

DF CARF MF

~~Fl. 182~~~~S3-C4F2~~~~Fl. 500~~

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10120.720117/2006-02  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-002.172 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2013  
**Matéria** Normas de Administração Tributária  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGÉTICA DE GOIÁS - CELG  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003

**Ementa:**

PROVAS - De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

**FRAUDE. INEXISTÊNCIA.**

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. Diante dos fundamentos jurídicos acostados aos autos, não vejo na conduta do sujeito passivo qualquer prática que se subsuma ao conceito de fraude esculpido no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Este documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-7 de 24/08/2001

é autenticado digitalmente em 24/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

DF CARF MF

Fl. 183

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Luiz Carlos Shimoyama (suplente), Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Winderley Moraes Pereira e Leonardo Mussi da Silva (suplente).

## Relatório

Como forma de elucidar os fatos contidos nos autos, reproduzo o relatório da decisão combatida, *verbis*:

*Cuidam os autos de "Multa Isolada" R\$ 1.520.103,95 (Processo nº 10120.000674/2007-86, fls. 03, em consequência de Pedido de Restituição/Compensação, desse processo de débitos de COFINS decorrentes também da Cofins, no ano calendário 2003, fls. 01 a 06 solicitando a homologação de pretensão crédito, valor original de R\$ 855.625,32 (fls. 02) com débitos próprios no valor de R\$ 1.001.595,00, (V. fls. 12) cuja homologação foi parcial pois, somente reconheceu o valor do crédito em R\$ 643.374,93, fls. 10;*

*Ademais, em razão da não homologação de parte da compensação solicitada pela instância "a quo", a interessada oferece manifestação de inconformidade (fls. 39/46), alegando, que:*

*Através do PER/DCOMP 02609.82381.150304.1.3.04-1876 original, foi compensando débito original de R\$ 1.001.595,00, só que o débito da cofins de fevereiro de 2004, foi declarado com base em valores estimados e superiores aos efetivos.*

*Em 10/05/2004, foram retificados todos os PER/DCOMP's transmitidos em 15/03/2004, em função da apuração do débito da Cofins de fevereiro de 2004, com base efetiva inferior a estimada.*

*Mediante o ocorrido não foram compensados neste retificador todos os créditos compensados no original, tanto é que através do PER/DCOMP 34838.38004.190404.1.3.04- 5707 foi compensado o crédito de Cofins de março de 2003, com saldos da retificação do débito da cofins de fevereiro de 2004.*

*Quando foram retificados os PER/DCOMP em 10/05/2004, por um lapso, esta Impugnante não pediu o cancelamento dos PER/DCOMP's originais, que não foram contemplados nos retificadores, ou seja, os que tiveram saldos de créditos. E o caso do PER/DCOMP 02609.82381.150304.1.3.04-1876 que teve o pedido de cancelamento através do PER/DCOMP 31432.12384.140806.1.8.04-7599.*

*Através do Ofício no 00855/2006 - SRF/DRFGOI/Saort, de 12/09/2006, a CELG ficou cientificada do teor dos Despachos Decisórios DRF/GOI no 262/2006 e 308/2006 relativo ao processo nº 10120.720084/2005-10, que homologou*



DF CARF MF

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~Fl. 184~~

~~S3-C4F2~~  
~~Fl. 501~~

*parcialmente o PER/DCOMP 02609.82381.150304.1.3.04-1876 original.*

*Ocorre que o PER/DCOMP retificador nº 26456.00347-240804.1.7.04-0603 ao ser elaborado, deveria ter sido informado no campo "Tipo de Documento Retificador", o PER/DCOMP 32170.78927.150304.1.3.04-2494 original, sendo que fora informado, erroneamente, o PER/DCOMP 02609.82381.150304.1.3.04-1876, que foi cancelado.*

*Através de quadros demonstrativos numéricos informa o que de fato ocorreu, fls. 20/24.*

*Continua que pelo que se pode perceber, o Sr. Auditor não analisou a situação tributária da Impugnante de forma global, a abranger todo o período declarado, se limitando a analisar, de forma individual, cada PER/DCOMP.*

*"Ora, Sr. Julgador. Se prevalecer a Decisão de não considerar os pedidos de compensações bem como, os de anulações das PER/DCOMP's, na forma solicitada, estaríamos então voltando a estaca zero, e assim, terá que prevalecer as informações contidas da DCTF daquele período; E nele, como pode ser visto, consta o débito real declarado de R\$ 5.019.826,96, em 14/05/2004, valor este não contestado pela Receita Federal até a presente data.*

*Desta forma, como a Impugnante havia estimado e quitado os seus débitos no montante de R\$ 7.949.358,46, estaria esta, a contar com um crédito de quase R\$ 3.000.000,00, na data de hoje.*

*Mas, como sabemos, na realidade, a Impugnante fez previsão de débitos no total de R\$ 7.949.358,46, quitou tais valores, chegando depois à conclusão de que devia apenas R\$ 5.019.826,96, conforme declarou em sua DCTF, vindo a seguir, nos termos da legislação vigente, fazer as devidas correções, e pedir as compensações de direito.*

*Buscando entender a lógica do Sr. Auditor para negar a retificação e cancelamento da PER/DCOMP 02609.82381.150304.1.3.04-1876, a Impugnante constatou que enviara o número errado, uma vez que o retificador deveria ser a de nº 32170.78927.150304.1.3.04-2494. Ciente do equívoco cometido, esta Requerente lembra que erros desta forma devem ser evitados, porém sabe também que eles podem ocorrer com qualquer contribuinte, visto se lidar com uma enorme quantidade de informações codificadas.*

*Como visto, não ocorreu em hipótese alguma, a suposta compensação em duplicidade, apontada, de forma precipitada e errônea, pelo Nobre Auditor Fiscal, Sr. Humberto M. Matsuda.*

*Injusta, portanto, e desprovida de fundamentos foi a acusação contida na Decisão, de que a Impugnante teria agido de forma fraudulenta, ao realizar as compensações na forma consumada.*

Documento assinado digitalmente por Gilson Macêdo Rosenburg Filho em 22/09/2016 às 14:08:00

Assinado digitalmente em 22/09/2016 às 14:08:00 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO Assinado digitalmente em 22/09/2016 às 14:08:00

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

3

*Para que não paire nenhuma dúvida, bem como para que não se cometa a injustiça de causar enormes prejuízos a Impugnante, provocando o enriquecimento sem causa desta Receita, nos expressivos valores acima demonstrados, pede-se sejam analisados os argumentos supra, para que os valores dos débitos, créditos, compensações e pedidos de cancelamentos das PER/DCOMPs sejam conferidos de forma global, desde a apresentação dos débitos estimados, passando pela DCTF dos débitos reais, até a consumação das compensações, com a conseqüente extinção dos débitos”.*

*Por fim pede que, se necessário, seja determinada a visita dos Srs. Auditores desta Delegacia à sede da Requerente, para que toda a documentação acima demonstrada seja conferida, lembrando ainda, que todas estas informações eletrônicas, constam nos arquivos da Receita Federal em Goiânia e protestando por todos os meios de provas em direito permitidos, inclusive perícia contábil, e intimação para sustentação oral de sua Defesa, requer a procedência da presente impugnação para tomar inconsistente e sem efeito o auto de infração agora impugnado.*

*O processo de Representação Fiscal para fins Penais (nº 10120.000677/2007-10) e o processo nº 101020.000674/2007-86, encontram-se apensados a este processo.*

A 4ª Turma da DRJ de Brasília indeferiu a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 03-23045, de 31 de outubro de 2007, cuja ementa abaixo reproduzo:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2003*

*MULTA ISOLADA - É cabível a aplicação de multa isolada do percentual de 150% ao sujeito passivo que apresenta Declaração de Compensação, consciente de que não possui, no momento da transmissão créditos compensáveis - visando impedir a cobrança de tributos devidos.*

*Compensação - Homologa-se a compensação até o limite do crédito reconhecido.*

*- A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP somente é admitida para sanar inexatidões materiais e desde que não tenha o objetivo de inclusão de novo débito.*

*- Será indeferido o pedido de cancelamento da Declaração de Compensação quando formalizado após a intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação. Assim não admitida a retificação pretendida e indeferido o pedido de cancelamento - será ratificada a decisão já prolatada no tratamento do PER/DECOMP cujas retificações e cancelamento eram solicitadas.*

*Solicitação Indeferida*



DF CARF MF

~~Fl. 186~~Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 502~~

Diante da decisão proferida pela primeira instância administrativa, apresentou recurso voluntário valendo-se dos mesmos fundamentos apresentados na manifestação de inconformidade, fls. 77/85.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a análise.

Compulsando os autos, identifiquei quatro matérias objeto da lide: a) diferença entre o valor pleiteado e o valor deferido e multa isolada por ação fraudulenta do sujeito passivo.

É de meridiana obviedade que o recurso se trata de pedido de compensação, de forma que vejo a necessidade de passar pela evolução legislativa que trata do assunto.

O Código Tributário Nacional arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170 do CTN). Essa previsão encampa uma conotação de norma delimitadora de simples perspectiva de direito, notadamente por ser dirigida à autoridade administrativa.

Com o escopo de fulminar qualquer conjectura voltada à atribuição de letra morta ao instituto da compensação em matéria tributária, em nível federal, houve a devida instrumentalização desse instituto jurídico, de modo que a Lei nº 8.383/91, por força do seu art. 66, passou a autorizar a autocompensação de indêbitos tributários no âmbito do lançamento por homologação.

Assim, para que o contribuinte pudesse se valer do direito subjetivo à autocompensação de indébito tributário, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, com alterações introduzidas pelo art. 39 da Lei nº 9.250/95, bastava, simplesmente, que o mesmo tivesse efetuado pagamento indevido ou maior de tributos e que a compensação se realizasse com débitos vincendos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Todavia, essa autocompensação deveria ficar demonstrada na contabilidade do sujeito passivo, tendo em vista o poder-dever do fisco de fiscalizar e verificar a regularidade da compensação, ou, sendo o caso, diante da apuração de eventuais irregularidades, cabendo-lhe notificar as diferenças e/ou excessos praticados. Desta forma, prova-se que ocorreu a autocompensação com a apresentação da respectiva escrituração nos livros fiscais.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigos 73 e 74, a Administração Tributária passou a admitir a compensação de créditos do sujeito passivo, perante SRF, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da mesma Secretaria, vencidos ou vincendos, ainda que não fossem da mesma espécie e nem tivessem a mesma destinação constitucional.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

5

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

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

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

*Art. 74. 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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).*

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

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

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

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

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

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

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

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



DF CARF MF

~~Fl. 188~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 503~~

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

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

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

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

*VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais); (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).*

*VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

2009/01 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

7

DF CARF MF

Fl. 189

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

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

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

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

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

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

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

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2



DF CARF MF

~~Fl. 190~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão nº 3402-002.172

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 504~~

*f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

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

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§ 16. Nos casos previstos no § 12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§ 17. O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/10/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

9

EGIDBSGN C

Gr12: 2

Regulamentando os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi baixado o Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, dispondo sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo, decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

*Art. 1º. É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.*

(...)

*Art. 7º. O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.*

A Secretaria da Receita Federal do Brasil normatizou os procedimentos de compensação mediante edição da IN/SRF nº 21, de 10/03/1997, alterada pela IN/SRF nº 73, de 15/09/1997.

Sempre que o contribuinte fosse detentor de um crédito perante a SRFB podia utilizá-lo na liquidação ou amortização de débito do mesmo tributo ou de outro tributo.

Assim, a compensação poderia ser feita:

· Independentemente de requerimento, se relativo a tributo ou contribuição da mesma espécie e se o crédito fosse anterior ao débito (IN SRF nº 21, art. 14);

· Mediante requerimento do contribuinte: se relativo a tributo ou contribuição de espécie diferente (IN SRF nº 21, art 12). Neste caso, a compensação de débitos vencidos poderia ser efetuada desde que não existissem débitos vencidos, ainda que parcelados (IN SRF nº 21, art.12, § 3º); quando o débito fosse anterior ao crédito (IN SRF nº 21, art.14, §7º); quando o débito for de outro contribuinte (IN SRF nº 21, art.15); quando o débito for decorrente de lançamento de ofício (IN SRF nº 21, art. 16);

· Em procedimento de ofício (IN SRF nº 21, art. 6º).

A partir de 01/10/2002, com a publicação da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, implementaram-se novas regras para a compensação, conforme transcrição acima.

Com essa alteração, a compensação passa a ser declarada pelo próprio contribuinte, por meio da entrega da “Declaração de Compensação” (eletrônica, pelo PER/DCOMP, a partir de 14/05/2003), na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

A compensação realizada nesses moldes extinguiu o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.



EGIDBSGN C

~~012-3~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 505~~

Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, em 01/10/2002, foram transformados em declaração de compensação, desde o seu protocolo, e os débitos a ela vinculados passaram para a condição de extintos sob condição resolutória.

Com a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003, foram consubstanciadas na letra da lei, as vedações à compensação declarada pelo sujeito passivo, veiculadas pela IN SRF 210/2002, quais sejam, a compensação envolvendo:

a) os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU (obs: pela redação constante do normativo, tratava-se de débitos inscritos em DAU); e

b) os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo.

Além dessas restrições, proibiu-se a compensação mediante Dcomp de débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

Estabeleceu-se que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo como sendo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Também se colocou fim à discussão tormentosa acerca de estar ou não os débitos indicados na Dcomp confessados, vez que se gravou legalmente que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Prescreveu-se, também, que não homologada a compensação, o sujeito passivo seria cientificado e intimado a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. Caso não o fizesse, seria o débito encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU, ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo apresentar, manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, cabendo recurso ao Conselho de Contribuintes da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso citados obedecem 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 (CTN), relativamente ao débito objeto da compensação, ou seja constituem reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Segundo dispunha a MP em questão, a SRF disciplinaria o que foi disposto, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Assinado digitalmente em 24/05/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

Assinado digitalmente em 24/05/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

11

EGIDBSGN C

Gr12: 4

Posteriormente, a Medida Provisória 219/2004, convertida na Lei nº 11.051/2004, esculpiu a espinha dorsal do instituto da compensação trazendo mudanças importantes ao art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não mais poderiam ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração:

a) envolvendo créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRFB com débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido por essa Secretaria;

b) o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

c) o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil- SRFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

As compensações efetuadas pelo sujeito passivo nas hipóteses do art. 74, § 3.º da Lei n.º 9.430/96 (hipóteses de vedação) passam a ser consideradas como não declaradas.

Neste passo, são consideradas não declaradas as compensações que envolvam:

1. o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
2. os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;
3. os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
4. o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;
5. o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
6. valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

E, além dessas, são, da mesma forma, consideradas como não declaradas, compensações em que o crédito:

- seja de terceiros;



EGIDBSGN C

~~GH2.5~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 506~~

- refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969;
- refira-se a título público;
- seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; e
- não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Em se tratando de compensação não declarada que se refira às hipóteses indicadas nas letras "a" a "e" acima – ou seja, no caso das hipóteses referidas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 –, será exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007.

Considerar não declarada determinada compensação tem, dentre outras, as seguintes implicações:

1. o débito nela constante não está extinto sob condição resolutória de ulterior homologação, logo, não há que se falar em homologação tampouco em prazo para tal procedimento;
2. o documento apresentado pelo contribuinte não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos nele constantes;
3. não se verifica, bem assim, hipótese para apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do rito processual previsto no Decreto nº 70.235/1972;
4. por conseguinte, o disposto no inciso III do art. 151 não opera seus efeitos, no que toca ao débito – ou seja, não ocorre a suspensão de sua exigibilidade.

Por derradeiro, importante observar que o Parecer PGFN/CAT nº 1.499, de 28/09/2005, em análise sobre diversos aspectos inerentes ao instituto da compensação, assim se manifestou:

#### XIV – CONCLUSÕES

143. *Ante todo o exposto, chega-se às seguintes conclusões:*

*a) Importante atentar para os atos normativos que autoriza(ra)m a utilização da compensação tributária, pelo que foi objeto de apreciação, no tópico I do presente trabalho, com breves comentários, a evolução da legislação acerca do instituto sob comento;*

*b) para a realização da compensação, quando a mesma é regida pelo Direito Tributário, é necessária a existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.*

*Além disso, eventual regra regulamentar, dispendo sobre o*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2017 por ILSO SON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em ?

Assinado por OILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

13

EGIDBSGNC

Gr12: 6

*encontro de contas, nunca pode ser contrária às normas de hierarquia superior, mas sempre vinculada aos seus limites;*

*b.1) o ente tributante possui autonomia na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal;*

*c) a legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação. Assim, no mesmo diapasão do Direito Privado, a compensação do regime de Direito Público exige a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra, havendo duas obrigações recíprocas entre as partes, sendo que o que diferencia aqueles regimes de compensação é o fato de que no Direito Tributário (Direito Público) as partes têm de ser credor e devedor recíprocos ex lege e ab initio;*

*c.1) os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, se observadas todas as demais condições estabelecidas na Lei nº 9.430/96 e legislação correlata;*

*c.2) assim, os pedidos administrativos de compensação, fundados em créditos de terceiro, pendentes de análise pela RFB, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação. Ou seja, não se aplicam a conversão do "pedido de compensação" em "declaração de compensação" (com a extinção automática do crédito tributário), e nem mesmo, por consequência, o prazo previsto no § 5º, do art. 74, da lei nº 9.430/96 para homologação da compensação (cinco anos);*

*c.3) aplica-se o entendimento retro, também, aos pedidos de compensação, pendentes de apreciação, quando fundados em créditos que se refiram a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969; ou que se refiram a títulos públicos; ou sejam decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado; ou que não se refiram a tributos ou contribuições administrados pela RFB;*

*c.4) com a entrada em vigor do art. 4º da Lei nº 11.051/04, as compensações, pretendidas a partir desta data, em que os créditos sejam de terceiros (assim como aqueles que se encontrem nas situações elencadas no item anterior), serão consideradas não declaradas (vide, a respeito, os recém incluídos §§ 12 e 13 da Lei nº 9.430/96, que disciplinam esta situação);*

*d). Antes da MP nº 135/2003, havia um expediente administrativo, no âmbito da SRF, denominado "manifestação de inconformidade" e disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. Seu objetivo era atacar o não-reconhecimento do direito creditório do contribuinte.*

Documento assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO.

14



EGIDBSGN G

~~GH2-7~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C442~~  
~~Fl. 507~~

*Referido expediente, aplicável aos processos de compensação, carecia de previsão legal, pelo que não era capaz de levar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente. Afinal, o art. 151, III, do CTN é expresso em exigir a existência de "leis reguladoras do processo tributário administrativo" prevendo as reclamações, que, assim, uma vez apresentadas, passariam a suspender a exigibilidade do crédito tributário;*

*d.1) por outro lado, com a MP nº 135/03, a situação passou a ser outra. Com efeito, a citada MP, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, alterou a Lei nº 9.430/96. Esta Lei, reguladora do procedimento da compensação, passou a prever, no § 9º do seu art. 74, um instituto novo, também denominado "manifestação de inconformidade", atribuindo-lhe eficácia suspensiva (vide § 11 daquele dispositivo legal);*

*d.2) destaque-se: a despeito de possuírem o mesmo nomen juris (manifestação de inconformidade), trata-se de figuras distintas, com efeitos diversos. A primeira, não prevista em diploma legal, não possuía efeito suspensivo, ao passo que a segunda, inicialmente prevista na MP nº 135/03, atende ao preceito do art. 151, III, do CTN, sendo apta, pois, a suspender a exigibilidade do crédito tributário;*

*d.3) aquela manifestação de inconformidade apresentada nos termos da legislação antiga (durante sua vigência), que não lhe conferia o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mesmo pendente de apreciação por parte da Autoridade Administrativa, deve continuar subordinada à disciplina anterior. Ou seja, a edição da MP nº 135/2003 não pode, jamais, provocar a suspensão da exigibilidade dos créditos objeto de manifestações de inconformidade fundadas na IN SRF n.º 210/2002, ainda que pendentes de apreciação. Deste modo, a inscrição em Dívida Ativa da União de créditos que se encontrem em tal situação (expediente previsto na IN SRF n.º 210/2002 pendente de apreciação), realizou-se pautada pela legalidade, não devendo se cogitar da suspensão ou cancelamento da mesma;*

*e) apenas as declarações de compensação (DCOMPS) apresentadas à Secretaria da Receita Federal após 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP nº 135/2003) constituem-se confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados (§ 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluído pela MP nº 135/03);*

*e.1) as compensações consideradas não declaradas, a teor dos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei 9.430/96 (acrescentados pela Lei nº 11.051/04), não se constituem confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Para tanto, impõe-se que a compensação seja apresentada após 30/12/2004 (data da publicação e entrada em vigor da Lei nº 11.051/04);*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado eletronicamente em 24/09/2013 por SILSON MACEDO ROSENBERG FILHO Assinado digitalmente em 2

L. ROSENBERG FILHO SILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

15

EQIDBSGN C

Crt12: 8

*f) com a inclusão do art. 170-A ao CTN, restou ainda mais evidente que a inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações apresentadas após sua entrada em vigor, desde que o sejam até 29/12/04, pois, como se verá a seguir (alínea "f.2"), a partir desta data o tratamento a ser dado é outro;*

*f.1) por outro lado, aquelas homologações havidas antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há efeito retroativo (Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004 - fls. 06);*

*f.2) situação diversa passou a ocorrer com a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04, que diz que a compensação, nesta hipótese, deve ser considerada não declarada;*

*f.3) apenas as compensações pretendidas após a entrada em vigor daquele diploma legal (Lei nº 11.051/04) devem ser consideradas não declaradas, o que traz efeitos diversos daqueles advindos da não homologação do encontro de contas declarados pelo sujeito passivo. Naqueles casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.*

*f.4) ainda, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da citada Lei nº 9.430/96, de modo que o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e aos recursos facultados aos declarantes regulares;*

*f.5) em caso de decisão judicial expressa e inequívoca em reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, que determine/autorize que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o disposto no art. 170-A do CTN, não pode a compensação ser recusada pela Administração, devendo ser seguida a orientação da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, veiculada por meio da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março de 2005. Em casos como esses, é importante que a unidade da SRF, imediatamente, dê ciência da decisão à PGFN, para que esta adote as providências judiciais pertinentes, a fim de reverter a decisão contrária ao CTN. Outra providência, que se revela de grande utilidade, pelo que se sugere sua implementação, é a seguinte: tratando-se de ação de Mandado de Segurança nesta matéria, as próprias unidades da RFB deveriam adotar como padrão de comportamento informar destacadamente (por exemplo, em "ementas" ou procedimento similar na primeira página) a incidência no caso da norma contida no art. 170-A do CTN (existe, assim, uma contribuição a que o juiz, para conceder a determinação, expressamente proclame a inconstitucionalidade do art. 170-A do CTN, o que*



EGIDBSGN C

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~Fl. 198~~

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 508~~

*para as subseqüentes atuações da PGFN em juízo cria uma grande facilidade);*

*g) o fato de não ser possível a compensação (por a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso) não implica dizer que o crédito não possa ter sua exigibilidade suspensa, por força da decisão judicial expressa (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito;*

*h) o art. 18 da Lei nº 10.833/03 restringiu a aplicação do art. 90 da MP nº 2158-35/2001 (caso de derrogação implícita);*

*h.1) apenas a multa isolada passou a ser objeto de lançamento de ofício, e, mesmo assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas no sobredito art. 18, sendo certo, ainda, que aquela sanção deve ter por base de cálculo as diferenças apuradas em virtude do encontro de contas indevido;*

*h.2) com a publicação da Lei nº 11.051/04, art. 25, o art. 18 da Lei nº 10.833/03 passou a ter nova redação, tendo sido alteradas as hipóteses em que a multa isolada deve ser lançada de ofício. Posteriormente, a MP nº 252, de 15 de junho de 2005, promoveu nova alteração naquele dispositivo legal, dispondo, desta feita, acerca dos percentuais da multa isolada.;*

*h.3) nos casos de tributos ou contribuições administrados pela RFB, vinculados a demandas judiciais, onde não tenha havido o trânsito em julgado da respectiva decisão, anterior à Lei nº 11.051/04, que reconheceu a existência de crédito em favor do sujeito passivo da relação tributária, pode ser realizado pela autoridade competente o lançamento de ofício da multa isolada, aplicável em virtude de o contribuinte ter tentado a compensação a despeito da existência de expressa disposição legal em sentido contrário (art. 170-A, do CTN);*

*h.4) situação diversa ocorre quando a DCOMP é apresentada após a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04. Como já visto, neste caso a compensação é considerada não declarada, devendo a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida, constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão, sendo também aplicada a multa prevista no art. 18, da Lei nº 10.833/03;*

*i) com relação ao prazo prescricional para cobrança do crédito tributário compensado pelo sujeito passivo mediante a entrega da declaração de compensação – DCOMP, esta Coordenação-Geral adotou o entendimento expandido pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, através da Solução de Consulta Interna nº 27, de 05 de outubro de 2004, com as observações constantes dos itens 126 a 141 deste trabalho;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001.

Assinado digitalmente em 24/03/2015 por WILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/2015 por WILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

17

EGIDBSGN C

Grf12 :

*i.1) entretanto, para as DCOMPs apresentadas após 30/12/2004 (data do início da vigência da Lei nº 11.051/04) e consideradas não declaradas, não se aplica o raciocínio da mencionada Solução de Consulta Interna. Isto pois, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da Lei nº 9.430/96, de modo que não há a confissão de dívida, o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e recursos facultados aos declarantes regulares;*

*i.2) nestes casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar, dentro do prazo prescricional previsto no CTN, aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.*

Após esta breve digressão, retornando os autos, conforme dito alhures, as matérias objeto deste processo são: a diferença entre o valor pleiteado e o valor deferido e a aplicação de multa isolada por ação fraudulenta do sujeito passivo.

### DOS FATOS

Nos termos da descrição dos fatos constante nos autos, o recorrente apresentou o PERD/COMP nº 34838.38004.190404.1.3.04-5707, que foi baixado para tratamento manual no processo nº 10120.720117/2006-02, pleiteando indébito da Cofins referente ao período de apuração 03/2003, no valor de R\$ 855.625,32, para compensar com débito da Cofins referente ao período de 03/2004. Acontece que esse mesmo crédito teria sido pleiteado no PER/DCOMP nº 02609.82381.150304.1.3.04-1876 para extinguir débito da Cofins relativo ao período de apuração de fevereiro de 2004.

Em face dos fatos apurados, a DRF emitiu o Despacho Decisório DRF/GOI nº 29, de 26 de janeiro de 2007, negando o direito creditório sob o fundamento de que o crédito era inexistente, pois fora usado para extinguir parte de outro débito.

Diante destas circunstâncias, a Autoridade Fiscal aplicou a multa do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no percentual cominado no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento) do total dos débitos indevidamente compensados.

Delimitada a lide em duas matérias, o indeferimento do pedido de restituição com a conseqüente não-homologação da compensação de compensação e a multa isolada, passo a apreciação.

### RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Conforme já mencionado o recorrente reproduz suas razões recursais apresentadas na manifestação de inconformidade. Entende que a prova da não duplicidade está no novo confronto entre os débitos e créditos declarados em suas retificadoras.

Definitividade no âmbito adm.

Destarte, como os pedidos de retificação e cancelamento foram indeferidos pela Autoridade Fiscal competente, nos termos do Despacho decisório nº 308/2006 e não contestados pelo sujeito passivo, entendo que não há provas do direito alegado pelo recorrente.



EGIDBSGN C

GA311

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C4F2~~  
~~Fl. 509~~

Sinto-me obrigado a tecer pequenas considerações sobre provas no direito pátrio.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, in verbis:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti *as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.*

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.*

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

EGIDBSQNG

G11312

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, como o recorrente não apresentou provas de seu direito, vejo-me na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos. Diante deste contexto, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância na matéria referente às compensações não homologadas.

#### MULTA ISOLADA

Reproduzo a descrição dos fatos jurídicos e o enquadramento legal utilizados pela Autoridade Fiscal para sustentar a feitura do auto de infração.

*A contribuinte acima identificada efetuou compensação indevida de valores conforme declaração prestada no PER/DCOMP nº 34838.38004.190404.1.3.04-5707, baixado para tratamento manual no processo nº 10120.720117/2006-02, o que resultou no Despacho Decisório DRF/GOI nº 29, de 26 de janeiro de 2007, cuja cópia passa a integrar o presente auto.*

*Consoante explicitado no referido Despacho Decisório, a compensação foi considerada não homologada, pelo fato de estar sendo utilizado um crédito inexistente, já objeto de encontro com outro débito em procedimento de compensação parcial realizada no PER/DCOMP nº 02609.82381.150304.1.3.04-1876.*

*Em razão do que foi aduzido, a multa aplicada é a prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no percentual cominado no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento) do total dos débitos indevidamente compensados.*

*Foram compensados débitos no montante original de R\$ 1.000.199,99 (um milhão, cento e noventa e nove reais e noventa e nove centavos), acrescido de multa no valor de R\$ 13.202,64 (treze mil, duzentos e dois reais e sessenta e quatro centavos), perfazendo um importe total de R\$ 1.013.402,63 (um milhão, treze mil, quatrocentos e dois reais e sessenta e três centavos), relativo a COFINS do período de apuração de março de 2004.*

*Cálculo da multa aplicada: R\$ 1.013.402,63 x 150% = R\$ 1.520.103,95.*

*Em face dos cálculos apresentados, aplica-se, então, a multa de R\$ 1.520.103,95 (um milhão, quinhentos e vinte mil, cento e três reais e noventa e cinco centavos).*

*Por se tratar a infração aqui sancionada, em tese, de tipo qualificado no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, é formalizada representação fiscal para fins penais*



EGIDBSGN C

~~Fl. 202~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~SJ-C4T2~~  
~~Fl. 510~~

perante o senhor Delegado da Receita Federal em Goiânia, por meio do processo nº 10120.000677/2007-10.

#### Enquadramento Legal:

Art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e art. 117 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

A infração ocorreu em 19/04/2004 e a ciência do auto de infração se deu em 09/02/2007.

Vejamos a evolução legislativa sobre a multa isolada prevista para compensações não-homologadas.

*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.*

Posteriormente, a norma inserta no referido art. 18 foi sucessivamente alterada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004:

*"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.*

*§ 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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Assinado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

21

EG!DBSGNC

Gr1314

.....

§ 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)

Em seguida, a Lei nº 11.196/2005 modificou mais uma vez o art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Art. 117. O art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

"Art. 18.

(...)

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

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

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

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

(...)

Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II - desde 14 de outubro de 2005, em relação ao disposto:

(...)

d) nos arts. 38 a 40, 41, 111, 116 e 117 desta Lei;

Finalmente, a Lei nº 11.488/2007, de 15 de junho de 2007, deu a redação atual ao citado artigo.

"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)



EGIDBSGNG

04315

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão n.º 3402-002.172

~~S3-C4P2~~  
~~Fl. 511~~

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

§ 2<sup>º</sup> 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)

§ 3<sup>º</sup> 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.

§ 4<sup>º</sup> 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 § 1<sup>º</sup>, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (conversão da Medida Provisória nº 151, de 31/10/2003) limitou a imposição de multa isolada apenas sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e determinou que somente seria aplicada 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.

A Lei nº 11051, de 29 de dezembro de 2004 modificou aplicação da multa para os casos de não homologação de compensação em que ficar caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio.

Definiu como percentual aqueles previstos no inciso II do **caput** ou no § 2<sup>º</sup> do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Inseriu a regra de aplicação da multa para os casos de compensação considerada não declarada nas hipóteses previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Já a Lei nº 11.196/2005 alterou o § 4<sup>º</sup>, inserindo os incisos I e II que previam percentuais diferenciados para a infração que fosse identificada a presença do evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

EGIDBSGN C

Gr1316

Nos termos do art. 132, II, as alterações só produziram efeitos a partir de 14 de 10/2005.

Por fim, a Lei 11488/2007 alargou a possibilidade de aplicação da multa isolada para todos os casos em que se comprove falsidade da declaração apresentada. O percentual a ser aplicado é de 150%, exegese da nova redação do § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Essas foram as principais alterações produzidas pelas Leis nºs 11.051, de 29/12/2004, 11.196, de 21/11/2005, e 11.488, de 28/03/2007 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Retornando aos autos, na data da infração, a Lei nº 10.833/2003 regia a matéria. A Autoridade Fiscal entendeu que ao buscar a compensação utilizando crédito que sabia não existir o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude, definido pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, e aplicou a multa de 150% sobre o valor compensado indevidamente.

Analisemos, então, os citados artigos.

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

*I - da ocorrência do fato gerador 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.*

XAVIER enumera os critérios para aplicação dos preceitos acima da seguinte forma, dividindo-os em três:

*O primeiro requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.*

*O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva.*

*O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos méis de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

24



EGIDBSGN C

~~GH317~~

Processo nº 10120.720117/2006-02  
Acórdão nº 3402-002.172

~~S3-C4T2~~  
~~Fl. 512~~

*tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais.*

O tema é tratado com maestria pelo professor Greco, que discrimina com propriedade o alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64:

*Aqui está o fulcro do debate que permite identificar o sentido e alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Trata-se de identificar a existência do processo formativo do fato gerador legalmente previsto.*

*Ou seja, se estiver em curso o processo formativo do fato gerador, vale dizer, tiverem sido realizados ato que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ocorrência seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer, configura hipótese do art. 72 da Lei nº 4502/64.*

*Por outro lado, a segunda parte do art. 72, ao se referir a "excluir ou modificar" as características essenciais do fato gerador, modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento, está claramente prevendo condutas que se realizam depois da ocorrência do fato gerador, pois só é possível excluir ou modificar "características" de algo que já exista.*

Após esses preciosos ensinamentos, regressando aos fatos jurídicos que deram ensejo a lavratura do auto de infração, nos termos do termo de fiscalização, o sujeito passivo colimou compensar crédito tributário com indébito que deveria saber não existir.

Em minha opinião, não há como subsumir os fatos jurídicos à dicção legal prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

Na redação do referido artigo, 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.

Ora, apresentar um indébito que deveria saber não existir para compensar créditos tributários não demonstra a vontade dolosa de pratica dos núcleos verbais que tipificam a conduta. Não vejo como sua conduta tenha objetivado impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador referente a março/2004, tampouco o intuito de modificar ou excluir características essenciais do fato gerador para fins de evitar ou diferir seu pagamento, uma vez que o próprio contribuinte declarou ao fisco a ocorrência do fato gerador e buscou extingui-lo via compensação. Portanto, não há na conduta do sujeito passivo qualquer prática que se subsuma ao conceito de fraude esculpido no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Forte nestes argumentos, dou provimento parcial ao recurso do sujeito passivo para cancelar a multa isolada.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Identificado digitalmente em: 24/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO. Assinado digitalmente em 2

4/09/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

25

EGIDBSGNC

G#318

Sala de sessões, 22/08/013

Gilson Macedo Rosenburg Filho