



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

Processo nº 16327.000218/2006-15
Recurso nº 166.617 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.265 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de agosto de 2010
Matéria IRPJ– Ex(s): 2006
Recorrente KOBOLD BANCO DE FOMENTO MERCANTIL LTDA.
Recorrida 8a. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

Ementa:

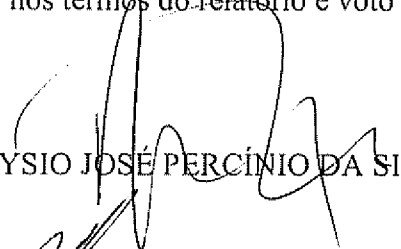
NULIDADE – LANÇAMENTO – FALTA DE MOTIVO - Evidente a contradição ou a colisão entre os fundamentos fáticos e jurídicos do despacho decisório e o auto de infração que tem sua causa e suporte no despacho decisório. O fundamento do despacho decisório, no caso vertente, integra o auto de infração, que é consequência e continuísmo ao que se pôs naquele. Inescondível a falta ou corrupção do motivo ao auto de infração.

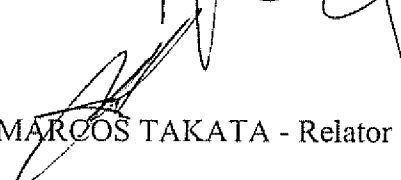
Não fosse por isso, o critério jurídico adotado no auto de infração esbarra no art. 146 do CTN, numa interpretação teleológica e construtiva do preceito. Vício substancial que fulmina o lançamento.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE ORIGEM - Para o juízo de procedência do lançamento, o órgão julgador *a quo* o inovou. Todavia, com arrimo no art. 59, § 3º, do Decreto, deixa-se de decretar a nulidade do acórdão de origem, para se levar a termo o exame do feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente


MARCOS TAKATA - Relator

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Gervasio Nicolau Recketenvald, Marcos Shiguelo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero (Vice presidente).



Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração (fls. 19 a 21) relativo a multa isolada de 75 % sobre o valor total dos créditos tributários discutidos em compensações de IRPJ consideradas não declaradas, referente ao ano-calendário de 2005.

Na folha de continuação do auto de infração, no tópico "*Descrição dos fatos e enquadramento legal*" (fl. 20) a autoridade fiscal descreve que a recorrente efetuou compensação indevida de valores em sua DCOMP, conforme pedidos de compensação solicitados pelos processos 16327.000750/2004-71, 16327.001724/2004-60 e 16327.000076/2005-13, indeferidos pelo Despacho Decisório de 12/04/2005, e, assim, consideradas como compensações não declaradas pelas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96. Em razão da não homologação de compensação declarada pela recorrente, resulta o valor lançado de R\$ 3.128.672,92, sob o fundamento do artigo 18 da Lei 10.833/2003 com a redação dada pelo artigo 25 da Lei 11.051/2004 e do artigo 90 da MP 2.158-35/2001.

O Despacho Decisório de 12/04/2005 (cópia a fls. 5 a 17) alega em síntese que:

No tocante aos direitos creditórios lastreados em empréstimos compulsórios, falece competência às autoridades da Secretaria da Receita Federal por se tratar de receita da União não administrada pela Receita Federal, logo as declarações de compensação que tenham por objeto o aproveitamento de créditos referentes a receita não administradas pela Receita Federal não produzem efeitos;

A recorrente formalizou o "Pedido de Restituição" em 3 de junho de 2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei 11.051/2004, cuja eficácia foi dada pelo art. 34 da própria lei. Ocorre que o art. 4º dessa lei, além de alterar a redação de alguns dispositivos, introduziu uma nova consequência processual a ser pronunciada pela autoridade administrativa requerida. O § 12 estabelece, taxativamente, os casos em que a compensação será considerada "*não declarada*";

Essa nova consequência processual trouxe também a necessidade de o legislador ordinário introduzir nova penalidade, harmônica com a nova disciplina legal. Assim é que, pelo art. 25 da Lei 11.051/04, foi introduzido um novo parágrafo à matriz legal que comanda o tema que é o art. 18 da Lei 10.833/03. Esta penalidade nova é passível de ser aplicada às condutas praticadas a partir da vigência da lei, ou seja, a partir de 1º/01/2005;

No caso presente, os processos de compensação, formalizados antes de 29/12/2004, refletem condutas praticadas pela recorrente quando não havia penalidade cominada na lei que regia a matéria - Lei 10.833/03, art. 18, resultando, então, que tais condutas não podem ser apenadas.

Declara-se, portanto:

"Primeiro: As autoridades da Secretaria da Receita Federal estão impedidas de se pronunciar sobre direito creditório lastreados em empréstimos compulsórios da "ELETROBRÁS" por absoluta falta de competência legal,

Segundo Às Declarações de Compensação, já protocoladas, mas pendentes de verificação à data da vigência da Lei nº 11.051/2004, aplicam-se as inovações processuais introduzidas por este novel diploma legal,

Terceiro A compensação de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (sic) não prescinde de que o ato seja informado na Declaração de Débitos e Créditos Federais no período de apuração do respectivo débito compensado,

Quarto Somente quando a situação fática se amoldar perfeitamente a hipótese de incidência, prevista em lei, cabe a aplicação de penalidade (grifos nossos)

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo tomado ciência do lançamento em 21/02/2006 (fls. 19 e 21) a recorrente apresentou a impugnação (fls. 24 a 63), protocolizada em 22/03/2006, relatando e alegando o que segue:

Preliminarmente, alega que o auto de infração desrespeita diversos princípios constitucionais, implicando cerceamento de defesa, devendo ser declarado nulo. Além disso, continua, o ato administrativo desrespeitou os incisos VI, VII, VIII do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99;

Afirma que a inobservância dos princípios e normas acima citados implicam o cerceamento de defesa, eivando o ato de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72;

Argumenta, a seguir, sobre a necessidade de se observar a vigência do princípio da motivação das decisões, afirmando que o auditor fiscal, quando da lavratura do lançamento em questão, deixou de motivar de forma clara, explícita e congruente, como pede o art. 50 da Lei 9.784/99;

Alega que autoridade fiscal, ora afirma que as compensações realizadas pela recorrente foram consideradas não declaradas e em seguida, assegura que tais compensações foram não homologadas;

Assevera que, embora nos dois casos a compensação não seja aceita, os reflexos são distintos, a par do art. 18 da Lei 10.833/03, em que o *caput* disciplina os casos de aplicação de multa quando não houve a homologação da compensação e o § 4º, os casos em que a compensação é considerada não declarada;

Em seguida, passa a argumentar sobre a obscuridade e incongruência da motivação apresentada no auto, pois o inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96 remete a cinco alíneas distintas e não ficou claro, no seu entender, em qual das hipóteses se enquadraram as compensações. Assim, conclui, não há, neste auto de infração, a obrigatória descrição dos fatos, caracterizando vício que inquina o auto de nulidade;

Como consequência dessa sua conclusão, assevera haver negativa de vigência ao princípio do devido processo legal, passando a discorrer sobre a violação do contraditório e da ampla defesa, apresentando excertos de decisões administrativas, culminando, por solicitar, em preliminar, a anulação do presente auto, por cerceamento do direito de defesa;

Afirma, ainda, que há incompatibilidade entre o presente lançamento e a existência de declarações de compensação pendentes de julgamento;

No mérito, postula o impugnante pela irretroatividade da Lei 11.051/04. Diz que "supõe", em face dos poucos elementos apresentados pela autoridade administrativa, que a multa aplicada se baseia nas alterações introduzidas pela Lei 11.051/04 ao art. 18 da Lei



10.833/03. Como ela foi publicada em 30/12/2004 e as compensações por ele declaradas foram apresentadas antes da vigência dessa norma, é evidente, no seu entender, que o dispositivo punitivo não alcançaria aqueles procedimentos. Mormente, diz, quando as compensações estão atreladas a um pedido de restituição apresentado ao fisco muito antes da citada alteração legal. Entende que as compensações não podem ser consideradas não declaradas, uma vez que à época em que foram protocolizadas não havia norma legal vigente que previsse tal hipótese;

Em seguida, alega a ilegalidade da multa e seu efeito confiscatório, afirmando, ainda, que a base de cálculo utilizada para se aferir o valor a lançar é equivocada por compreender o valor dos tributos acrescidos de juros e de multa de mora.

DA DECISÃO DA DRJ E
DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 27/09/07, a 8ª Turma da DRJ/São Paulo julga, por unanimidade de votos, procedente o lançamento, sob os argumentos que seguem:

Mesmo sob a égide do art. 18 da Lei 10.833/03 antes da alteração promovida pela Lei 11.051/04, houve sua tipificação, pois o empréstimo compulsório da Eletrobrás é crédito não passível de compensação por expressa disposição legal, conforme o art. 74, *caput*, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 10.637/02, e já sob os auspícios da Lei 11.051/04 que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, igualmente se deu a tipificação por caracterização de compensação não declarada, nos moldes do art. 74, § 12, II, da Lei 9.430/96, na redação da Lei 11.051/04;

Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito;

A autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligências ou perícias requeridas. Tais pedidos somente são deferidos quando entendidos necessários à formação de convicção por parte do julgador. Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos previstos em lei;

Conclui que não se trata de aplicação retroativa da Lei 11.051/04, como alega a recorrente, mas se trata da aplicação da norma vigente correspondente a cada processo de compensação apensado ao processo original de restituição de crédito. Assim, é devida a multa isolada imposta;

A multa de ofício não possui natureza confiscatória, constituindo, antes, instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias. A capacidade econômica da recorrente é respeitada, na medida em que a exigência é feita mediante aplicação de percentual sobre o tributo que deixou de ser pago.

No dia 28/11/2007, a recorrente é devidamente cientificada do r. acórdão, interpondo, tempestivamente, o recurso voluntário em 27/12/07, reiterando os argumentos expendidos em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA,

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Liminarmente, observo que a conexão de “ações”, ou de pretensões resistidas deduzidas em processo administrativo fiscal, a que se refere o art. 18, § 3º, da Lei 10.833/03, não se coloca nesta instância.

Vale dizer, não se estabelece, aqui, a imposição da reunião no mesmo processo das pretensões resistidas iniciadas com a manifestação de inconformidade contra não homologação de compensações (a bem ver, contra compensações consideradas não declaradas, como resultou do despacho decisório) e a impugnação contra o auto de infração de exigência de multa isolada decorrente das compensações pretendidas, conforme o art. 18, § 3º, da Lei 10.833/03¹.

Em consulta ao Comprot, vejo que o feito relativo à manifestação de inconformidade se encontra arquivado, após o juízo de não conhecimento daquela por parte da 10ª Turma da DRJ/São Paulo.

Outrossim, não há interdição processual para o julgamento autônomo do presente feito, que versa sobre o auto de infração que comina a multa isolada prevista no art. 18 da Lei 10.833/03.

Princípio, pois, com o exame das preliminares de nulidade articuladas pela recorrente.

O despacho decisório no qual se fundou o auto de infração decretou a incompetência da DRF para apreciação do pedido de restituição de crédito de empréstimos compulsórios da Eletrobrás, e sem efeitos as declarações de compensação apresentadas com esteio naquele pedido de restituição, vale dizer, decretou não declaradas as referidas compensações (fls. 16 e 17).

Para tal dispositivo, o despacho decisório desfiou, além do quadro fático-jurídico (fls. 5 a 9), larga e detalhada fundamentação jurídica (fls. 9 a 16).

Na fundamentação, fica consignado que as alterações promovidas pela Lei 11.051/04 ao art. 74 da Lei 9.430/96 são de direito formal, e não de direito material. Assim, nomeadamente os §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei 9.430/96, introduzidos pela Lei 11.051/04: aquele, instituindo hipóteses em que se considera não declarada a compensação², e o último,

¹ Art. 18. (...)

§ 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

² § 12 Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11 051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluída pela Lei nº 11 051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11 051, de 2004)

preceituando o descabimento de lide administrativa nos termos do PAF para as compensações não declaradas³.

É dito na fundamentação que tais alterações, por terem caráter de normas instrumentais, são aplicáveis imediatamente às declarações de compensação em curso, sem resultar em ofensa a ato jurídico perfeito, a direito adquirido, como ao princípio da anterioridade.

Nessa senda, referidas normas são aplicáveis mesmo às declarações de compensações (em curso) apresentadas antes do início da vigência da Lei 11.051/04⁴. Ademais, pontua-se que a efetiva compensação só se dá pela informação sob a rubrica “créditos vinculados ao débito” na DCTF, instituída pela Instrução Normativa SRF 126/98, sendo a apresentação da declaração de compensação mero ato material.

Ainda, na fundamentação, abre tópico chamado “Das Penalidades”, no qual deduz o seguinte.

Pondera que a Lei 11.051/04, ao introduzir, por seu art. 4º, nova situação jurídica – as tais normas instrumentais – trouxe a necessidade de se instituir “nova” penalidade, em harmonia com a novel disciplina legal. Assim, o art. 25 da Lei 11.051/04 criou o § 4º do art. 18 da Lei 10.833/03, o qual previu que a multa desse artigo é também aplicável quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96⁵.

b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

³ § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

⁴ A Lei 11.051 é de 29/12/04, publicada no DOU de 30/12/04, e o art. 34, III, dessa lei dispõe que ela entra em vigor a partir da data de sua publicação

⁵ O art. 18 da Lei 10.833/03 sofreu alterações na redação original e inclusão do § 4º, por meio do art. 25 da Lei 11.051/04:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

§ 2º. A multa isolada a que se refere o caput 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)

Trata-se de criação de penalidade, aplicável somente às condutas praticadas a partir de 1º/01/05 (em que pese haver dito alhures “antes de 29 de dezembro de 2.004” – fl. 14).

Dessa forma, as declarações de compensação apresentadas antes de 29/12/04 informam condutas que não eram apenadas conforme a lei que regia a matéria (o art. 18 da Lei 10.833/03), cabendo observar, por contraste, o art. 106, II, “c”, do CTN - retroatividade benigna em matéria penal (fls. 13 e 14). Como o art. 25 da Lei 11.051/04 criou penalidade, ele é inaplicável às declarações de compensação formalizadas antes de 30/12/04 (fls. 13 e 15).

Conforme a redação original do art. 18, *caput*, da Lei 10.833/03 a penalidade era aplicável na concreção de três hipóteses:

por expressa disposição legal, o débito ou o crédito não ser passível de compensação;

o crédito não ser de natureza tributária;

ocorrência de vícios jurídicos – fraude, conluio ou sonegação.

Tais hipóteses não se ajustam às condutas do interessado quanto às declarações de compensação interpostas até 29/12/04.

Acentua que, na nova disciplina penal introduzida pela Lei 11.051/04, a pena é prevista no percentual único de 150%⁶. Todavia, se a hipótese não configurar compensação de tributos, não são aplicáveis as sanções, por força do princípio da estrita legalidade.

Insere tópico “Da Situação de Inadimplência do Interessado”, para dizer que, nos presentes autos, o interessado não consagrou juridicamente as compensações, pois as DCTF’s indicam valor de “Saldo a Pagar” sem constarem as compensações pretendidas. De tal molde, fazendo breve histórico da evolução do art. 90 da Medida Provisória 2.158/01, chancela que o presente caso indica situação de inadimplência, e não de compensação de tributos.

Após toda a fundamentação, em “Conclusão”, reitera, entre outros pontos, que a compensação em causa não prescinde de que o ato seja informado na DCTF para ser efetiva compensação, que somente quando a situação fática se amoldar perfeitamente à hipótese legal, cabe a aplicação de penalidade.

Ou seja, conclui não ser aplicável a pena do art. 18 da Lei 10.833/03 sob a égide da vigência de sua redação original, para as declarações de compensação apresentadas a esse tempo, por não tipificar o pressuposto de incidência.

E também conclui não ser aplicável a pena do art. 18 da Lei 10.833/03 sob o manto das alterações feitas pela Lei 11.051/04, para a declaração de compensação apresentada na vigência dessa lei, por não se estar diante de compensação, mas de inadimplência. De outra

§ 3º. Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º. A multa prevista no *caput* deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

⁶ V. nota de rodapé anterior (§§ 2º e 4º do art. 18 da Lei 10.833/03 com a redação da Lei 11.051/04).

parte, desfecha, para fins de compensação, que todos os “atos materiais” tendentes àquela devem ser consideradas compensações não declaradas.

Com isso, propõe que sejam declarados sem efeitos, nos termos do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96 todas as declarações de compensação vinculadas ao feito.

O despacho decisório é datado de 12/04/05 (fl. 17).

Pois bem. Discordo sobre várias questões deduzidas no despacho decisório.

Entendo que a dicção original do art. 18 da Lei 10.833/03 compreende as declarações de compensação apresentadas antes de 30/12/04.

O *caput* do art. 18 em questão previa, entre as hipóteses de incidência de pena, o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal⁷. E o art. 74, *caput*, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 10.637/02, dispõe ser possível a compensação de créditos tributários do sujeito passivo administrados pela Receita Federal, restituíveis ou ressarcíveis, com débitos tributários próprios administrados pela Receita Federal⁸. O empréstimo compulsório da Eletrobrás, conquanto tenha natureza tributária, não é, nem foi administrado pela Receita Federal⁹.

Não merece guarida a intelecção de que a compensação só se efetive com sua informação na DCTF. Quando muito, isso se dava para compensações entre tributos de mesma

⁷ 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.

⁸ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

⁹ O empréstimo compulsório da Eletrobrás, cobrado entre 1964 e 1972, foi instituído pelo art. 4º da Lei 4.156/62, com a redação das Leis 4.364/64, 4.676/65 e do Decreto-lei 644/69:

Art. 4º. Até 30 de junho de 1965, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da ELETROBRÁS, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12% (doze por cento) ao ano, correspondentes a 20% (vinte por cento) do valor de suas contas. A partir de 1º de julho de 1965, e até o exercício de 1968, inclusive, o valor da tomada de tais obrigações será equivalente ao que for devido a título de imposto único sobre energia elétrica (redação dada pela Lei nº 4.676, de 1965)

§ 1º. O distribuidor de energia elétrica promoverá a cobrança ao consumidor, conjuntamente com as suas contas, do empréstimo de que trata este artigo e mensalmente o recolherá, nos prazos, previstos para o imposto único e sob as mesmas penalidades, à ordem da Eletrobrás, em agência do Banco do Brasil. (redação dada pela Lei nº 4.364, de 1964)

§ 2º. O consumidor apresentará as suas contas à Eletrobrás e receberá os títulos correspondentes ao valor das obrigações, acumulando-se as frações até totalizarem o valor de um título, cuja emissão poderá conter assinaturas em Fac-símile. (redação dada pela Lei nº 4.364, de 1964)

(...)

§ 9º. À ELETROBRÁS será facultado proceder à troca das contas quitadas de energia elétrica, nas quais figure o empréstimo de que trata este artigo, por ações preferenciais, sem direito a voto (parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 644, de 1969)

espécie, em que não se impunha o pedido de compensação, ainda na vigência do art. 74 da Lei 9.430/96 em sua redação original¹⁰.

Reputo não ter foros de juridicidade a assertiva de serem normas instrumentais as alterações promovidas no art. 74 da Lei 10.833/03 (introdução dos §§ 12 e 13) pela Lei 11.051/04, de molde a serem aplicáveis a declarações de compensação apresentadas antes da vigência da última lei.

Entretanto, para minha cognição, o empeco que ponho sobre essas e outras interpretações conformadas no despacho decisório em nada interfere no juízo a ser extraído para a lide em causa, pois entendo que tais questões, *meritum causae* (no mérito), não se colocam em jogo no presente feito.

Importa e interessa, aqui, toda a fundamentação deduzida no despacho decisório em face do auto de infração lavrado. Senão, vejamos.

No auto de infração em dissídio é *textualmente colocado* que a recorrente efetivara compensação indevida de valores em declaração prestada, que fora *indeferida pelo despacho decisório de 12/04/05* e, assim, *consideradas como compensação não declarada*. E que, *dessa forma*, ou seja, nesses termos, ou em consequência a isso, se lança de ofício a multa de 75% sobre o total dos débitos dos processos. É indicado como enquadramento legal o art. 18 da Lei 10.833/03 com a redação do art. 25 da Lei 11.051/04, além do art. 90 da MP 2.158/01.

Para não sobrar perplexidade, transcrevo *in litteram* o que consta no instrumento do auto de infração:

O contribuinte efetuou compensação indevida de valores em declaração prestada (sic), conforme pedido de compensação (sic) solicitadas (sic) pelos processos 16327 000750/2004-71, 16327 001724/2004-60 e 16327 000076/2005-13, e indeferidas pelo Despacho Decisório de 12/09/2005, e, assim, consideradas como compensação não declarada pelas hipóteses do inciso II do parágrafo 12 do art 74 da Lei 9 430/96.

Dessa foram (sic), está se lançando de ofício a multa isolada de 75% sobre o total de débitos dos processos acima, em razão da não homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo, conforme artigo 90 da MP 2158-35/2001.

Total dos débitos dos processos:

16327 000750/2004-71 - R\$ 3 385.466,88

16327 001724/2004-60 - R\$ 750 678,02

16327 000076/2005-13 - R\$ 35 419,00

total R\$ 4 171 563,90, que aplicando a multa de 75%, dá o valor de R\$ 3 128.672,92

¹⁰ Ei-la:

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

O art 14 da Instrução Normativa 21/97 previa a possibilidade de se operar a compensação independentemente de requerimento do contribuinte. Andou muito bem a norma infralegal, nesse passo, pois, tenho para mim que o art 66 da Lei 8 383/91 convivia com o art 74 da Lei 9 430/96, antes da alteração desta pela Lei 10 637/02

A

Data Valor Multa Isolada

30/04/2005 R\$ 3 128.672,92

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 18 da Lei nº 10.833/03 c/ a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004

Art. 90 da MP 2158-35/2001. (grifamos)

É de nítida visibilidade a *contradição* ou quando menos o *descompasso* ou desalinhamento entre os *fundamentos fáticos e jurídicos* do despacho decisório e o *auto de infração* que tem sua *causa e suporte* no despacho decisório.

Aliás, no caso vertente, entendo que se pode mesmo dizer que o *fundamento do despacho decisório integra o auto de infração*.

Em abono a esta assertiva, note-se que no instrumento do auto de infração é posto claramente que *conforme o despacho decisório de 12/04/05* as compensações foram consideradas não declaradas e que, *dessa forma*, se está lançando de ofício a multa isolada de 75%. “Dessa forma”, no contexto posto, é *nos termos* e na conformidade *do que se coloca no despacho decisório*. “Dessa forma” é *diante do* e como consequência do despacho decisório: *em linha* ou *em contínuismo* ao que se pôs no despacho decisório.

Já tive oportunidade, em outra ocasião, de pontuar que não se deve confundir o *instrumento* do auto de infração com o auto de infração. Este pode resultar materializado em um *único instrumento ou em mais de um*. Em autuações em que as descrições fática e jurídica e, assim, o motivo e a motivação são mais singelas, é comum elas se encontrarem no corpo de um instrumento único do auto de infração. O fato de elas se encontrarem em *instrumento distinto* daquele que poderíamos chamar de instrumento específico do auto de infração não significa que aquelas *não componham o auto de infração*.

Ainda, para não haver dúvida quanto ao que descrevi do despacho decisório, trago os excertos à colação, *ipsis verbis*:

FUNDAMENTAÇÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

DO PROCEDIMENTO INERENTE AO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO

(...)

12. Nos presentes autos, se impõe uma questão preliminar a ser superada. Trata-se de saber se as funções inerentes à administração dos empréstimos compulsórios, operados pela tomada compulsória de OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS por parte dos consumidores de energia elétrica, instituídos por Lei Federal - Lei nº 4.146/62 foram, por lei, atribuídas à Secretaria da Receita Federal. Efetivamente não foram.

13. O interessado neste pleito, (sic) fez destacar o comando inserto no § 3º do art. 4º da Lei nº 4.146/62 que instituiu o referido empréstimo compulsório, o qual traz a seguinte redação:

"É assegurada a responsabilidade solidária da União, em qualquer hipótese, pelo valor nominal dos títulos de que trata este artigo".

14 No ponto, é manifesto o equívoco do contribuinte interessado. Não há como se fazer qualquer inferência, do texto legal citado, que resulte no envolvimento da Secretaria da Receita Federal na relação jurídica estabelecida entre a União e o portador de Obrigação da Eletrobrás. Assim o dispositivo legal não socorre a pretensão do interessado, ainda que detentor legítimo do título em questão.

15 Também é irrelevante na controvérsia, (sic) a discussão sobre a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios da "ELETROBRÁS". Ainda que se firme a natureza tributária destes valores, não é a SRF responsável por sua administração

16. Do exposto, resta, (sic) claro, que falece competência à qualquer autoridade da Secretaria da Receita Federal para se pronunciar sobre Pedidos de Restituição que envolvam Obrigações da Eletrobrás.

DOS PROCEDIMENTOS APENSADOS DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

17. O rito processual decorrente da aplicação das disposições constantes do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e respectivas alterações, que versam sobre a compensação de tributos e contribuições, determinam a prática de atos distintos, pelas partes envolvidas (sujeito passivo do débito compensado e autoridade administrativa requerida). Como ordem geral de ocorrências, tem-se o ato do reconhecimento do direito creditório seguido da homologação total ou parcial da compensação, sendo os atos da autoridade, ainda, sujeitos ao duplo grau de jurisdição. Entretanto, o presente caso encerra exceção a ser analisada frente ao direito instrumental posto.

18 Por oportuno, transcrevemos o art. 74 da Lei 9.430/96 com a redação já alterada pelas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004:

(...)

19 Cumpre-nos, de plano, lembrar que o contribuinte interessado formalizou o "Pedido de Restituição" em 03 de junho de 2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei nº 11.051/2004, cuja eficácia foi dada pelo art. 34 da própria Lei. Ocorre que o art. 4º, desta Lei, além de alterar a redação de alguns dispositivos, introduziu uma nova consequência processual a ser pronunciada pela autoridade administrativa requerida. Estamos nos referindo ao que dispõem os §§ 12º e 13º acima transcritos. O §12º estabelece, taxativamente, os casos em que a COMPENSAÇÃO será considerada NÃO DECLARADA. Por sua vez, o §13º afasta a aplicação, nestes casos previstos no §12º, das figuras da extinção do crédito por compensação (§2º), dos prazos para homologação (§5º), da confissão de dívida (§6º), do prazo para pagamento (§7º), da manifestação de inconformidade (§§ 7º c/c 8º) e dos recursos processuais (§§ 9º, 10º e 11º combinados).



(...)

21. As alterações de ordem legal introduzidas pela Lei nº 11.051/2004 **inserem-se no campo do Direito Formal**, eis que cuidam de condutas relacionadas com a obrigação principal a serem observadas pelos sujeitos passivos em geral e não da obrigação tributária principal propriamente dita - fato gerador, incidência, base de cálculo, alíquota-. Esta distinção se faz importante para que nos passos seguintes se possa concluir sobre o alcance destas alterações segundo as regras do direito intertemporal postas em nosso ordenamento jurídico.

22. A irretroatividade das leis, como regra geral e decorrência do princípio da segurança jurídica, está assegurada, para todos os cidadãos, no inciso XXXVI do art. 5º de nossa Carta Magna - CF de 1988- (...)

23. Percebe-se, então, que o legislador constitucional elegeu três situações jurídicas distintas que não podem ser alteradas por lei nova ou superveniente. Resta saber se os casos protocolados a título de compensação de tributos, apensos por processos distintos a estes autos, se ajustam às citações constitucionais. Em primeiro lugar, destaca-se do fato de que **o processo 16327.000076/2005-13 foi formalizado em 14/06/2005, portanto já sob a vigência da Lei nº 11.051/2004**. Então, sobre esta conduta específica não há o que se discutir; o sujeito passivo estaria subordinado às novas regras, na situação de efetiva compensação. Quanto aos demais processos formalizados antes da vigência das normas em questão, assinalam-se:

a) em se tratando de normas instrumentais, a eficácia das leis se dá a partir de sua vigência, descabendo a aplicação do princípio da anterioridade previsto na alínea "b" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988;

b) o ato material da apresentação de formulário de declaração compensação é mero exercício do direito de petição; a efetiva compensação, como ato jurídico se dá pela informação (sob a rubrica, créditos vinculados ao débito) na Declaração de Débitos e Créditos Federais que foi instituída pela IN SRF nº 126/98,

c) a compensação de tributos extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 com redação alterada pela Lei nº 10.637 de 2002),

d) a autoridade administrativa requerida tem o prazo de cinco anos para homologar ou não a compensação (§5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 com redação alterada pela Lei nº 10.833/2003);

e) por dedução destas assertivas, há de se concluir que a inocorrência da homologação, explícita ou tácita (aquela que ocorre por decurso de prazo) não faz surgir, no mundo jurídico, direito adquirido, ato jurídico perfeito e, muito menos, coisa julgada (no presente caso, a petição pende de apreciação);

f) no caso presente incide a regra inserta na alínea "e" do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 4º da Lei nº 11.051/2004, ou seja, deve ser considerada não declarada a compensação em que o crédito não se refira a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

24. Por outro lado a semântica do contido no §12 do art. 74 da Lei nº 9430/96, cuja redação fora introduzida pela Lei nº 11.051/2004, **traduz-se em regra de direito processual** que vincula a autoridade administrativa na apreciação da Declaração de Compensação. Portanto a autoridade administrativa é destinatária da norma em comento. O poder-dever, derivado desta imposição legal, alcança todo e qualquer pronunciamento, em Declaração de Compensação, formalizado a partir de 1º de janeiro de 2005.

DAS PENALIDADES

25. Do exposto até agora, releva destacar que a **Lei 11.051/2004**, mais precisamente o seu **artigo 4º**, veio a **introduzir nova situação jurídica**, nos processos instaurados com base na Declaração de Compensação. Estamos nos referindo àquelas situações fáticas, indicadas na lei, em que a autoridade administrativa da SRF está compelida a considerar não declarada a compensação, ou, positivamente, declarar, a nulidade dos efeitos do ato material da declaração de compensação interposta. Pois bem, **esta nova situação, (sic) trouxe também a necessidade de o legislador ordinário introduzir nova penalidade, harmônica com a nova disciplina legal**. Assim é que pelo art. 25 da Lei nº 11.051 de 2.004 foi introduzido **um novo parágrafo** à matriz legal que comanda o tema que é o art. 18 da Lei nº 10.833. Estamos nos referindo a introdução §4º que veio assim escrito:

"§ 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)"

26. Ai está a criação de penalidade nova, passível de ser aplicada às condutas praticadas a partir da vigência da lei, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2005.

27. O pressuposto básico na aplicação desta penalidade é a situação processual em que for considerada não declarada a compensação, o que por sua vez, pode ocorrer nos processos instaurados antes ou depois de 1º de janeiro de 2005. No entanto, **aqui estamos diante de norma criadora de nova penalidade, o que, nos remete ao disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, in verbis:**

(...)

28. No caso presente, os processos de compensação, formalizados antes de 29 de dezembro de 2004, refletem condutas praticadas pelo sujeito passivo quando não havia penalidade cominada na lei que regia a matéria - Lei nº 10.833 de 2003, art. 18 - É patente, então, que tais condutas não

podem ser apenadas. Trata-se aqui de interpretação, por contraste, do que dispõe a alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, bem como da aplicação do princípio da retroatividade benigna adotado pelo nosso ordenamento jurídico

29. Esta referida modificação, produzida pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004 não foi a única alteração em matéria penal tributária, existiram outras que merecem ser destacadas para a plena compreensão do assunto. Antes o "caput" do art. 18 da Lei nº 10.833 de 2.003 estava assim redigido:

" 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.

Vê-se no texto que o **dispositivo legal enunciava três hipóteses fáticas** para a aplicação de multa isolada, a saber:

1ª - por expressa legal, o débito ou o crédito não ser passível de compensação;

2ª - o crédito não ser de natureza tributária;

3ª - ocorrência de vícios jurídicos - fraude, conluio ou sonegação -

Estas três hipóteses não se ajustam às condutas do interessado no que concerne às declarações de compensação interpostas até 29 de dezembro de 2.004.

30. Hoje têm-se uma nova redação para o "caput" do art. 18 da Lei nº 10.833 de 2.003 que ficou assim escrito:

"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."

Ao intérprete, então, não pode passar despercebido que hoje estamos diante de uma nova estrutura legal no que diz respeito à aplicação de penalidades. Nesta nova disciplina serão apenados os sujeitos passivos que tenham interposto Declaração de Compensação que resultou em não homologação por fraude, conluio ou sonegação. Também serão apenados os sujeitos passivos cujas declarações de compensação apresentadas não produziram os efeitos que lhes são próprios por expresso pronunciamento da autoridade julgadora.

31 Outra importante modificação introduzida pelo art. 25 da Lei nº 11.051 de 2004 diz respeito ao **percentual da multa** a ser aplicado. Esta modificação de percentual harmonizada à nova regra do "caput" do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e veio vazada os seguintes termos:

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 22 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.

Por oportuno, vale transcrever os dispositivos da Lei nº 9.430/96 que foram objeto de remissão na modificação legal citada

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

I - "omissis",

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

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

32. Face ao novo regramento, resta afirmar que, **a partir de 1º de janeiro de 2005, há um único percentual - 150%- a ser aplicado para determinação do "quantum" devido a título de penalidade em situações tipificadas como de compensação de tributos ou contribuições administrados pela SRF. Por outro lado, caso a hipótese não configure compensação de tributos ou contribuições, não se aplicam as sanções aqui versadas, tendo em vista o princípio da estrita legalidade, e, do contido no art. 112 do CTN que dispõe sobre a interpretação da lei tributária em matéria penal. Como veremos adiante (sic) o interessado, nestes autos, não efetuou as compensações que pretendia ter por homologadas**

DA SITUAÇÃO DE INADIMPLÊNCIA DO INTERESSADO.

33. Dispõe o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-31 de 2001:

Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada por 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

34. Como já vimos, esta regra evoluiu para se restringir aos casos de aplicação de penalidades decorrentes de diferenças apuradas nas DCTF(s) e que se refiram aos chamados créditos vinculados ao débito como o pagamento, o parcelamento, a



compensação ou a suspensão de exigibilidade. O pagamento e a compensação são atos praticados pelo contribuinte que extinguem o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior verificação. Estes, portanto, são atos do mundo jurídico nos termos do §3º do art. 150 do Código Tributário Nacional, que devem ser exteriorizados na forma da lei. Não pertencem à reserva mental dos sujeitos passivos. O pagamento se consuma mediante recolhimento de importância certa, em moeda corrente, e mediante documento próprio que é DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais - A compensação se opera pela informação prestada pelo sujeito passivo na Declaração de Débitos e Créditos Federais.

35. Nos presentes autos pode-se verificar pelo cotejo das informações prestadas nas DCTF(s) - documentos de fls - e nos formulários de Declaração de insertos nos processos apensados, que o interessado não consagrou juridicamente, as compensações que pretendia ver homologadas. Pelo contrário, as DCTF(s) indicam para cada tributo ou contribuição nos respectivos períodos de apuração em causa, valor de "SALDO A PAGAR", ou seja, valor em aberto passível de ser levado à inscrição como dívida ativa da União. Assim a situação dos autos indica a condição de inadimplência do contribuinte e não de compensação de débitos tributários.

CONCLUSÃO

36. Considerando o todo exposto, concluímos:

Primeiro As autoridades da Secretaria da Receita Federal estão impedidas de se pronunciar sobre direito creditório lastreados em empréstimos compulsórios da "ELETROBRÁS" por absoluta falta de competência legal;

Segundo: Às Declarações de Compensação, já protocoladas, mas pendentes de verificação à data da vigência da Lei nº 11.051/2004, aplicam-se as inovações processuais introduzidas por este novel diploma legal,

Terceiro A compensação de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (sic.) não prescinde de que o ato seja informado na Declaração de Débitos e Créditos Federais no período de apuração do respectivo débito compensado;

Quarto: Somente quando a situação fática se amoldar perfeitamente a hipótese de incidência, prevista em lei, cabe a aplicação de penalidade

(grifos nossos)

Não hesito em afirmar, pois, que há *falta de motivo* ou *corrupção do motivo* ao auto de infração em dissídio, na medida em que é inescandível a contradição, colisão ou desajuste entre os fundamentos ou motivo do despacho decisório e o auto de infração que se apóia no referido despacho.

Daí a razão de haver pontuado alhures que, para o juízo de cognição deste feito, meu entendimento diverso à interpretação posta sobre diversas questões no despacho decisório não interfere no presente julgamento.



É flagrante a meu ver, portanto, a nulidade que vitima o auto em causa, pelas razões deduzidas.

Ademais disso, a nulidade por vício substancial se instalaria por uma interpretação teleológica e construtiva do art. 146 do CTN, que tem seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Numa interpretação teleológica e construtiva do art. 146 do CTN, resultaria a vedação da mudança do critério jurídico do despacho decisório em relação a fato gerador anterior à introdução do novo critério jurídico (do auto de infração).

Sob esta perspectiva, a mudança de “critério” adotada no auto de infração esbarra no art. 146 do CTN.

Por tudo quanto foi deduzido, entendo estar eivado de nulidade por vício substancial o auto de infração.

E, diante do exposto, é indisfarçável a inovação do auto de infração encampada pelo órgão julgador *a quo*, no juízo de procedência do auto.

Sucede que o acórdão de origem assentou ser aplicável o art. 18 da Lei 10.833/03 em sua redação original quanto às declarações apresentadas antes de 30/12/04, e o art. 18 da Lei 10.833/03 segundo as alterações da Lei 11.051/04, em relação à declaração de compensação posterior, tudo ao percentual de 75%.

Todavia, com arrimo no art. 59, § 3º, do Decreto 70.735/72 com a redação dada pela Lei 8.748/93¹¹, deixo de decretar a nulidade do acórdão *a quo*, para levar a termo o exame do feito, como o fiz.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso por vício substancial que fulmina o auto de infração.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA

¹¹ Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º. Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.