



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

Processo n° 10855.722655/2013-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.269 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria Multa - Compensação Indevida
Recorrente ITABA INDÚSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA.

CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO DECLARAÇÃO.
Sujeita-se à multa isolada de 75% quem declara compensação com crédito de natureza não tributária.

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

ITABNA INDÚSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª 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 21/08/2013, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 15.125.559,50.

Consta a seguinte descrição dos fatos no auto de infração (fl. 5):

0001 DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA

Por meio do processo 10166.003743/2009-49, protocolizado em 13/04/2009, o contribuinte pretendeu compensar diversos débitos vencidos - de valor total R\$ 20.167.412,67, que discrimina em formulário de Declaração de Compensação- com crédito que detalha em outro processo, 10166.003742/2009-02, protocolizado na mesma data. Tal alegado crédito é proveniente de debêntures da VALE, a que o contribuinte atribui o valor de R\$ 42.000.285,60 à época da protocolização do Pedido de Restituição objeto do processo.

A compensação foi considerada NÃO DECLARADA por meio do Parecer Seort/DRF/BRE nº 222/2009, com base no disposto na alínea "e" do inciso II do parágrafo 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004). O contribuinte foi devidamente cientificado da decisão, em 13/07/2009. O contribuinte apresentou recurso hierárquico em 22/07/2009, que foi encaminhado à DISIT da 8ª Região Fiscal que, por meio do Despacho Decisório nº 243 - SRF08/Disit manteve a decisão da DRF Barueri. O contribuinte foi cientificado da decisão sobre o recurso por meio de Edital, em 05/09/2012.

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 estabelece em seu art. 18, parágrafo 4º, que será exigida multa isolada sobre o valor total dos débitos indevidamente compensados quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, 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 15 de junho de 2007). Este percentual é de 75%.

A IN RFB nº 1.300/2012, no parágrafo 8º do seu art. 46, determina que o lançamento da multa será efetuado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação.

O mesmo dispunha a IN RFB nº 900/08, vigente à época em que o contribuinte protocolizou as Declarações de Compensação (parágrafo 8º do art. 39).

Lavra-se este Auto de Infração para atender o citado comando legal, aplicando-se a multa de 75% sobre os valores dos débitos discriminados pelo contribuinte no processo 10166.003743/2009-49, cuja compensação foi considerada não declarada.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Multa</i>
<i>13/04/2009</i>	<i>15.125.559,50</i>

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 13/04/2009 e 13/04/2009:

Art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, incluído pela Lei nº 11.051/04, com redação dada pela Lei nº 11.488/07 Art.44, caput e inciso I da Lei nº 9.430/96. com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 Art. 74, § 12, inciso II, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 11.051/04, com alterações dadas pela Medida Provisória nº 449/08

Impugnando a exigência, a contribuinte alegou que a penalidade é desproporcional e confiscatória, discorreu sobre as características das debêntures compensadas e observou que a União Federal é acionista da Vale S/A, reportou-se a princípios constitucionais e pleiteou a redução da multa para o percentual de 50%.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/04/2009

IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. MULTA ISOLADA.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA VEDADA. UTILIZAÇÃO DE DEBÊNTURES.

Cabível a aplicação e exigência de multa isolada sobre o valor do débito tributário objeto de compensação indevida, considerada “não declarada” por utilização de direito creditório não administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cientificada da decisão de primeira instância em 16/04/2014 (fl. 66), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 25/04/2014 (fls. 68/83), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Correlaciona a exigência com a *compensação de débitos realizada pela ora Recorrente no montante de R\$ 20.167.412,67 (vinte milhões, cento e sessenta e sete mil, quatrocentos e doze reais e sessenta e sete centavos) com créditos proveniente de 128.206 (cento e vinte e oito mil e duzentos e seis) debêntures da VALE, tipo CVRDA6, emitidas em julho de 1997, com valor total de R\$ 42.000.285,60 (quarenta e dois milhões, duzentos e oitenta e cinco reais e sessenta centavos), e assevera que apesar dos fundamentos e da farta jurisprudência apresentada sobre a ilegalidade da aplicação da multa isolada em casos análogos aos trazidos, o lançamento em testilha foi mantido pela pueril alegação de que “a compensação foi considerada não declarada porque o crédito não se referia a tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Fazenda Federal.” (...) “Logo, o lançamento da multa Isolda está correto.”*

Afirma correta a compensação promovida, pois as *debêntures consistem em títulos extrajudiciais, nos termos do art. 585, I, do Código de Processo Civil, sendo considerada, portanto, no ordenamento jurídico como títulos de crédito. Cita o art. 72 da Lei nº 6.404/76, aduz que as debêntures de sua titularidade possuem as características ali descritas, e assim confere a seus acionistas, inclusive à União Federal, a participação em benefícios futuros, auferidos pela Vale, a partir de recursos minerais não valorados para fins de fixação do preço mínimo da Vale, objeto do leilão de privatização. Complementa que:*

A Recorrente adquiriu debêntures auferidas pela Companhia Vale do Rio Doce, pessoa jurídica de capital misto, ou seja, em razão disto a União Federal é acionista da referida empresa e, conseqüentemente, tais títulos de crédito por ela auferidos possuem legitimidade para serem utilizados na compensação de débitos com a

As debêntures foram atribuídas aos acionistas da companhia em pagamento do valor de resgate das ações preferenciais classe B emitidas, em bonificação, na proporção de 01 (uma) ação detida pelos detentores de ações ordinárias e preferenciais classe "A" àquela época. Assim as debêntures, nos termos do artigo 72, da Lei nº 6.404/76, equivalem a títulos de crédito mesmo quando emitidas com vencimento indeterminado, e, por serem dotados de cotação em bolsa de valores, não podem ser tomados como bens de difícil alienação, principalmente, quando emitidas por empresa, de sociedade mista, como é o caso da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD).

Frise-se, ainda, que as referidas debêntures encontram-se custodiadas no Banco Bradesco S/A e esta instituição bancária pode proceder a sua transferência mediante emissão de uma ordem de transferência de ativos escriturais, conferindo segurança no negócio jurídico, como garantia de qualquer execução, mesmo para compensação de débitos com os tributos administrados pela Receita Federal.

Conclui que, sendo a Companhia Vale do Rio Doce uma empresa de economia mista, a recorrente é credora da União Federal e a compensação promovida tem amparo no Código de Processo Civil e na legislação especial citada, *sendo totalmente indevida a não consideração da compensação e conseqüentemente a imposição da multa isolada.*

Acrescenta que observou o procedimento de compensação previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, inicialmente pleiteando restituição do crédito e posteriormente apresentando pedidos de compensação com os créditos de natureza federal. Compara tais créditos com precatórios devidos pelo Estado, e defende que *para não haver confusão entre a reciprocidade entre credores e devedores, a legislação nacional autoriza uma espécie de encontro de contas que, em suma, se traduz numa compensação*, citando o art. 30 da Lei nº 12.431/2011, os arts. 347 e 349 do Código Civil e o art. 108 do CTN, em que pese as alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 62/2009.

Reporta-se ao art. 100, §11 da Constituição Federal para afirmar que os precatórios, aos quais equipara outros direitos creditórios, são reconhecidos como ordem de pagamento em dinheiro, apto a liquidar obrigações fiscais, dado o seu poder liberatório. Novamente invoca o art. 108, inciso I do CTN. Assim, como há autorização legal para o uso de créditos de precatórios em compensações, não há motivo para não ser admitida a compensação em comento.

De toda sorte, a penalidade aplicada seria ilegal, porque abusiva ao ser mensurada em 75% do débito declarado, desrespeitando os limites da proporcionalidade e da razoabilidade em face da atitude lesiva que se pretende punir. Discorre sobre os princípios referidos e assevera que como o pedido não foi aceito pelo Fisco, resta *claro que não houve prejuízos aos cofres públicos*, cabendo mera sanção corretiva. Acrescenta que a não homologação das compensações declaradas já enseja a cobrança dos débitos não compensados com acréscimo de multa de mora de 20% e juros SELIC, *fato este que já é suficiente para penalizar a eventual ilegitimidade ou insuficiência do crédito utilizado.*

Argumenta que *a inequívoca desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica - a multa -*, evidencia o caráter confiscatório da punição, invocando a vedação constitucional deste sentido, vez que a penalidade tributária *tem a finalidade de corrigir, e não de destruir*. Enfatiza que a multa supera R\$ 15 milhões e causará graves danos à recorrente *que sequer se encontra em atividade.*

Acrescenta que tais penalidades estão sendo aplicadas de forma automática, por força do §3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, sem o prévio procedimento destinado a *apontar a matéria tributável, identificar o correto sujeito passivo, apurar o montante devido e aplicar a correta penalidade*. Afirma que assim ocorreu no presente caso, observa que a investigação fiscal deveria ter sido iniciada mediante a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, e aponta ofensa ao art. 142 do CTN. Arremata que:

Partindo-se da verdadeira premissa de que a aplicação indistinta e genérica da multa instituída pela Lei nº 12.249/10 é absolutamente abusiva e inconstitucional, o contribuinte responsável pela transmissão de declaração de compensação não homologada somente poderá suportar qualquer sanção caso seja constatada, após a instauração e desenvolvimento adequado do procedimento fiscalização, a existência má-fé ou dolo em tal conduta, objetivando a postergação do adimplemento do débito compensado, o que não ocorreu no presente caso, caracterizando ofensa ao artigo 142 do Diploma Tributário.

Pede, assim, o acolhimento do recurso voluntário, vez que *suficientemente demonstrado o direito creditório pleiteado*, ou alternativamente o afastamento da multa aplicada. Subsidiariamente requer *ao menos a redução da multa aplicada, de forma a retroagir a multa isolada constante no artigo 62 da Lei 12.249/2010 para o presente caso, nos termos do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional*.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argumenta discorre sobre o direito creditório utilizado nas compensações em referência, critica a decisão recorrida que manteve a multa aplicada apenas em razão de o crédito não se referir a tributos administrados pela Receita Federal, e invoca dispositivos da legislação processual civil, societária e civil (embora ressaltando as alterações da Emenda Constitucional nº 62/2009) para afirmar seu direito de crédito contra a União Federal, passível de utilização em compensação com tributos federais.

Ocorre que os créditos de natureza não tributária nunca foram passíveis de compensação com tributos e contribuições. Tal modalidade de extinção de crédito tributário somente poderia ser autorizada por lei, e nos exatos limites fixados pelo Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Neste contexto, a Lei nº 8.383/91, posteriormente alterada pela Lei nº 9.065/95, apenas autorizou a compensação entre débitos e créditos de mesma natureza, ou seja: débitos tributários com créditos tributários e débitos de receitas patrimoniais com créditos de receitas patrimoniais. Ainda, a referida Lei determinou que os débitos e créditos tributários deveriam corresponder à mesma espécie de tributo ou contribuição, na medida em que a compensação era feita sem pedido, e somente com esta limitação não haveria reflexos na repartição de receitas tributárias:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Com a Lei nº 9.430/96, somente foi acrescida a permissão de compensação entre tributos de espécies diferentes. Os créditos continuaram sendo, apenas, aqueles passíveis de restituição ou ressarcimento, e sempre referentes a um tributo ou contribuição, na forma do inciso I do art. 73 daquela lei, ao qual se reporta o art. 74, alegado pelo impugnante:

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

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

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

Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

E, mais uma vez, com a alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/96 em 2002, nenhum acréscimo se fez quanto à possibilidade de compensação de créditos de natureza não tributária. Ao contrário, sua utilização permaneceu não autorizada, mas agora por expressa vedação, a partir do momento em que a compensação passou a ter efeitos extintivos do crédito tributário, por ocasião de sua declaração à SRF, nos termos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Demais disso, a conduta aqui punida foi praticada muito tempo depois de editada a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que não só reiterou a impossibilidade de compensação de créditos que não tivessem natureza tributária, ou que fossem de terceiros, como também fixou penalidade para a inobservância desta regra:

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 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 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 seqüência, 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 natureza não tributária (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, "e" 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 13/04/2009, 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.

Nestes termos, a penalidade aqui aplicada decorre, justamente, da contribuinte ter observado o procedimento de compensação previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 em circunstâncias ali expressamente vedadas. Irrelevante, assim, se houve pedido prévio de restituição, porque a compensação que o seguiu espraçou seus efeitos extintivos sobre os débitos compensados, caracterizando a infração aqui punida. Por fim, em nada socorre a interessada a comparação do crédito utilizado com aqueles decorrentes de precatórios devidos pelo Estado, porque estes também não têm natureza tributária, e eventual encontro de contas com os tributos devidos à União somente poderia ser cogitada por meio de dação em pagamento, e nunca por meio de DCOMP. Ademais, inaplicável o art. 108 do CTN se há legislação específica regendo a compensação, como forma de extinção do crédito tributário, no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal.

A recorrente ainda argumenta que a penalidade aplicada seria ilegal, porque abusiva ao ser mensurada em 75% do débito declarado, desrespeitando os limites da proporcionalidade e da razoabilidade em face da atitude lesiva que se pretende punir. Cogita do cabimento, apenas, de mera sanção corretiva e observa que a não homologação das compensações declaradas já enseja a cobrança dos débitos não compensados com acréscimo de multa de mora de 20% e juros SELIC, *fato este que já é suficiente para penalizar a eventual ilegitimidade ou insuficiência do crédito utilizado.*

Cumpra esclarecer, apenas, que 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 determinou 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.

E, 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.*

Esclareça-se, também, que não houve qualquer aplicação "automática" da penalidade, e ainda que a autoridade lançadora assim tivesse procedido, o fato é que a infração, a data de sua ocorrência e a base de cálculo da penalidade (*valores dos débitos discriminados pelo contribuinte no processo 10166.003743/2009-49*), assim como seu percentual, estão claramente expostos no Auto de Infração de fls. 02/09. Ademais, está pacificado neste Conselho que:

Súmula CARF nº 46. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Imprópria, assim, a pretensão da recorrente de invalidar o lançamento por ausência de MPF prévio e ofensa ao art. 142 do CTN.

Por fim, registre-se a inadequação das referências à Lei nº 12.249/2010, que não se prestou como fundamento da exigência, dado que por meio dela foi instituída outra multa isolada, prevista nos §§ 15 a 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, e destinada a punir pedidos de ressarcimento que venham a ser indeferidos, ou compensações não homologadas, ainda que sem evidências de falsidade. O caso presente é de compensação com crédito de natureza não tributária, sujeita a não declaração e a penalidade prevista no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, inexistindo qualquer possibilidade de aplicação de retroatividade benigna, porque diferentes as infrações previstas nas referidas normas sancionatórias.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10855.722655/2013-68
Acórdão n.º **1101-001.269**

S1-C1T1
Fl. 16

CÓPIA