



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

Processo nº 10830.725869/2012-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.261 – 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: 2011, 2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA.

CRÉDITOS DE TERCEIROS E DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO DECLARAÇÃO E FRAUDE. Sujeita-se à multa isolada, em sua forma qualificada, quem declara compensação com crédito que, além de não ter natureza tributária e ter sido cedido por terceiros, é informado como originário de processo administrativo, mas decorre de operações notoriamente conhecidas como meio para postergar a cobrança de créditos tributários ou ensejar sua prescrição.

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

ITAMBÉM 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\$ 1.976.610,83.

A exigência decorre da aplicação da multa de 150% sobre o valor de débitos compensados indicados em Declarações de Compensação - DCOMP apresentadas com fraude, consoante exposto na conclusão do Termo de Verificação Fiscal à fl. 21:

A fiscalizada protocolou as DCOMP em comento a partir de 29/04/2011, submetendo-se, pois, à legislação acima citada. O malfadado crédito, utilizado nos procedimentos compensatórios, adveio única e exclusivamente do processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, que, conforme exaustivamente comprovado, não traz direito creditório algum reconhecido em seus autos, - apesar do que tentou fazer crer o sujeito passivo - além de referir-se a litígio de caráter cível em que não figuram como partes nem a União, nem o contribuinte em tela. Ademais, salienta-se a expedição das Notas PGFN/CRJ/Nº 145/2009 e PGFN/CRJ/Nº 552/2012, aduzindo que o processo nº 10168.001414/2002-77 é alvo de diversas denúncias de fraude. Por todos esses motivos, as respectivas DComps foram consideradas não declaradas, com base no art. 74, §12, II, "a" e "e" da Lei nº 9.430/96, e art. 34, §3º, I, "a" e "e", da IN/RFB nº 900/08, sujeitando o contribuinte em foco ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 39, §6º, da IN/RFB nº 900/08, como exposto alhures.

As DCOMP foram analisadas nos autos do processo administrativo nº 10166.002850/2011-74 e restaram não-declaradas porque *comprovada a inexistência dos créditos postulados, além de, mesmo se existentes, desprovidos de caráter tributário (não administradas pela RFB) e pertencentes a terceiros (adquiridos de terceiros).*

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: 10168.001414/2002-77. A contribuinte juntou às declarações pedido de compensação/quitação de título executivo judicial "precatório" asseverando ser legítimo possuidor de Crédito Tributário, constituído por meio de Cessão Pública de Crédito junto ao Tabelionato do 2º Ofício de Notas, protesto, Registro de Pessoas Jurídicas, Títulos e Documentos de Alexânia - GO, 1º Translado, Livro 90 - E, folhas 182 a 183, do Direito Creditório nº. 10168.001414/2002-77, transitado em julgado, Prazo da Rescisória vencido e já Homologado junto a RFB (Receita Federal do Brasil) através do Protocolo de número 00.21.1008.88, cujas Escrituras originais seguem anexado à presente inicial. Referida escritura pública tem por objeto direitos de crédito oriundos do processo que tramitaram na 1ª Vara de Fazenda Pública de Curitiba-PR, e apelações Cíveis nºs 28.635 e 35.521, transitado em julgado pelo Supremo Tribunal Federal por Carta de Sentença, bem como da certidão expedida pelo Superior Tribunal de Justiça referente ao Recurso Especial nº 37.056/PR (registro nº 93/0020316-9), transitado em julgado em sessão de 18 de junho de 1998.*

No despacho decisório de não-declaração das DCOMP, a autoridade fiscal afirmou tratar-se da *já desgastada e combalida tese de direitos oriundos da gleba Apertados*, cujo descabimento *já foi, inclusive, motivo de matéria jornalística, publicada no jornal Valor Econômico em 17/01/2005*, bem como no Jornal Diário do Nordeste (Paranavaí/PR), em 15/12/2005. Complementou que:

De fato, trata tal ação de litígio iniciado no século XIX, em que são partes pessoas físicas e o Estado do Paraná, em torno de direitos sobre a gleba rural então conhecida como “Fazenda Apertados”. Pelo que se conclui da leitura da Escritura Pública de fls. 31 e 32, direitos ao pretensão crédito sofreram transferências com o passar do tempo, tendo a interessada adquirido supostos direitos que montam em R\$ 1.000,000 de FINANCE BUSINESS & SERVICES LTDA, CNPJ: 09.452.149/0001-86. Ora, do estudo do objeto da ação judicial representativa do crédito posto em compensação, conclui-se, indubitavelmente, acerca de seu caráter cível, pois cuida de direito indenizatório.

Considerando que o crédito não tinha natureza tributária e foi objeto de transferência por parte de terceiros, a não declaração restou fundamentada no art. 74, §12, inciso II, alíneas "a" e "e", da Lei nº 9.430/96. A autoridade fiscal também entendeu presente fraude, porque:

No caso vertente, o epigrafado contribuinte escriturou em suas DComp o processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 como originário do indébito compensado. Conforme fls. 280/88, por meio das quais trazem-se à baila as Notas PGFN/CRJ/nº 145/2009 e PGFN/CRJ/Nº 552/2012, o processo creditório em questão – nº 10168.001414/2002-77 - é alvo de diversas denúncias de fraude, vez que nunca existiu crédito algum ali reconhecido. Corrobora com tal assertiva o fato de o contribuinte, ao ser inquirido acerca do indébito compensado, ato contínuo ter apresentado pedido de desistência das DComp apresentadas. Está claro o dolo, pois o sujeito passivo incluiu em documentação fiscal informações que sabia inverídicas com a cristalina intenção de burlar o fisco, abstendo-se de pagar débitos tributários. E conclusão outra não pode prosperar, vez que não se pode conceber erro quando fatos, que em verdade nunca ocorreram, são descritos tão pormenorizadamente como tentou fazer o interessado. Nessa toada, vale consignar que o sujeito passivo chegou ao ponto de afirmar, em sua petição – “I-Breve Resenha dos Fatos” - que se tratava de crédito já homologado pela RFB, reconhecido definitivamente nos autos do processo nº 10168.001414/2002-77! Como comprovado nos autos, tal fato nunca ocorreu.

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 DCOMP, 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 a desistência da habilitação do crédito anularia qualquer ato dele consequente, e discordou dos fundamentos apresentados para rejeitar sua desistência, dado que procurou substituir o crédito utilizado por outro, formalizando novas compensações objeto do processo administrativo nº 10166.002455/2012-72, também consideradas não declaradas, com aplicação de nova penalidade, objeto do processo administrativo nº 10830.724988/2012-29, em evidente *bis in idem*. Justificou a desistência da utilização do crédito aqui referido, e 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: 2011, 2012

NULIDADE.CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Incabível a arguição 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.

CANCELAMENTO PER/COMP.

A desistência do PER/DCOMP pode 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, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento e antes da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a DCOMP será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO 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. 555/556), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 04/04/2014 (fls. 558/578), no qual repisa 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, reporta-se à habilitação prevista no art. 71 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, asseverando que sua observância era necessária, na medida em que o crédito utilizado em compensação tinha por origem decisão judicial transitada em julgado. Por sua vez, a habilitação prévia competia à PGFN, *uma vez que o processo originário do crédito lá tramita*, de modo que *a burocracia e a comunicação interna existentes nos órgãos administrativos do Ministério da Fazenda não podem ser utilizados como desculpas nem argumentos para impedir o contribuinte de exercer o seu direito*. Acrescenta que sua manifestação expressa e inequívoca pela desistência da compensação deve ser considerada como ato de boa-fé, e não resultar em *ato punitivo ou meramente arrecadador*. Conclui que *o cancelamento da habilitação do crédito decorrente das petições protocoladas no dia 16/05/2012 colocou fim em qualquer procedimento compensatório que o utilizou para extinguir créditos tributários* perante a RFB, e entende que este ato enseja o afastamento da multa por falsidade na declaração.

Reporta-se a excerto da decisão recorrida que não transcreve e ressalta que *sem a devida habilitação prévia, nos termos da lei, é nula a compensação efetuada, por falta de atendimento a este requisito legal, não podendo sequer ser recepcionada*. Assim, se a compensação é nula na origem, não pode ser considerada existente para ser julgada declarada ou não-declarada e, por conseguinte, ensejar a penalidade aqui questionada.

Na sequência, *por mero exercício do princípio da eventualidade*, dada a desistência do crédito utilizado em compensação, opõe-se à imputação de fraude ou de falsidade defendendo 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.

Acrescenta que no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 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.*

Defende que a vedação contida no inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 alcança apenas créditos de terceiros de natureza tributária, diversamente do que consignado no despacho decisório de não-declaração da compensação, sob pena de violação dos arts. 108 e 111 do CTN, *porque não cabe interpretação literal para legislação tributária sobre compensação, enquanto meio de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN*. Menciona violação ao art. 110 do CTN e conclui que em momento algum *tentou levemente utilizar crédito para compensação*, mas sim entendia *haver o direito ao crédito e sua liquidez*, além da *viabilidade jurídica do pedido e da compensação*, e ausência de qualquer indeferimento no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, sendo que a decisão de substituir o crédito utilizado decorreu de cautela, *ante aos indícios de fraude e a possibilidade de que tais indícios promovessem um despacho desfavorável no referido processo*.

Observa que os julgadores de 1ª instância reconhecem que *toda a fundamentação do voto está baseada na aplicação de 75% de multa e não de 150%*, evidenciando-se o erro na decisão recorrida que *reformou a multa aplicada na lavratura do auto de infração de 150% para 75%, nos termos da fundamentação apresentada*.

Cita doutrina acerca da necessidade de se *auferir a culpabilidade do contribuinte* (sic) para imputação da multa de mora, dada sua natureza penal, afirma correta a redução da multa aplicada, e reafirma 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*. Acrescenta que não foi intimada das Notas PGFN/CRJ nº 145/2009 e 552/2012 citadas no lançamento, e que a desistência da habilitação foi apresentada logo depois da segunda nota, iniciando-se a *substituição do crédito supostamente inidôneo*. Por tais razões, 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 10166.002851/2011-474 entre 29/04/2011 e 08/06/2012. Não se discute, aqui, os créditos tributários que retomaram sua exigibilidade em razão da não-declaração da compensação, 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 e porque comprovada fraude na declaração apresentada. A não declaração da compensação resultou da classificação do crédito como de terceiros e de viés cível, e a fraude restou evidenciada pela referência ao processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, *alvo de diversas denúncias de fraude, vez que nunca existiu crédito algum ali reconhecido*.

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.

As infrações em tela foram cometidas de 29/04/2011 a 08/06/2012, 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, consta dos autos que a contribuinte teria apresentado as petições de fls. 310/330 em 28/06/2012, requerendo *a renúncia ao direito e a consequente desistência e cancelamento do pedido de compensação*, mas isto depois de ser intimada, em 18/06/2012, a prestar esclarecimentos a cerca das compensações em tela (fls. 306/309). Em sua defesa, há menção, também, a desistência de habilitação no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, mas sem juntada do documento correspondente. De toda sorte, o fato é que 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 estão apontados os fatos que justificam o percentual adotado e a referência à consolidação legislativa exposta na Instrução Normativa RFB nº 900/2008, destacando o excerto abaixo negrejado:

Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.

§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.

§ 2º Nos casos previstos no caput e no § 1º, a declaração ou o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa.

§ 2º Às hipóteses a que se refere o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 34 e nos arts. 37 e 66, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1224, de 23 de dezembro de 2011)

§ 3º A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

I - não extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento; e

II - é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 4º Nas hipóteses a que se refere o § 1º não se aplica o disposto no inciso V do § 3º do art. 34.

§ 5º Verificada a situação a que se refere o caput em relação à parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.

§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:

I - 75% (setenta e cinco por cento); ou

II - 150% (cento e cinquenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 7º As multas a que se referem os incisos I e II do § 6º passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.

§ 8º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 6º e 7º será efetuado por AFRFB da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação.

Por sua vez, o art. 34, §3º, inciso I da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 reporta-se às hipóteses que, na forma do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, autorizam a não declaração de compensações:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...]

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que:

- a) seja de terceiros;*
- b) se refira a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;*
- c) se refira a título público;*
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;*
- e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou*
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*

1 - tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

2 - tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

3 - tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

4 - seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

[...]

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, e justifica o percentual aplicado de 150% em razão da fraude evidenciada pela origem do crédito compensado. A multa assim fundamentada encontra amparo no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e nos atos normativos expedidos pela Receita Federal, de forma que inexistente qualquer deficiência a macular o lançamento.

Em sua defesa, a recorrente também procura negar efeitos à compensação declarada, ante a inexistência de prévia habilitação de crédito exigida pelo art. 71 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008. Ocorre que as DCOMP foram, mesmo assim, apresentadas em papel, e ainda que a partir do ato de não declaração deixem de produzir qualquer efeito em relação aos débitos compensados, a conduta contrária à lei foi praticada, e as demais

disposições legais que procuram impedir sua prática não podem ser invocadas para anular a penalidade prevista, justamente, para os casos de infração à lei. Aliás, a alegação assim produzida pela defesa somente evidencia a inquestionável intenção do sujeito passivo de contornar os controles administrativos e criar a aparência de compensação de um crédito objeto de outro processo administrativo existente, submetido à apreciação administrativa.

A autuada também faz referências à demora da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em se manifestar sobre o pleito a ela dirigido no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, e pede que seja considerado como ato de boa-fé a desistência manifestada naqueles autos. Ora, não bastasse a contribuinte ter apresentado DCOMP em papel fazendo referência a um crédito demonstrado em processo administrativo, com o qual alcançou a extinção imediata dos débitos compensados, pretende, agora, que outra petição encartada àquele mesmo processo administrativo, desacompanhada do cancelamento das correspondentes DCOMP, associada à demora da Fazenda Nacional em apreciá-lo, se preste como evidência da boa-fé de quem não poderia ter outro objetivo senão contar com os efeitos da extinção dos débitos compensados enquanto a análise do processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 não se verificava.

Os demais argumentos deduzidos pela defesa contra a imputação de fraude também em nada lhe socorrem. De fato, ao defender que o crédito utilizado teria natureza financeira e corresponderia a pagamento, e não a compensação, a contribuinte 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 ainda vislumbra na lei a possibilidade de compensação de créditos de terceiros que não tenham natureza tributária, invocando as disposições do Código Tributário Nacional acerca da interpretação das leis tributárias. Olvida-se, porém, da amplitude das vedações expressas no inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que alcançam créditos de terceiros de qualquer natureza, e créditos de natureza não tributária de qualquer titularidade, em razão da própria dicção do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em compatibilidade com o art. 170 do CTN.

Argumenta, também, que em momento algum *tentou levianamente utilizar crédito para compensação*, mas sim entendia *haver o direito ao crédito e sua liquidez*, além da *viabilidade jurídica do pedido e da compensação*. Todavia, como demonstrado na acusação fiscal, não se pode cogitar de boa-fé frente à utilização de créditos que há anos são noticiados na imprensa como destituídos de qualquer validade para fins de compensação tributária, criados por uma verdadeira *indústria de direitos creditórios*, com vistas a postergar a cobrança, ou até alcançar a prescrição de débitos, mediante formalização de compensações indevidas. Não é crível que diante deste cenário amplamente divulgado pela imprensa, a contribuinte somente tenha suscitado a fraude em maio/2012, quando teria apresentado petição de desistência junto ao processo administrativo nº 10168.001414/2002-77.

Quanto à alegação de que a autoridade julgadora de 1ª instância teria reformado *a multa aplicada na lavratura do auto de infração de 150% para 75%*, não é o que

se constata às fls. 533/553, em argumentação na qual é declarada improcedente a impugnação e, especificamente em relação à qualificação da penalidade, consigna-se que:

38.1 Em síntese, todos os procedimentos adotados pelo contribuinte ao longo do tempo indica seu total conhecimento das irregularidades cometidas, afastando qualquer hipótese da boa-fé alegada; ao contrário, o comportamento do contribuinte demonstra a sua clara intenção de eximir-se do pagamento do tributo.

39. Por outro lado, os dispositivos legais utilizados pelo fisco quando do lançamento, além de vedar a utilização de precatórios na extinção de débitos tributários pela compensação e a utilização de crédito de terceiros, vai mais além, prevê – expressamente – a aplicação de multa isolada quando intentada. Vejamos:

[...]

40. Como se vê, a compensação tributária prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 é uma faculdade do contribuinte no recebimento de seus créditos para com a União com mais celeridade. Contudo, assim como prescreve o art. 170 do CTN, a compensação tributária somente pode ocorrer nas condições e sob garantias estipuladas em lei; exatamente neste sentido, o legislador criou a multa isolada para coibir a compensação indiscriminada, desprovida de amparo legal, unicamente para suprimir ou retardar o pagamento do tributo.

41. No presente caso, o contribuinte – ciente da ilegalidade de seu ato – apresenta DCOMP onde indica como origem de crédito processo protocolizado por terceiros, que nada tem haver com restituição/ressarcimento: nas declarações apresentadas pelo contribuinte não há indicação da origem do crédito – títulos da dívida pública e de terceiros. O ato praticado tem a nítida intenção de impedir ou retardar o pagamento do tributo devido, mediante apresentação de informações falsas.

41.1 Cabe lembrar que, na hipótese de utilização de crédito reconhecido judicialmente, a primeira providência a ser tomada pelo sujeito passivo é o “pedido de habilitação do crédito”. Mesmo ciente deste procedimento, o sujeito passivo esquivou-se de apresentá-lo à RFB, indicando a sua clara intenção de ludibriar o fisco.

Por todo o exposto, o fato de inexistir decisão indeferindo o crédito apontado no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 é irrelevante para reduzir a penalidade aplicada. Como bem exposto na acusação fiscal, era de conhecimento público a imprestabilidade dos créditos referidos pela contribuinte, e para ocultar sua utilização a recorrente valeu-se da apresentação de DCOMP fazendo referência a outro processo administrativo, no qual inexistia qualquer direito reconhecido. Irrelevante, assim, se a contribuinte não foi cientificada das Notas PGFN/CRJ nº 145/2009 e 552/2012, ou se a desistência da habilitação foi apresentada logo depois da segunda nota. A contemporaneidade da desistência com o referido ato não exclui o descompasso de sua conduta com fato que já era notório muitos anos antes. Ademais, para manifestar sua boa-fé a contribuinte deveria ter requerido o cancelamento das DCOMP antes de ser intimada pela autoridade fiscal, o que não se verificou.

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.

Processo nº 10830.725869/2012-93
Acórdão n.º **1101-001.261**

S1-C1T1
Fl. 20

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora