidas pela Lei nº 11.051/2004 no §12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que, conforme previsão do artigo 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*”

E, considerando que a **transmissão do PER/DCOMP Nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557, que deu origem ao crédito pleiteado nos pedidos objetos das autuações, ocorreu em data de 18/11/2004**, resta evidente tratar-se de **compensação não homologada**, uma vez que - repito - a **compensação não declarada foi introduzida posteriormente, em 28/12/2004, com a Lei nº 11.051/2004**.

Ademais, não há que se falar em possibilidade de retroatividade do texto legal, o que é expressamente vedado pelo artigo 5º, XL da Constituição Federal de 1988³ e artigo 2º, § 2º do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei nº 12.376/2010)⁴.

2.4. Por sua vez, com a alteração trazida ao artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 pela Lei nº 11.051/2004, a multa isolada aplicável às compensações consideradas não homologadas, passou a se restringir aos casos de fraude, conluio ou sonegação (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), o que exige, em razão de sua qualificação, a comprovação de tais condutas pela Autoridade Fiscal.

Assim dispõe o texto legal dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

² "Art. 74.

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

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

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

⁴ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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 características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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.

Como já mencionado neste voto, o ilustre Auditor Fiscal motivou a autuação no fato de tratar-se de compensações de débitos, pelas quais a Contribuinte utilizou o crédito declarado na PER/DCOMP Inicial nº 18436.90428.181104.1.3.51-1557 e, para tanto, embasou sua conclusão no Despacho Decisório SAORT/DRF/SJR de fls. 03 a 05.

Todavia, ao fundamentar o lançamento nas alterações produzidas pelo art. 25 da Lei nº 11.501/2004 e, uma vez tratar o pedido originário de compensação não homologada, pelas razões acima expostas, incorreu a Fiscalização no ônus de demonstrar a conduta dolosa, o que não fez.

Com isso, no caso em análise, não se verificou conduta material bastante para sua caracterização. A ausência de acusação de ilícito praticado pela Contribuinte é suficiente para concluir que realmente a empresa não incorreu nas práticas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

2.5. Saliento que a subsunção do fato à norma para adequada motivação da incidência tributária deveria ser exata por ocasião do lançamento. O erro na subsunção do fato gerador à norma legal invocada para embasar a autuação configura insanável vício material, uma vez que desvirtua a correta constituição do crédito tributário e afronta a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

E o equívoco na motivação fulmina o ato administrativo e torna possível a anulação do auto de infração, sendo expressamente vedada a correção do erro de direito, modificando os critérios definidos.

Vejamos os ensinamentos do Jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵:

O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708.

no tema sob inspeção. **O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada.** Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração.”
(sem destaques no texto original)

Neste sentido já se posicionou este Tribunal Administrativo, conforme decisões abaixo colacionadas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

MULTA. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. LEI 8.218/1991, ART. 12, III. ATRASO OU FALTA DE APRESENTAÇÃO.

É afastada a exigência de multa por atraso, ou falta de apresentação dos arquivos magnéticos, quando consta dos autos petição do contribuinte colocando à disposição da fiscalização arquivos em formato distinto.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. VEDAÇÃO. **É vedada a modificação do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional.** (ACÓRDÃO Nº 9101-002.961 – 1ª Turma da CSRF) (sem destaques no texto original)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. REVISÃO. ERRO DE FATO. FATO NÃO CONHECIDO OU NÃO PROVADO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR. IMPRECISÕES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que o erro de fato é passível de revisão, conforme as circunstâncias taxativamente elencadas no art. 149 do CTN. Aqueles erros que se referem a eventual erro, imprecisão ou omissão da autoridade lançadora encontram-se previstos nos incisos VIII e IX. As imprecisões quanto ao cômputo da base de cálculo ou apuração dos impostos incidentes representam fato não conhecido, para efeito da citada disposição legal. **O que resta afastado das disposições do inciso VIII, em verdade, é a revaloração jurídica de fatos conhecidos à época do lançamento, na ocasião relevados, o que representaria efetiva mudança de critério jurídico, expressamente vedado conforme disposições do art. 146 do CTN.**

DESCRIÇÃO DA CONDUTA. IMPRESCINDIBILIDADE DE SUAS CIRCUNSTÂNCIAS. FATO DETERMINADO. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

A descrição da conduta imputada deve conter as circunstâncias que lhe dotem contornos próprios aptos a serem aferidos no conjunto dos fatos que se inserem, de forma que a argumentação sobre que assente sua conclusão probatória possa resultar inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano. Cabe ressaltar neste sentido, que os fatos por provar devem ser determinados, sendo indispensável que se apresentem com características próprias aptas a distingui-los de outros que se lhes assemelham.

BENEFÍCIO FISCAL. IMUNIDADE. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS E CONDIÇÕES DE ENQUADRAMENTO NO REGIME. DESCARACTERIZAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL ANTES DEFERIDO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE OU FISCO.

Há que se distinguir a ação fiscal de deferimento do benefício fiscal daquela de revisão de benefício fiscal antes deferido. A primeira envolve mera satisfação, sob iniciativa do interessado, dos requisitos e condições relacionados ao gozo do benefício. A segunda, lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, regido pelo processo administrativo de determinação dos créditos tributários da União previsto no Decreto 70.235/72, que estabelece que a exigência do crédito tributário deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Com isso, uma vez deferido, a presunção de seu correto enquadramento, originalmente conferido para efeito de gozo do benefício, milita em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco produzir prova em contrário. O ônus da prova quanto ao gozo do benefício cabe ao contribuinte, já sua descaracterização, ao Fisco.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LIMITES DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

Não se pode tomar o lançamento como prova pré-constituída incorporada em ato que goze da presunção de legitimidade. Não se pode invocar a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precipitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida. De há muito, já se firmou o entendimento de que tal presunção de legitimidade não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA.

A ideia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se da necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa. É daí que o ônus da prova recai sobre a autoridade lançadora, imbuída de demonstrar, ante o princípio basilar do contraditório e amplo direito de defesa do autuado, a ocorrência do fato imponível objeto do lançamento, salvo na hipótese de conclusão presuntiva, na forma prevista no art. 334 do CPC.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Decreto 70.232/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (art. 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento. Cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda. A ausência da demonstração fático-probatória do fato imponível eiva o lançamento de vício insanável. É nulo o ato administrativo de lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO. ANULAÇÃO. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. DISTINÇÃO.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal. **Se o erro residir na incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato, o erro será de direito, insanável, caracterizando, pois, um vício material.**

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DO DEFEITO. ERRO DE FATO E DE DIREITO. DISTINÇÃO.

O ‘erro de fato’ situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possa ter. É o erro na constituição do fato. Por outro lado, **o ‘erro de direito’ seria um problema de subsunção equivocada operada pelo elaborador da norma individual e concreta que não tipifica ou valora juridicamente correta a situação descrita.** Na prática, podemos exemplificar o ‘erro de fato’ quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos, e **o ‘erro de direito’, quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica.** (ACÓRDÃO Nº 3201-003.374) (sem destaques no texto original)

Portanto, considerando as razões acima, impõe-se o reconhecimento de vício material no lançamento, resultando em necessário cancelamento da exigência fiscal.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheira Renata da Silveira Bilhim, Redatora designada,

Embora a bem fundamentada decisão da i. Conselheira Relatora, compreendo ser necessário a adoção de solução diversa, tendo este voto como objeto a questão da aplicação da multa de 75% sobre o valor indevidamente compensado, conforme art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, vigente na época da ocorrência do fato gerador.

O dispositivo de que trata da multa em comento foi alterado por diversas vezes pelo legislador, motivo pelo qual resta necessário identificar o texto vigente quando da ocorrência do fato gerador (em 10 de janeiro de 2005), *verbis*:

Lei nº 10.833/03

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)

(...)

§ 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)

Lei nº 9.430/96

Art. 74.

(...)

§ 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 pela 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)

(grifou-se)

Posto isso, a Fiscalização apurou que ao Recorrente realizou pedido de compensação de débitos utilizando supostos créditos derivados de decisão proferida em ação judicial sem trânsito em julgado, conforme cópia do despacho decisório proferido no processo 10850.000259/2005-16, fls. 3/5. Assim, com base no disposto no art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.051/04, consumou-se a exigência da multa isolada no valor de 75% da diferença dos débitos indevidamente compensados. O lançamento foi mantido pela DRJ/Ribeirão Preto/SP.

Em seu Recurso Voluntária, a Contribuinte alega que houve erro que capitulação da infração, já que, na forma do art. 18, *caput*, a multa somente deve ser aplicada, caso o contribuinte venha a praticar alguma das infrações dos art. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio). Assim, como não foi comprovada a prática de nenhum dos delitos descritos nos dispositivos da Lei nº 4.502/6, a multa aplicada seria indevida.

Não merece razão a Recorrente.

O art. 18, da Lei nº 10.833/03, como visto acima, prevê a hipótese de aplicação da multa isolada de 75% nos casos em houver a não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da

Lei nº 4.502/64, ou seja, a prática de sonegação, fraude ou conluio. Contudo, o § 4º do mesmo dispositivo, determina que a multa descrita no *caput* **também** deverá ser aplicada nos casos em que a compensação for considerada não declarada porque o contribuinte se utilizou de crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, a teor do art. 74, § 12, II, alínea d, da Lei nº 9.430/96. É exatamente esta a conduta praticada pela Recorrente, e, por consequência, a multa foi a ele impingida.

Noutras palavras, são várias as hipóteses em que a penalidade em questão poderá ser aplicada, uma delas é a expressa no *caput* do art. 18, situação em que a compensação não foi homologada porque o sujeito passivo praticou as infrações de sonegação, fraude ou conluio; e neste caso a prova das condutas delituosas se fazem necessárias. Contudo não foi por essa razão que a Fiscalização aplicou a penalidade à Recorrente.

A **multa isolada de 75% também se aplica** quando a compensação for considerada não declarada, na forma do disposto no art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, nos casos em que o crédito **(a)** seja de terceiros; **(b)** refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1º, do Decreto-Lei nº 491/69; **(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. Em qualquer desses casos a lei não exige que o contribuinte tenha praticado as infrações da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio).

Portanto, se a Recorrente deve seu pedido de compensação considerado não declarado porque o crédito utilizado é derivado de decisão judicial não transitada em julgado, como demonstrado nos autos, é cabível a aplicação da multa isolada de 75%.

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim