



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.913902/2012-17
ACÓRDÃO	1004-000.324 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 09/09/2005

RESTITUIÇÃO. INDÉBITO APURADO EM FACE DE RECOLHIMENTO DE PENALIDADE FAVORECIDO COM REDUÇÃO NA FORMA DO ART. 6º DA LEI Nº 8.218/91. IMPOSSIBILIDADE. Implícito está, no recolhimento de penalidade com redução de 30% por pagamento efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de 1ª instância, que o sujeito passivo não pode mais discutir o lançamento com o qual concordou. Inadmissível a pretensão de restituição e rediscussão administrativa dos valores pagos com os quais concordou.

CRÉDITO DE TERCEIROS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. COEXISTÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA E MULTA MORA. A multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, é penalidade nova, aplicável sobre o valor total do débito indevidamente compensado nos casos de abuso de forma e/ou fraude no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário. Assim, não se caracteriza como acréscimo do principal não recolhido e coexiste com eventual exigência deste acrescido de multa de mora ou de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que indeferiu restituição de multa e juros adicionados em pagamento de IRRF (código 6380), efetuado em 09/09/2005 e vinculado ao processo administrativo nº 10980.003516/2005-96.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

De acordo com o Despacho Decisório, o pedido foi indeferido em virtude de o Darf referir-se a processo com débito em aberto para o código da receita informado.

Cientificado do Despacho Decisório em 15/10/2012 (fl. 05), o sujeito passivo, por intermédio de representante (Procuração à fl. 24), protocolou, em 13/11/2012, a Manifestação de Inconformidade de fls. 09 a 23 e documentação de fls. 24 a 225.

Alega, em síntese, que, em agosto de 2004, foi procurada por representantes da Empresa Ápice Consultoria Ltda (Ápice, doravante) que lhe ofereceu cessão de créditos decorrentes de direitos vinculados à ação judicial nº 1059/57, referente a desapropriação de terras. Tais créditos seriam passíveis de compensação com diversos tributos federais.

Assim, em 29/09/2004, Ápice cedeu à interessada direitos creditórios nº valor de R\$ 15.000.000,00 pelos quais a requerente pagaria R\$ 12.500.000,00. O pagamento somente se efetivaria após a transmissão de Declaração de Compensação à Receita Federal.

Desse modo, a interessada transmitiu PER/DCOMP nº 37989.26877.071004.1.3.57-3764, pedindo a restituição dos R\$ 15.000.000,00 e, na sequência, pleiteou a utilização desse crédito na compensação de tributos federais vencidos e/ou vincendos.

Em 10/01/2005 foi proferido DD (processo 10875.004367/2004-07) indeferindo as compensações pleiteadas, por se tratar de créditos de terceiros.

Questionada, a empresa cedente transferiu para a requerente outros créditos, agora de titularidade de Alievi e Petsa Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda..

Entretanto, esses créditos também não foram aceitos pela Receita Federal para fins das compensações pleiteadas e, ato contínuo, em 01/03/2005, foi iniciado procedimento fiscal para apuração dos atos da requerente, em especial aqueles atinentes aos PER/DCOMPs enviados.

Em decorrência, a interessada iniciou uma rigorosa investigação interna e constatou a existência de uma série de irregularidades apontadas pela Fiscalização, ao arrepio do conhecimento dos sócios estrangeiros.

Para evitar problemas com a Fiscalização, pleiteou o imediato cancelamento das compensações realizadas e efetuou, em 06/04/2005, os pagamentos dos tributos devidos (COFINS, PIS, IPI e IRRF), acrescidos de multa de mora (20%) e juros Selic, conforme planilha que elabora (fl. 13).

Independentemente do procedimento relatado, em 13/04/2005, foi cientificada da lavratura de quatro autos de infração, por meio dos quais lhe foram aplicadas multas isoladas de 150% em virtude de supostas compensações fraudulentas.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, nos quatro processos, as multas foram reduzidas para 75%, por não ter ficado caracterizado o evidente intuito de fraude, sendo que três das decisões já foram ratificadas em segunda instância e os processos foram arquivados.

Visando regularizar a situação, promoveu o recolhimento das multas de 75%, mantidas pela primeira instância, com a redução de 30%, entretanto, entende que recolheu multa em duplicidade - pois já havia recolhido multa de mora e depois recolheu multa isolada - motivo pelo qual apresentou quatro pedidos de restituição referente às multas isoladas.

Defende que a multa isolada não é devida porque os débitos já estavam declarados em Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), instrumento hábil regular e legal de confissão de dívida perante a Receita Federal, razão pela qual jamais poderia ser apenada com a multa de 150% (depois reduzida para 75%), mas tão somente com a multa moratória, pois efetivamente o débito não foi pago na data do vencimento.

Pelo princípio da eventualidade, na hipótese de se entender que a multa isolada é devida em função da suposta conduta adotada pela requerente no momento da compensação dos tributos, não se pode exigir a multa de mora.

Ao longo da manifestação de inconformidade, invoca julgados administrativos de segunda instância que entende que robustecem seus argumentos.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos apontando que:

Quanto ao recolhimento efetuado em 09/09/2005, como narra a interessada, este foi efetuado para quitar multa exigida isoladamente, objeto do auto de infração de IRRF (cópia às fls. 144 a 147) de que cuidou o processo de nº 10980.003516/2005-96.

A exigência inicial (equivalente a 150% do tributo apurado, pois a interessada efetuou, mediante transmissão de PER/DCOMP, compensação indevida de IRRF) foi reduzida ao patamar de 75% no julgamento de primeira instância (ACD DRJ/CTA nº 8.900, de 29/07/2005, cópia às fls. 176 a 186) e a parcela mantida transitou em julgado, eis que a contribuinte não apresentou recurso voluntário, tendo promovido o recolhimento com a redução facultada pela legislação de regência (naquele momento, RIR/1999, art. 962).

Em segunda instância, o entendimento da primeira instância foi ratificado, pois foi negado provimento ao recurso de ofício, conforme ACD 1301-001.480, de 09/04/2014 (fls. 228 a 232), prolatado após determinação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), ACD 04-01.000, de 04/08/2008, que anulou a decisão anteriormente proferida, a saber, ACD 106-15.408, de 22/03/2006 (cópia às fls. 188 a 196).

O processo de nº 10980.003516/2005-96, desde 14/01/2015, encontra-se na situação de encerrado e o Darf de que trata o pedido de restituição aqui analisado está integralmente alocado à exigência ali mantida, nos moldes acima expostos (fls. 235 e 236).

Portanto, descabida a alegação da contribuinte de que teria realizado pagamento indevido.

Igualmente improcedente a tentativa de ressuscitar nestes autos discussão acerca de exigência devidamente formalizada e mantida em decisão que transitou em julgado no processo de nº 10980.003516/2005-96.

Quanto à multa de mora paga por ocasião da quitação de débito de IRRF em atraso, além de não ser o objeto do pedido de restituição em análise; já ter passado mais de cinco anos de seu recolhimento; o pedido não ter sido formulado mediante transmissão de PER/DCOMP, ela é devida, por expressa previsão legal (Lei 9.430/1996, art. 61 e §2º), pelo simples fato de o recolhimento ter sido efetuado após o vencimento, como admite a interessada, e seu recolhimento não constitui hipótese de exclusão da multa isolada de que tratou o processo 10980.003516/2005-96.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/05/2020 (e-fl. 244), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 09/06/2020 (e-fls. 245/300), no qual reprisa os fatos narrados em manifestação de inconformidade, anotando que apresentou 4 (quatro) pedidos de restituição neste contexto, e que demonstra, em tais circunstâncias, que *(i) a aplicação da multa isolada era indevida, já que houve por parte da Recorrente a devida declaração em DCTF, o que por si só, configuraria confissão de dívida; e, (ii) ainda que assim não se entendesse, a aplicação cumulada com a multa moratória caracteriza duplicidade de penalização.*

Defende seu *direito de pleitear a restituição da multa paga em duplicidade*, invocando o disposto nos arts. 165 e 168 do CTN, e argumentando que:

28. Veja que, os artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional, autorizam, expressamente, a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento. Isso porque, os contribuintes têm o direito de receber o valor indevidamente pago.

29. Nesse sentido, com a devida vênia, descabido se faz o argumento trazido pelo v. acórdão, no sentido de que o Recorrente teria perdido o seu direito ante ao trânsito em julgado da discussão e do respectivo pagamento do valor da multa isolada.

30. Conforme se depreende dos dispositivos acima transcritos, é próprio pagamento do valor indevidamente recolhido pelo contribuinte, que faz nascer o direito de pleitear a sua restituição, motivo pelo qual descabido o argumento de que, em virtude do pagamento da multa isolada, o Recorrente teria perdido o seu direito de pleitear a restituição do valor que entendeu ser indevido.

31. Frise-se: o indébito não apareceu com o lançamento da multa, mas sim com o recolhimento indevido e, portanto, não há que se falar que teria precluído o direito a restituição, pois antes do pagamento não havia indébito.

32. Por fim, é claro que ao negar a possibilidade de repetição administrativa de indébito, o v. acórdão também deixou de o artigo 74 da Lei 9.430/96, que prevê expressamente a possibilidade de restituição administrativa de indébito.

33. Dessa forma, é descabido o argumento utilizado pelo v. acórdão de que a Recorrente não poderia proceder com o pedido de restituição do valor recolhido em duplicidade, haja vista a existência de dispositivos que autorizam expressamente a restituição de valores indevidamente recolhidos pelo contribuinte.

Aborda a regra do artigo 18 da Lei nº 10.833/03 e afirma a *inaplicabilidade de multa isolada em caso de débito declarado em DCTF*, contrapondo-se à decisão de 1ª instância nos seguintes termos:

35. Em que pese o costumeiro acerto nas decisões proferidas, não merece prosperar, data vênia, o entendimento esposado acima, visto que, o fato de ter regularmente declarado seus débitos na Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais – DCTF, não permitiria a aplicação da multa isolada estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

36. Isso porque, a DCTF é obrigatória e tem como finalidade a prestação de informações sobre os tributos e contribuições, bem como créditos e compensações realizadas.

37. Ao entregar a DCTF à Receita Federal, a pessoa jurídica confessa todos os seus débitos, bem como descreve suas origens, períodos, valores e forma de pagamento. Da entrega, tem-se uma data de vencimento para pagamento dos

montantes lá confessados, e caso o pagamento não ocorra, o débito é enviado ao setor de inscrição em Dívida Ativa, sendo passível de ajuizamento de Ação de Execução Fiscal pelo Fisco.

38. Nesse sentido, no momento em que a Recorrente entregou a DCTF à Receita Federal, houve a constituição do crédito-tributário sujeito à homologação. Não só, o art. 389 do CPC/15 entende que *há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário*.

39. A DCTF por si só representa confissão extrajudicial de crédito à Receita Federal, que por sua vez, pode penalizar o Contribuinte pela demora na entrega, com multa moratória de 20% sobre o tributo, como aconteceu no presente caso.

40. Entretanto, ao penalizar o Contribuinte com a multa de mora culminada com a multa isolada, estaria penalizando e prejudicando muito mais o Contribuinte que pagou em atraso, mas confessou a dívida, do que aquele que não declara e não paga seus débitos ao Fisco.

41. Não só, ao declarar em DCTF o débito, o Contribuinte se vê fora da previsão do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que tem o condão de penalizar aqueles que não declaram seus débitos.

42. Corroborando esse entendimento, tem-se julgado recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cujo entendimento se perfaz no sentido de que a entrega da DCTF pelo Contribuinte afasta a aplicação da multa isolada de 75% na ausência de falsificação da Declaração, só sendo possível a correção monetária e a multa moratória de 20%. Confira trecho abaixo:

[...]

43. Depreende-se dos acórdãos acima transcritos que, quando devidamente confessados os débitos pelos contribuintes e não pagos na data de seus respectivos vencimentos, a multa que deverá ser imposta é a de 20% (vinte por cento), acrescido de juros de mora, independentemente de ser crédito tributário ou não.

44. No presente caso, a Recorrente efetuou o pagamento do tributo, no dia 06 de abril de 2005, acrescido de multa de 20% (vinte por cento) e juros SELIC.

45. Dessa forma, caso a legislação tributária tivesse sido interpretada e aplicada corretamente, consoante entendimento da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais supracitada, não haveria que se falar em aplicação de multa agravada em 150%.

46. No entanto, mesmo que contrariada e com o objetivo de “regularizar” sua situação fiscal perante a Secretaria da Receita Federal, a Recorrente efetuou o recolhimento da ilegítima multa isolada de 75%, reduzidas pela decisão de primeira instância, com a redução de 30%, prevista na legislação tributária.

47. Veja-se, então, que com a redução de 30%, a Recorrente recolheu, indevidamente, a multa isolada no importe de 52,5%, valor este que deverá ser restituído à Recorrente, diante da sua nítida ilegitimidade.

48. Assim, diante de todo o exposto, patente a necessidade de restituição dos valores pagos indevidamente a título da multa isolada (de 52,5%, em razão da redução de 30% permitida pela legislação tributária).

Discorre sobre a *ilegitimidade da concomitância das multas*, contrapondo-se ao entendimento de que se trataria *de multas de caráter diferente*, aduzindo que:

50. Da leitura acima, depreende-se que o v. acórdão entendeu possível a aplicação de ambas as multas incidirem sobre fatos geradores distintos, tendo sido ambos acometidos pela Recorrente, razão pela qual caberia a aplicação de ambas as multas.

51. Em que pese o brilhantismo nas decisões proferidas, o v. acórdão não condiz com a verdade fática dos presentes autos, nem mesmo com a legislação e jurisprudência sobre o assunto, tendo em vista que não é possível se apenar duas vezes o Contribuinte pelo mesmo fato gerador, como no presente caso, por configurar bis in idem 52. O entendimento firmado pela jurisprudência, é no sentido de que os débitos incluídos na DCTF, como no presente caso, percorrem um caminho distinto daqueles lançados diretamente pela autoridade administrativa.

53. Conforme disposto na legislação, os débitos constituídos pelo contribuinte por meio de DCTF, quando não pagos no respectivo vencimento, são acrescidos de vinte por cento (multa moratória) e são inscritos em dívida ativa, acrescidos de outros vinte por cento de honorários advocatícios e cobrados por meio de execução fiscal.

54. No presente caso, não há dúvidas de que a Autoridade Administrativa entendeu como correto e legítimo o recolhimento do tributo, com o acréscimo da multa moratória, em função do débito ter sido declarado por meio de DCTF. Se não tivesse entendido como correto o procedimento da Recorrente, teria efetuado o lançamento do tributo, acrescido do lançamento da multa de ofício e o processo teria seguido o rito do Decreto 70.235. Não o fez.

55. Em sendo assim, por expressa disposição legal, não poderia existir a concomitância de multas no presente caso, pois a multa isolada somente poderia ser aplicada naqueles casos previstos no artigo 18 da Lei 10.833/03, em que fica caracterizada a violação aos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64 (ou, quando muito, a falsidade de declaração), e, como dito anteriormente, não é nenhuma das hipóteses tratadas aqui. A multa para o presente caso é justamente a multa moratória de 20%, sendo, portanto, incabível a concomitância com a multa isolada.

56. Ademais, afirmar que a multa moratória não tem caráter punitivo, não é razoável, pois é claro seu caráter didático de encarecimento da relação jurídica

tributária em 20% do tributo a ser recolhido. Maior punição que o encarecimento do tributo a ser recolhido não há, independentemente do nome que se dê para a multa.

57. Novamente, apenas por hipótese, ainda que se admitisse que seria o caso de aplicação de multa punitiva de 75% por falta de recolhimento de tributo e não e não aplicação da multa moratória (já que o débito foi declarado em DCTF), fato é que há uma aplicação de punição em duplicidade para o mesmo fato.

58. Assim sendo, caso fosse devida a multa de 75% (o que não é, por expressa determinação legal!) seria o caso de restituição do valor pago a título de multa moratória. Como se vê, também por essa hipótese, haveria recolhimento a maior.

59. Por fim, nem se diga como pretendeu a r. decisão indicar que as multas tratam de fatos jurídicos distintos, pois a penalidade isolada somente poderia ser aplicada para os casos de evidente intuito de fraude e, como ficou decidido pelo Conselho de Contribuintes e será novamente demonstrado abaixo, não houve fraude na relação jurídica que originou o pedido de restituição e o presente recurso voluntário.

60. Tampouco houve perda do direito à restituição, pois a Recorrente pleiteou o imediato cancelamento das compensações anteriormente realizadas, e efetuou, no dia 06 de abril de 2005, os pagamentos dos tributos devidos referentes à COFINS, PIS, IPI e IRRF, acrescidos de multa de 20% (vinte por cento) e juros SELIC.

61. Após a lavratura dos autos em 13 de abril de 2005, a Recorrente, depois da decisão de primeira instância, efetuou o pagamento da multa em duplicidade, já que inicialmente recolheu a multa moratória e, posteriormente, recolheu o valor da multa isolada com redução permitida por lei.

62. Dessa forma, a Recorrente, ao identificar que procedeu com o recolhimento em duplicidade, procedeu com o Pedido de Restituição em 30 de setembro de 2009, 4 (quatro) após o recolhimento da multa de mora de 20%, bem como da multa isolada de 75%. Confira-se abaixo cópia do despacho decisão que apreciou o pedido de restituição:

[...]

63. Veja que, o prazo de 5 anos para pleitear a restituição, previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional ("CTN"), foi cumprido pela Recorrente, que, inclusive, procedeu com o pedido dentro de um lapso temporal de 4 (quatro) anos, razão pela qual não estaria prescrito o direito de restituição dos valores acima descritos.

64. Diante do exposto, o v. acórdão deve ser reformado para restituir os valores indevidamente recolhidos em duplicidade.

Adiciona que está comprovada a inexistência de fraude, nos termos do que decidido no processo administrativo nº 10980.003516/2005-96, destacando sua colaboração ao longo das investigações fiscais e concluindo que:

74. Veja-se que o lançamento aqui combatido é totalmente contemporâneo aos pedidos de compensação, já que foi justamente com base neles e ato contínuo, que o Fisco entendeu ser indevida a compensação efetuada, partindo dos elementos originariamente informados pela Recorrente, e que constituíram os documentos que acompanharam os pedidos.

75. É muito evidente que, no caso dos autos, se algum vício de vontade houve, ele terá atingido a própria Recorrente, e não Fisco. Demonstrada cabalmente a inexistência de dolo (que é inerente ao conceito de fraude), vale frisar ainda que a aplicação da penalidade acima requer, além da intenção de fraude, também a sua patente demonstração.

76. Tendo em vista a inexistência de fraude no caso em questão e, conseqüentemente, a impropriedade e impossibilidade da aplicação da multa isolada patente a necessidade de devolução dos valores indevidamente recolhidos.

Pede, assim, que seja provido o recurso voluntário e reformada a decisão recorrida, *com o conseqüente reconhecimento da ilegitimidade da multa isolada recolhida e sua conseqüente restituição*. Subsidiariamente pede *a restituição da multa de mora, pelo menos, no percentual de 20%, diante da clara duplicidade na aplicação das multas sobre o mesmo fato*.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO.

O litígio instaurado nestes autos tem origem em pedido de restituição apresentado em 30/09/2009, apontando como origem do indébito recolhimento promovido em 09/09/2005, sob o código 6380 e vinculado ao processo administrativo nº 10980.003516/2005-96. A Contribuinte destacou as parcelas de R\$ 1.330.264,68, a título de multa, e de R\$ 76.623,24, a título de juros, totalizado o direito creditório em R\$ 1.406.887,92. O indeferimento do pedido apontou que *o DARF refere-se a processo com débito em aberto para o código de receita informado*.

Em recurso voluntário, a Contribuinte historia a aquisição de créditos de natureza não tributária pleiteados em restituição em 07/10/2004 e em conversão de crédito tributário para utilização em compensações. Com o indeferimento destes pedidos, a Contribuinte recebeu a cessão de outros créditos, destinados a novas compensações, também não reconhecidos. Com o início de procedimento fiscal em 01/03/2005, em investigação interna a Contribuinte identificou irregularidades nestes procedimentos, e pleiteou o cancelamento das compensações, promovendo o recolhimento dos tributos devidos com os correspondentes acréscimos moratórios.

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o seguinte quadro demonstrativo de recolhimentos promovidos *no dia 06 de abril de 2005*:

Nº Processo	Cod. Receita	Período	Data arrecadação	Principal (R\$)	Multa (R\$)	Juros (R\$)	Total (R\$)
10980-003.516/2005-96	9453	23/12/2004	06/04/2005	2.508.750,00	501.750,00	165.828,37	3.176.328,37
10980-003.518/2005-85	1097 (*)	30/9/2004	6/4/2005	371.306,56	74.261,32	29.184,69	474.752,56
	1097 (*)	31/10/2004	6/4/2005	724.582,98	144.916,59	47.894,93	917.394,50
	Total			1.095.889,54	219.177,90	77.079,62	1.392.147,06
10980-003.515/2005-41	6912	30/09/2004	6/4/2005	293.053,85	58.610,77	23.034,03	374.698,65
	6912	31/10/2004	6/4/2005	361.442,02	72.288,40	23.891,31	457.621,73
				654.495,87	130.899,17	46.925,34	832.320,38
10980-003517/2005-31	5856	30/09/2004	6/4/2005	1.115.211,42	223.042,28	87.655,61	1.425.909,31
	5856	31/10/2004	6/4/2005	1.439.282,64	287.856,52	95.136,58	1.822.275,74
				2.554.494,06	510.898,80	182.792,19	3.248.185,05
Total				6.813.629,47	1.362.725,87	472.625,52	8.648.980,86

(*) CNPJ da filial 02.235.994/0003-12 (todos os demais CNPJ 02.235.994/0001-50)

Apesar destas providências, houve lançamento de multas isoladas por *supostas compensações fraudulentas*, no percentual de 150%, sendo que no mesmo processo administrativo nº 10980.003516/2005-96 houve o lançamento de multa, correspondente à compensação de débitos de IRRF, no montante de R\$ 3.800.756,25. Ao final, as multas isoladas aplicadas nos quatro processos foram reduzidas a 75% em decisão de 1ª instância, e recolhidas com redução de 30%.

Na manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o seguinte quadro dos recolhimentos promovidos neste segundo momento:

Nº Processo	Cod. Receita	Data	Multa isolada	Juros	Total
10980-003.516/2005-96	6380	9/9/2005	1.330.264,68	76.623,24	1.406.887,92
10980-003.518/2005-85	6405	31/10/2005	575.341,99	41.769,81	617.111,80
10980-003.515/2005-41	6324	30/9/2005	345.133,46	19.879,68	365.013,14
10980-003.517/2005-31	6337	30/9/2005	1.346.905,68	77.581,76	1.424.487,44
Total			3.597.645,81	215.854,49	3.813.500,30

Diante de tais circunstâncias, a Contribuinte aduz, em recurso voluntário, que *apresentou 4 (quatro) pedidos de restituição, sendo que um desses pedidos gerou o presente processo, demonstrando a necessidade de restituição do valor indevidamente pago a título de multa isolada ou, caso assim não se entendesse, a título de multa moratória.*

A Contribuinte se opõe à decisão de 1ª instância defendendo o *direito de pleitear a restituição da multa paga em duplicidade*, ainda que já transitada em julgado a imposição da multa isolada reduzida a 75%.

A possibilidade de rediscussão de crédito tributário definitivamente constituído guarda contornos próprios em casos como o presente, no qual a concordância e o recolhimento do crédito tributário se dão com redução concedida para recolhimentos promovidos com a abdicação de recursos administrativos, na forma da Lei nº 8.218/91, que guardava a seguinte redação à época em que os recolhimentos foram efetuados:

Art. 6º - Será concedida redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício, ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Parágrafo único. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

Implícito está, no benefício concedido, que sujeito passivo não mais pode discutir o lançamento com o qual concordou. Inadmissível, assim, que ingresse com pedido de restituição, afirmando indevidos os valores pagos, e torne a discutir administrativamente os valores com os quais concordou. Os arts. 165 e 168 do CTN, invocados pela recorrente, amparam o direito a restituição de recolhimentos espontâneos promovidos pelo sujeito passivo, ou mesmo cobrança não antecedida de discussão administrativa da constituição do crédito tributário. A possibilidade de restituição dos valores constituídos definitivamente no âmbito administrativo, especialmente após sua discussão no contencioso especializado, fica limitada às hipóteses de erro, ou seja, de pagamento superior ao montante definitivamente constituído, ou de eventual declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade superveniente do crédito tributário pago. O pedido de restituição não pode se prestar a rediscutir aspectos que deveriam ter sido contemplados ao longo do contencioso administrativo, mormente quando o recolhimento se dá com a redução prevista no art. 6º da Lei nº 8.218/91.

Sob esta ótica, não se pode admitir, aqui, a discussão que a Contribuinte pretendeu estabelecer, no sentido de que a multa isolada por compensação indevida seria inaplicável *em caso de débito declarado em DCTF*. Em 06/04/2005 a Contribuinte já havia promovido o recolhimento dos débitos indevidamente compensados com acréscimo de multa de mora e de juros, ciente, portanto, que tais débitos estavam declarados e se sujeitavam, apenas, a acréscimos moratórios. Ainda assim, em 09/09/2005 optou por recolher a multa isolada aplicada em razão de tais compensações indevidas, e o fez com a redução conferida àqueles que optam por não apresentar recurso voluntário contra decisão de 1ª instância que afirmou aplicável a multa no percentual de 75% sobre os débitos indevidamente compensados.

Descabe, aqui, verificar se a Contribuinte havia deduzido esse argumento na discussão administrativa instaurada no processo administrativo nº 10980.003516/2005-96, porque quer ele tenha sido rejeitado, quer não tenha sido apresentado ou apreciado, demonstrado está que era no âmbito da impugnação ao lançamento de ofício que tal discussão deveria ter sido estabelecida, e que a Contribuinte abdicou deste debate ao deixar de interpor recurso voluntário contra a decisão de 1ª instância.

De toda a sorte, ainda que se compreenda que a discussão suscitada é admissível no âmbito do pedido alternativo de restituição da multa de mora acrescida aos débitos compensados indevidamente recolhidos em 06/04/2005, vale esclarecer que inexistente a alegada concomitância de multas, porque distintas as infrações penalizadas. A multa moratória repõe o dano no atraso com o recolhimento dos débitos indevidamente compensados e a multa isolada por compensação indevida pune o uso abusivo ou fraudulento da DCOMP.

Neste sentido, inclusive, é o voto desta Conselheira no precedente impropriamente invocado pela Contribuinte em seu recurso voluntário, por tratar de compensação indevida

informada, apenas, em DCTF, sem apresentação de DCOMP. Assim consignou esta Conselheira no voto, acolhido à unanimidade¹, no Acórdão nº 9101-004.451:

Consoante descrito no auto de infração (e-fl. 24), as compensações questionadas foram informadas, apenas, em DCTF. Inexiste qualquer notícia nos autos, ou mesmo relato da Contribuinte em sua defesa, acerca da apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP para liquidação dos débitos aos quais a compensação foi vinculada em DCTF. O Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (e-fl. 75/91), juntado depois da impugnação, noticia, apenas, que a Contribuinte notificou a autoridade fiscal acerca da compensação promovida por meio dos processos administrativos nº 11543.000700/2004-15 e 11543.000701/2004-60, nos autos dos quais teriam sido editados atos de não-homologação de sua compensação. Aliás, em referido documento consta expressamente que:

No caso em exame, não foram apresentadas as Declarações de Compensação (PerdComp), para os débitos cuja compensação estaria sendo pleiteada, mas os débitos “compensados” com título da dívida pública estão informados nas DCTFs entregues.

A compensação tributária por iniciativa do sujeito passivo foi instituída pelo art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, com fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, inicialmente limitada a tributos e contribuições de mesma espécie e destinação constitucional, passível de efetivação apenas na escrituração comercial, por não demandar ajustes nos controles de arrecadação de receitas da União eventualmente passíveis de repartição entre os entes federados.

Com a edição do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e do Decreto nº 2.138, de 1997, as possibilidades de compensação foram ampliadas, mas condicionadas à apresentação de pedido, por meio do qual a Secretaria da Receita Federal exerceria os controles necessários ao ajuste das receitas tributárias arrecadadas e à utilização de direitos creditórios reconhecidos judicialmente.

Contemporaneamente foi editada a Instrução Normativa SRF nº 73, de 1996, reformatando a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF para dela fazer constar a forma de liquidação dos débitos declarados (compensações e pagamentos efetuados) ou o motivo de suspensão da exigibilidade (ações judiciais e parcelamentos concedidos), além do saldo a pagar remanescente e a indicação de eventual pedido de parcelamento deste saldo. Em consequência, os procedimentos fiscais de acompanhamento dos débitos declarados foram alterados, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 45, de 1998, que limitou a inscrição em Dívida Ativa da União apenas do saldo a pagar informado em DCTF, e estipulou a necessária auditoria interna dos demais valores informados, inclusive

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lúvia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

mediante batimento prévio dos débitos de IRPJ e CSLL informados em DCTF e na Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica – DIRPJ.

Na sequência, a Instrução Normativa SRF nº 77, de 1998 disciplinou a exigência, mediante auto de infração, dos débitos apurados em auditoria interna de DCTF, inclusive com aplicação de multa de ofício, passível de substituição por multa de mora na forma do art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda vigente, se o pagamento do auto de infração se verificasse até o vigésimo dia de sua ciência. Suspendeu-se, desta forma, a cobrança dos débitos informados em declaração prestada pelo sujeito passivo, na forma do Decreto-lei nº 2.124, de 1984.

Este procedimento foi convalidado com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que assim dispôs:

Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Sob esta ótica, as compensações indevidas ou não comprovadas, informadas em DCTF, motivariam lançamentos de ofício das diferenças apuradas, com a exigência do tributo principal não recolhido, acrescido de multa de ofício proporcional e juros de mora.

Contudo, com a edição da Medida Provisória nº 66 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002), a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal adquiriu novos contornos, passando a ser dependente da apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP, na forma da nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

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:

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

A possibilidade de extinção dos débitos compensados se não implementada a condição resolutória prevista mencionada no §2º da redação alterada do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, demandou nova disciplina acerca das providências a serem adotadas na análise das compensações declaradas, inclusive para sujeitá-las a penalidade específica e isolada, na medida em que os débitos, em regra declarados, seriam cobrados, apenas com os correspondentes acréscimos moratórios. Neste sentido foi editada a Medida Provisória nº 135, de 2003, que assim dispôs:

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 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74

.....

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

.....

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

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

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

.....

§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 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.

§9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

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

§12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR)

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.

Verifica-se nestes termos que, na esteira das definições acerca do procedimento de não-homologação das compensações declaradas e do contencioso administrativo daí decorrente também foi alterado o procedimento de verificação das informações prestadas em DCTF, mediante derrogação do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dispensando-se o lançamento de ofício dos tributos cujos vínculos declarados não fosse confirmados, e limitando-se a exigência à *multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida*.

Assim, além de criada uma nova penalidade, não mais proporcional e dependente da exigência do tributo principal não recolhido, mas sim isolada, restabeleceu-se a sistemática de cobrança dos débitos confessados em documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, como antes previsto no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984.

As compensações que motivaram as penalidades lançadas nestes autos constaram em DCTFs de 15/01/2004 a 30/06/2005, portanto, já na vigência das

alterações promovidas pela Medida Provisória nº 135, de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

Naquele momento, alguma dúvida ainda existia acerca da possibilidade de aplicação de multa de ofício isolada em razão de compensações indevidas informadas, apenas, em DCTF. A leitura isolada do *caput* do art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, poderia conduzir à conclusão de ser ela cabível. Porém, seus §§ 1º e 3º já indicavam ser a compensação indevida ali referida aquela formalizada mediante DCOMP, dada a determinação neles contida de aplicação do rito previsto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para compensações daquela espécie, além da referência a ato de não-homologação de compensação, também circunscrito às compensações formalizadas mediante DCOMP.

Contudo, com a edição da Lei nº 11.051, de 2004, a nova conformação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não mais deixou dúvidas acerca deste tema:

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

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

§ 2º A multa isolada a que se refere o *caput* deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do *caput* ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

Como se vê, as referências do *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, acerca de *compensação indevida* foram substituídas pela hipótese de *não-homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo*, e complementadas pela inclusão, no §4º, da circunstância de a *compensação for considerada não declarada*, criada a partir daquele diploma legal. A especificidade destes termos deixa patente que a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, apenas, às compensações formalizadas mediante DCOMP.

Assim, mesmo interpretando que o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, permitia a aplicação da penalidade aqui em debate, a exclusão desta hipótese a partir da edição da Lei nº 11.051, de 2004, impor a aplicação do art. 106, II, “c” do CTN, para sua exoneração.

Esclareça-se que desde a sua normatização inicial, com a edição da Lei nº 8.383, de 1991, a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal sempre teve por pressuposto a existência de créditos decorrentes de tributos e contribuições, para fazer frente a débitos de mesma natureza. Com a edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, esta circunstância restou expressa com a limitação da compensação, no *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a *crédito relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal passível de restituição ou ressarcimento*. Inclusive, na sua seqüência, em 24 de outubro de 2002, a Medida Provisória nº 75 – apesar de não convertida em lei –, em seu art. 3º, determinou o lançamento, com conseqüente aplicação de multa de ofício, dos débitos não recolhidos em virtude de compensação *com direito creditório alegado com base em crédito de natureza não tributária*.

Contudo, as penalidades que passaram a estar previstas em razão da inobservância deste limite legal se circunscreveram às hipóteses nas quais o sujeito passivo faz uso abusivo, ou até fraudulento, de DCOMP e assim alcança a extinção imediata dos débitos compensados e que pode se tornar definitiva caso a autoridade competente não identifique a tempo tal conduta e a reprima. As compensações indevidas informadas em DCTF, de outro lado, quando identificadas, demandam apenas cobrança dos débitos compensados, sem a necessidade de ato de não-homologação ou de não-declaração, seguindo-se à cobrança amigável a imediata inscrição em Dívida Ativa da União.

Assim, embora inadmissível a compensação promovida pelo sujeito passivo, com a derrogação promovida no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a informação, em DCTF, de compensação indevida, ainda que com crédito de natureza não tributária, deixou de ser definida como infração sujeita a multa de ofício.

A penalidade que a Contribuinte aponta ter sido indevidamente exigida e recolhida não decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, mas sim do uso indevido da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário.

À falta de recolhimento dos débitos compensados, de fato, aplica-se a multa de mora se eles estiverem declarados, ou a 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 nos arts. 17 e 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, acima transcritos.

Como lá mencionado, 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, inclusive, 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 penalizadas: a falta de declaração e recolhimento do tributo (do que 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 que decorre o lançamento de ofício da multa isolada).

Veja-se que é admissível, inclusive, a aplicação da multa de ofício isolada sobre multa de mora, nos casos em que a compensação, mediante DCOMP, se faça com débito em atraso, na medida em 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 seja 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 contribuinte 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, quer no percentual básico de 75% ou com os acréscimos decorrentes da comprovação de fraude, é compatível com a exigência de multa (moratória ou de ofício) sobre os débitos indevidamente compensados.

Assim, não há indébito a ser reconhecido à Contribuinte quer em relação à multa isolada recolhida com redução, quer em relação à multa de mora acrescida aos débitos indevidamente compensados.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa