



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

Processo nº 10830.724988/2012-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.260 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria Multa - Compensação Indevida
Recorrente ITAMBÉ INDÚSTRIA DE PRODUTOS ABRASIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA.

CRÉDITOS DE TERCEIROS E DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO DECLARAÇÃO. Sujeita-se à multa isolada de 75% quem declara compensação com crédito de natureza não tributária e supostamente cedido por terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

ITAMBE INDÚSTRIA DE PRODUTOS ABRASIVOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 26/09/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.403.721,54.

A exigência decorre da aplicação da multa de 75% sobre o valor de débitos compensados indicados em Declarações de Compensação - DCOMP, consoante exposto na conclusão do Termo de Verificação Fiscal à fl. 13:

A fiscalizada protocolou as DCOMP em comento em 28/06/2012, submetendo-se, pois, à legislação acima citada. O crédito utilizado nos procedimentos compensatórios, advieram única e exclusivamente do processo administrativo nº 10166.001771/2012-27, que, conforme exaustivamente comprovado, possui pessoa jurídica diversa no pólo ativo e não traz direito creditório algum reconhecido em seus autos. Por isso, as respectivas DComps foram consideradas não declaradas, com base no art. 74, §12, II, "a" da Lei nº 9.430/96, sujeitando o contribuinte em foco ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 18, da Lei nº 10.833/03 e alterações, como exposto alhures.

As DCOMP foram analisadas nos autos do processo administrativo nº 10166.002455/2012-72 e restaram não-declaradas *por não ser a declarante a pessoa jurídica postuladora dos direitos creditórios, em tese, constantes do aludido feito.*

As declarações foram apresentadas em papel, consignando-se no campo destinado à *origem e valor do crédito utilizado* a seguinte referência: *PROCESSO ADMINISTRATIVO JUNTO À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOB O NRO: 10166.001771/2012-27. A contribuinte juntou às declarações cópia de petição juntada ao processo administrativo nº 10166.001771/2012-27 para Habilitação, seguida de escritura pública que tem por objeto direitos de crédito oriundos da apólice nº. 096326, referente a empréstimo de 1904 da Prefeitura do Distrito Federal dividido em 200.000 Apólices de valor Nominal de L=20 libras cada uma, juros de 5%, ouro e amortização de 1,2% ao ano, Autorizado pela Lei Federal nº.1101 de 19 de novembro de 1903 e pela Lei Municipal nº. 976 de 31 de dezembro de 1903, conforme Escritura Pública de Declaração de Propriedade de Direitos Creditórios de 06.03.2012, lavrada no livro 1207, fls. 161/162 do Tabelionato do Sexto Ofício de Notas de Salvador-BA (fls. 55/58).*

No despacho decisório de não-declaração das DCOMP, a autoridade fiscal reportou-se à vedação legal de compensação de créditos de terceiros, observando que *a melhor interpretação* destas normas *impõe o entendimento de que o crédito não pode ser apurado por outrem, devendo, originariamente, emanar de relação própria com o contribuinte que declara a compensação.* Alertou que seria inútil o autor apresentar teorias ultrapassadas acerca da transferência ocorrida via escritura pública, pois o art. 123 do CTN é taxativo no sentido de as operações entre particulares em nada vincular o fisco. Acrescentou que o fato de o crédito ter sido adquirido mediante contrato de cessão não altera a vedação legal e ressaltou que *mesmo se próprio o suposto crédito, ainda assim impossibilitado de usá-lo estaria o sujeito*

passivo, vez que o anseio creditório externado pela peça autuada sob o nº 10166.001771/2012-27 foi indeferido, por cuidar de “tributos” não administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Considerando que o crédito foi objeto de transferência por parte de terceiros, a não declaração restou fundamentada no art. 74, §12, II, “a” da Lei nº 9.430/96, sujeitando o contribuinte em foco ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 18, da Lei nº 10.833/03 e alterações, como exposto alhures, quando a autoridade fiscal reproduziu o art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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.

(...)

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

Impugnando a exigência, a contribuinte afirmou violado seu direito à ampla defesa e ao contraditório, por não poder exercer seu direito de recurso contra o despacho decisório de não-declaração das DOCMP, bem como por inexistir no Auto de Infração, mas apenas no Termo de Verificação Fiscal, menção ao fundamento legal que justifica o percentual da multa aplicada. Argumentou que o crédito pleiteado seria financeiro, e seu reconhecimento e utilização não estariam adstritos à legislação tributária. Defendeu a inaplicabilidade da multa, sem que seja aferida sua culpabilidade, além de seu evidente caráter confiscatório.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Incabível a argüição de nulidade do lançamento de ofício quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Quando presentes a completa descrição dos fatos e o enquadramento legal, mesmo que sucintos, de modo a atender integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/03/2014 (fl. 207/208), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 04/04/2014 (fls. 210/226), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Assevera que além lavratura deste auto de infração aplicando multa em razão da não consideração da compensação, *o valor do débito compensado já deverá ser inscrito em dívida ativa e objeto de cobrança judicial, sem que tenha sido permitido à Impugnante a chance de se manifestar contra as razões que fundamentaram tal decisão, nos termos do Decreto 70.235/72*. Argumenta que o entendimento da Fazenda Nacional contra a possibilidade de recurso contra a não-declaração da compensação, e a *ausência da devida fundamentação legal quanto ao percentual decorrente da penalidade aplicada* configuram violação ao Decreto nº 70.235/72 e ao princípio da legalidade. Transcreve excertos da decisão recorrida e se opõe ao que ali consignado, na medida em que os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 exigem a indicação do fundamento legal no auto de infração. Acrescenta que:

Dizer que o fato do presente auto de infração possuir fundamentação e fatos semelhantes ao que teria o auto de infração que deveria ser lavrado, mas não o foi sob o fundamento do art. 74, da Lei nº 9.430/96, chega a ser escárnio ao fato de vivermos num Estado de Direito.

O fato do parágrafo 13º desta Lei estabelecer que as regras aplicadas a compensação não homologada, presentes nos §§2º e 5º a 11º do referido artigo, não se aplica às hipóteses previstas no §12 deste artigo, relativas a compensação não declarada, não implica em entender que não há possibilidade de recurso contra tal decisão.

O direito a ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente consagrado, não permite a interpretação de que foi negado o direito ao recurso contra decisão que considerar como não declarada uma compensação, mas tão somente que os procedimentos para exercício de tais direitos que não serão aqueles previstos para as compensações não homologadas.

Complementa que a competência para legislar sobre compensação não autoriza disposições sobre *direitos constitucionalmente consagrados*, e que há omissão na norma que deve ser preenchida nos termos do art. 108 do CTN. Entende que *o débito objeto da compensação não declarada tem que ser lançado em Auto de Infração competente, para a partir de sua negativa ser aplicada a multa objeto desta autuação, porque lhe é acessória*, sob pena de ser impedido o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, restando eivados de nulidade os atos daí consequentes.

Cita o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, e discorda da aplicação do art. 59 da Lei nº 9.784/99 em detrimento aos arts. 14, 15 e seguintes do Decreto nº 70.235/72, vez que resta assegurada a ampla defesa da contribuinte e não há efeito suspensivo. Conclui que o lançamento é nulo porque lavrado com preterição do direito de defesa da contribuinte, nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Invoca os arts. 37, *caput* e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal; art. 97, inciso I e art. 142, parágrafo único, ambos do CTN; e art. 2º da Lei nº 9.784/99 para afirmar que todo ato administrativo *deve possuir uma fundamentação correta*, cuja omissão ou equívoco impede o direito de defesa do autuado. Diz que *no presente caso, foi aplicada uma multa de 75%. Não há no Enquadramento Legal do referido auto de infração, norma que justifique a aplicação deste percentual... Por que não 20%, 50%, etc...?* E conclui que a nulidade do lançamento não pode ser afastada frente a *uma violação clara e objetiva, que deve ser observada pelo administrador, nos termos do art. 4 do CTN, uma vez que a lei não permite discricionariedade e não excetua sua aplicação em caso de apresentação de defesa por parte do contribuinte*.

Passando ao mérito, defende que o crédito utilizado é de natureza financeira, *objeto de pedido de conversão em renda, pois foi dinheiro emprestado a União e tem que ser pago em dinheiro e neste caso a compensação é amplamente admitida*, conforme doutrina que cita. Aliás, neste sentido, em se tratando de pagamento, e não de compensação, haveria erro na fundamentação jurídica da não-declaração.

Diz ser *indiferente a questão constitucional suscitada e utilizada como fundamento para afastar o mérito do pedido, porque o importante, e que não foi objeto de análise por parte do julgamento de primeira instância, é que a norma utilizada como embasamento para não declarar a compensação e, por conseguinte, a aplicação da multa objeto da presente autuação (art. 74, da Lei nº 9.430/96), versa sobre compensação tributária, não possuindo incidência no presente caso, uma vez que se trata de PAGAMENTO!* Observa que o pagamento e a compensação são tratados em dispositivos diferentes no CTN, e que a doutrina admite a quitação de tributos por meio de títulos públicos ou *outro bem que não a moeda em curso legal no país*. Cita o art. 6º da Lei nº 10.179/2001 e o art. 78, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, defendendo a aplicabilidade imediata deste, como já reconhecido pelo Poder Judiciário. Acrescenta referências à Lei nº 10.072/2000, acerca de refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal, para argumentar que *o pagamento de tributos utilizando-se os títulos, não teria assim a União qualquer prejuízo, bem como se refere ao art. 1º, inciso III da Lei nº 9.665/98, que concederia ao Poder Executivo a competência necessária para receber o título da Dívida Externa em pagamento*. Menciona, ainda, *despacho do Ministro da Fazenda, publicado no Diário Oficial do dia 1º de abril de 2002, exarado nos autos do processo nº 10168.005347/87-88, deferindo pedido análogo, dirigindo o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para as providências complementares, conforme cópia anexa*, e finaliza consignando que:

Assim, no presente caso, o que se tem é que a lei atribui à Fazenda Nacional a competência para receber os títulos da dívida externa como pagamento, bem como a instrumentalização desta utilização. Ocorre que, dentro do Ministério, tal competência foi repartida entre o Tesouro Nacional ou a Procuradoria da Fazenda Nacional, no caso de reconhecimento do título, e a Receita Federal, para a sua efetiva utilização em pagamento.

Com relação ao crédito utilizado, há o pedido de reconhecimento e conversão, dirigida ao Ministro da Fazenda, conforme requerimento protocolado em anexo, o qual não foi analisado; bem como possui o pedido de utilização do mesmo, dirigido à Receita Federal, que indevidamente indeferiu o pedido, já objeto de recurso.

Reporta-se ao §16 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para argumentar que, como não houve falsidade, *inexiste justificativa para a aplicação da multa de 150%*. Acrescenta que *falou boa-fé aos julgadores da 2ª Turma da DRJ/JFA, que ao constatar a inexistência de má-fé da Recorrente e ausência de fraude, mantiveram a multa porque o crédito teria por origem uma dívida do Estado do Paraná*. Diz adquiriu crédito objeto do processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, no qual o detentor do crédito *requereu a conversão do débito da Fazenda Pública Federal em Títulos Públicos Federais, para fins de cessão e quitação de tributos federais, nos termos do inc. II, do art. 1º c/c arts. 2º e 6º, todos da Lei 10.179/01*, observa que não houve indeferimento naquele processo, e que desistiu do pedido de habilitação ante as notícias de fraude que poderia influenciar negativamente o resultado deste processo.

Afirma que *se é verdade que não existe crédito reconhecido, é igualmente verdadeiro que não crédito negado*, vez que o processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 ainda estava em andamento, e se ali houvesse fraude, ou se constatada a inexistência do

crédito, já teria sido julgado pelo indeferimento do pedido e arquivado. A ausência desta decisão dá causa a que terceiros de boa-fé sejam vítimas na aquisição e uso de um suposto crédito fraudulento, contribuinte pela suposta falsidade na declaração. Cita doutrina acerca dos efeitos da mora e, invocando princípios constitucionais, pede a improcedência do lançamento quanto à imputação da multa e da conclusão de falsidade na declaração.

Discorre sobre o caráter confiscatório da multa, citando doutrina e arguindo danos às atividades empresariais caso exigida sua quitação, defendendo a possibilidade de o julgador reduzir a multa excessiva e reportando-se a manifestação do Superior Tribunal de Justiça neste sentido. Diz que a manutenção da exigência resultará na violação do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, do inciso I do art. 156 do CTN e do art. 312 da Instrução Normativa INSS/DC nº 070/2002, e afirma seu direito à *aplicação de atenuante à penalidade*, com sua consequente desconsideração.

Pede, assim, a declaração de nulidade do lançamento ou, então, a declaração de inexistência da pretensa relação jurídica obrigacional.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente esclareça-se que o litígio nestes autos circunscreve-se à penalidade imputada à recorrente em razão de compensação indevida declarada nos autos do processo administrativo nº 10166.002455/2012-72 em 28/06/2012. Não se discute, aqui, os créditos tributários que retomaram sua exigibilidade em razão da não-declaração da compensação. Assim, não serão apreciadas as referências a exigências correlatas e a pretensão de *aplicação de atenuante à penalidade*, prevista na legislação previdenciária, que regeria parte dos débitos compensados.

E isto porque a penalidade aqui exigida não decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, mas sim do uso indevido da Declaração de Compensação - DCOMP como meio extintivo do crédito tributário. A falta de recolhimento dos débitos compensados sujeita-se a multa de mora se eles estiverem declarados, ou à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, se a falta de recolhimento for cumulada com falta de declaração. Todavia, na compensação indevida por meio de DCOMP há também uma outra infração a ser punida com multa isolada, independentemente das providências adotadas para satisfação da obrigação tributária principal.

Esta distinção fica evidente, desde a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que determina duas providências em face da inadmissibilidade das compensações veiculadas em DCOMP:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

[...].

§ 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.

§ 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.

[...]

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.

[...]

Nestes termos, a autoridade competente, quando rejeita uma DCOMP, deve promover: a cobrança dos débitos indevidamente compensados e o lançamento de ofício de multa isolada se, além da inadmissibilidade da compensação, restar configurado, dentre outras hipóteses, que o crédito utilizado não era passível de compensação por expressa disposição legal, ou se ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A cobrança dos débitos indevidamente compensados, quando declarados, faz-se com os acréscimos cabíveis em caso de procedimento espontâneo: multa de mora e juros de mora, como previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96. E tal cobrança, com multa de mora, não é incompatível com a aplicação de multa isolada, pois esta não representa exigência, em separado, do acréscimo que seria aplicável ao débito, em lançamento de ofício, se ele não estivesse declarado. Trata-se, sim, de penalidade específica, e decorrente do uso indevido da DCOMP como meio de extinção do crédito tributário, nas hipóteses ali mencionadas.

De fato, não é possível cogitar que um mesmo débito sofra a aplicação de multa de ofício e de multa de mora em razão de falta de recolhimento; elas são excludentes. Na exigência de débitos declarados há, tão só, acréscimos moratórios, inclusive de multa de mora, como, aliás, já pacificado no Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AGRG no RESP 463.050/RS, Rel. Min. Francisco Falcão)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 168/STJ.

[...]

2. Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de "não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente." (AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 05.09.2005) (Embargos de Divergência em RESP Nº 511.340 – MG, Rel. Min. Luiz Fux)

Todavia, o legislador pode identificar, no procedimento que conduz à falta de recolhimento do tributo declarado, infração que mereça penalidade específica, e isolada, na medida em que o principal já está constituído e sujeito à cobrança com acréscimos moratórios.

Neste caso, a multa isolada por compensação indevida, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, embora associada à falta de recolhimento do débito compensado, decorre do abuso de forma na apresentação de DCOMP, em hipóteses frontalmente contrárias à lei que autorizou sua utilização.

E isto porque a DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício em acréscimo ao principal e da multa isolada, destaque-se ser possível, até mesmo, a coexistência das duas penalidades em razão de uma mesma compensação que resulte indevida. De fato, a multa isolada por compensação indevida, nas hipóteses de não-declaração criadas com a Lei nº 11.051/2004 (mediante inclusão do § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96), pode conviver com o lançamento de ofício dos débitos compensados, dado que a DCOMP, nestes casos, deixa de ter o caráter de confissão de dívida (§ 13, incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.051/2004), e o valor compensado pode não ter sido confessado em outra declaração.

Em tais condições fica evidente que duas condutas estão sendo punidas: a falta de declaração e recolhimento do tributo (da qual decorre o lançamento de ofício do principal e da multa de ofício acessória) e o uso abusivo e/ou fraudulento da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário (do qual decorre o lançamento de ofício da multa isolada).

Veja-se que é admissível, inclusive, a aplicação da multa de ofício isolada sobre valor representativo de multa de mora, nos casos em que a compensação, mediante DCOMP, se faça com débito em atraso, dado que a multa por compensação indevida tem por base de cálculo o total do débito compensado. Aliás, a multa de ofício isolada pode incidir, até mesmo, sobre multa de ofício acessória de principal devido, nos casos em que tributo lançado de ofício for objeto de compensação, e reste caracterizado o abuso de forma ou a fraude na apresentação da DCOMP.

A multa isolada pune o uso indevido da DCOMP, quando presentes as circunstâncias gravosas previstas em lei, e é proporcional aos efeitos da conduta praticada, qual seja, o valor dos débitos que o sujeito passivo pretendeu extinguir. Neste sentido, inclusive, já se firmou o entendimento administrativo de que a multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser considerada uma nova penalidade, e pode ter como base de cálculo tributos de diferentes espécies, multas e juros, na medida em que é aplicável sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Logo, a exigência da multa isolada por compensação indevida é compatível com a exigência de multa (moratória ou de ofício) sobre os débitos indevidamente compensados.

Passando ao mérito da multa isolada aqui aplicada, a autoridade lançadora justifica a exigência no fato de a compensação ter sido considerada não declarada. A não declaração da compensação resultou da classificação do crédito como de terceiros e por não decorrer de tributos administrados pela Receita Federal.

Como antes mencionado, a multa por compensação indevida é uma penalidade nova, criada pela Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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.

Como se vê, o *caput* originalmente previa a aplicação de multa isolada se a compensação fosse indevida em razão 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*. Na sequência, o §2º definia que o cálculo da multa se faria nos mesmos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que para as hipóteses de evidente intuito de fraude a referida lei assim dispunha:

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

[...]

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.

Já com a Lei nº 11.051/2004, a estipulação da penalidade passou a estar assim redigida:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas

hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

A alteração da redação se fez necessária em razão do novo procedimento imposto às compensações envolvendo, dentre outros, créditos de terceiros ou de natureza não tributária:

Art. 74.....

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Naqueles termos, a multa isolada para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito de terceiros ou de natureza não tributária (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, "c" da Lei nº 9.430/96) passou a ser a mesma aplicável aos casos de não-homologação com evidente intuito de fraude (art. 18, *caput* da Lei nº 10.833/2003). Para além disso, a inovação legislativa operou efeitos significativos no campo da exigibilidade dos débitos compensados, a qual, em razão da nova redação dada ao §13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, c/c §11 do mesmo dispositivo, deixou de ser suspensa em face de eventual recurso contra a inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Mais à frente, a Lei nº 11.196/2005 deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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)

[...]

Referida alteração esclareceu que a multa isolada por compensação não declarada somente se sujeitaria a multa qualificada se caracterizado o evidente intuito de fraude, e adotou outra forma de redação: ao invés de tomar por empréstimo os percentuais aplicáveis à penalidade prevista para os casos de não-homologação de compensação com evidente intuito de fraude, prevista no § 2º do art. 18, trouxe a indicação, no próprio inciso II do § 4º do percentual aplicável. Além disso, no inciso I do § 4º, passou a cogitar de casos de não-declaração de compensação sujeitos a multa sem qualificação.

A infração em tela foi cometida em 28/06/2012, quando o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 já sofrera outra alteração, decorrente da nova redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96. O art. 18 da Lei nº 10.833/2003, então, passou a ter a seguinte redação, vigente até hoje:

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)

§ 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 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)

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

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Não há dúvida, portanto, que a não declaração da compensação, fundamentada nas hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, é motivo suficiente para a aplicação da multa isolada minimamente no percentual de 75%. Somente o cancelamento da DCOMP, promovido espontaneamente pelo sujeito passivo antes de qualquer intimação fiscal, poderia impedir a aplicação da penalidade, pois em regra este procedimento desfaz a extinção do débito compensado e permite sua cobrança por parte do Fisco, caso ele esteja, por outro meio, declarado. Outras condutas do sujeito passivo, ainda que tendentes à extinção definitiva dos débitos irregularmente compensados, não produzem o mesmo efeito, pois enquanto a DCOMP estiver ativa, os débitos estarão extintos por compensação, e a segunda extinção do mesmo débito poderia, a qualquer momento, ser arguida como indevida, inclusive com pedido de repetição dos valores eventualmente pagos.

No presente caso, não há qualquer prova do cancelamento das DCOMP que deflagraram as multas aqui aplicadas, sendo certo que a legislação vigente à época estipulava, para o cancelamento, a observância da mesma forma adotada na declaração da compensação. Neste sentido a Instrução Normativa RFB nº 900/2008:

Art. 82. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário em meio papel, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento, o pedido de reembolso ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O pedido de cancelamento da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado após intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação.

Registre-se também não ter lugar, aqui, a discussão acerca da ilegalidade da cobrança dos débitos compensados sem prévia discussão administrativa da compensação considerada não declarada, ou da necessidade de prévio lançamento de ofício dos débitos compensados. Como antes demonstrado, o presente litígio circunscreve-se à aplicação de multa isolada por compensação indevida, e a contribuinte deve dirigir aqueles questionamentos contra os atos de cobrança ou de inadmissibilidade de manifestação de inconformidade contra a rejeição da compensação declarada. A multa aqui aplicada decorre do abuso de forma/fraude na declaração da compensação, e não se confunde com as penalidades devidas ou outras consequências administrativas da falta de recolhimento/declaração dos débitos compensados.

A recorrente também afirma a nulidade do lançamento porque, *no presente caso, foi aplicada uma multa de 75%*. Diz que *não há no Enquadramento Legal do referido auto de infração, norma que justifique a aplicação deste percentual... Por que não 20%, 50%, etc...?* Contudo, o auto de infração não só faz referência ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e às suas alterações até a Lei nº 11.488/2007, como também no Termo de Verificação Fiscal é novamente indicado o art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003 como fundamento da exigência.

Assim, a acusação fiscal validamente fundamenta a penalidade na apresentação de DCOMP considerada não declarada por veicular crédito de terceiros e de

natureza não tributária. A multa assim fundamentada encontra amparo no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, de forma que inexistente qualquer deficiência a macular o lançamento.

A recorrente também defende que o crédito utilizado teria natureza financeira e corresponderia a pagamento, e não a compensação, mas assim apenas agrega outras justificativas para a total inadmissibilidade das DCOMP. Em verdade, todas as referências feitas pela recorrente acerca da natureza do crédito utilizado somente conduzem à conclusão de que o direito supostamente a ela cedido poderia, no máximo, autorizar a pretensão de uma dação em pagamento, correspondente à quitação de tributos por meio de títulos públicos ou *outro bem que não a moeda em curso legal no país*, inclusive com base no art. 6º da Lei nº 10.179/2001, no art. 78, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e nas Leis nº 9.665/98 e 10.072/2000.

A recorrente também se reporta §16 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para argumentar que, como não houve falsidade, *inexiste justificativa para a aplicação da multa de 150%*. Acrescenta que falou *boa-fé aos julgadores da 2ª Turma da DRJ/JFA*, que ao constatar a *inexistência de má-fé da Recorrente e ausência de fraude, mantiveram a multa porque o crédito teria por origem uma dívida do Estado do Paraná*. Todavia, esta alegação não guarda qualquer relação com a presente exigência, que não se reporta ao dispositivo legal citado, não contempla a hipótese de falsidade nem de qualificação da penalidade, foi apreciada em 1ª instância pela 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, e não tem em conta a utilização de crédito originado de uma *dívida do Estado do Paraná*.

Por fim, a inexistência de decisão indeferindo o crédito apontado no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 é irrelevante para reduzir a penalidade aplicada. A penalidade em referência está prevista em razão da natureza do crédito utilizado, e está suficientemente demonstrado que se trata de créditos de terceiros e de natureza não tributário.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, importa apenas reiterar que a lei estipula o percentual aplicado, e nos termos da Súmula CARF nº 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária*.

Assim, por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora