



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

**Processo n°** 11020.003805/2007-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.178 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2013  
**Matéria** MULTA ISOLADA  
**Recorrente** CURTUME FRIDOLINO RITTER LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/01/2005, 15/02/2005, 28/02/2005, 18/04/2005, 30/06/2005, 20/07/2005

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIROS. CARACTERIZAÇÃO.

Verificado que o sujeito passivo declarou ter compensado débitos próprios com créditos de terceiros, sem estar devidamente amparado por decisão judicial, a compensação deve ser considerada não declarada por força do art. 74, §12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ensejando a exigência de multa de 75% sobre o valor do tributo indevidamente compensado, tendo em vista o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 18, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente, que assina apenas para formalização do acórdão.

(assinado digitalmente)

Daniel Mariz Gudiño – Relator

(assinado digitalmente)  
Paulo Sérgio Celani – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sérgio Celani, Daniel Mariz Gudiño, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Adriene Maria de Miranda Veras.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcreve-se o relatório da instância *a quo*, seguido da ementa da decisão recorrida e das razões do Recurso Voluntário ora examinado:

*0 presente processo foi formalizado para fins de exigência de multa(s) isolada(s) de 75% decorrente(s) de compensações pleiteadas pela interessada (não homologadas ou consideradas não declaradas pela DRFB jurisdicionante) nos autos do processo 11020.001110/2005-90, 11020.001354/2005-72, 11020.002078/2005-60, e 11020.001973/2005-67, no qual foi pleiteada a compensação de débitos de COFINS e PIS com créditos de terceiros.*

*Tempestivamente, a interessada interpôs as impugnações a fls. 71 a 108, as quais serão analisadas em conjunto no presente acórdão, onde pugna pela insubsistência dos autos de infração em apreço, pelas razões a seguir sintetizadas:*

- ✓ *Reitera a existência de créditos compensáveis reconhecidos na ação judicial 94.18.00233-7, 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo, adquiridos mediante Cessão de Crédito e a possibilidade de utilização dos mesmos no encontro de contas pleiteado.*
- ✓ *Discorda do entendimento da autoridade administrativa quanto ao não reconhecimento de seu crédito, tampouco de suas compensações consideradas não declaradas.*
- ✓ *Discorre novamente a respeito da possibilidade do encontro de contas com os direitos creditórios pleiteados, adquiridos de terceiros.*
- ✓ *Discorre sobre a natureza jurídica da multa fiscal e alega que todas as multas aplicadas são indevidas, exorbitantes arbitrárias e excessivas, pois não descumpriu a legislação e procedeu ao encontro de contas com base em sentença judicial.*
- ✓ *Requer, portanto, a exclusão ou redução da multa aplicada, até mesmo por ausência de base legal para sua aplicação.*

- ✓ *Entende que a autoridade incorre em grave equívoco ao aplicar penalidades na pendência de decisão definitiva na esfera administrativa quanto ao litígio envolvendo a pretensão de compensação no processo 11020.001110/2005-90, 11020.001354/2005-72, 11020.002078/2005-60, e 11020.001973/2005-67.*

A impugnação foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 10-15.941, de 15/05/2008:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/09/2004 a 30/06/2005*

*Ementa: COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA OU CONSIDERADA NAO DECLARADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANALISE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DISTINTO DO PLEITEADO ORIGINALMENTE*

*Não cabe nova análise da viabilidade do reconhecimento do direito creditório, já indeferido em processo próprio, através de outro processo administrativo, de lançamento fiscal, com liame com aquele, mas que tem identidade própria, por impossibilidade legal e processual.*

*ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.*

*A multa isolada não possui natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao abuso de forma no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário. E, estando prevista em lei, não cabe à Administração Tributária perquirir sobre o impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo.*

*Lançamento Procedente*

Inconformada, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário, de forma tempestiva, reiterando, *ipsis litteris*, os argumentos suscitados em sua impugnação.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 07/10/2011.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño – Relator

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

O cerne do presente litígio gravita em torno do cabimento da multa isolada em razão da compensação considerada não declarada, bem como, especificamente no caso da Recorrente, do tipo de compensação não declarada que era passível de ensejar a lavratura de auto de infração para cobrança de multa isolada.

As compensações foram declaradas em 31/01/2005, 15/02/2005, 28/02/2005, 18/04/2005, 30/06/2005 e 20/07/2005. Nesse época vigiam o art. 74, § 12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 18, caput e §§ 2º e 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, todos com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, a saber:

### 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

[...]

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

[...]

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

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

[...]

### Art. 18 da Lei nº 10.833 de 2003

*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)*

[...]

*§ 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)*

[...]

*§ 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)*

Com efeito, é irrefutável que a compensação de créditos de terceiro já era considerada uma hipótese de compensação do tipo “não declarada” quando da formalização das declarações de compensação realizadas pela Recorrente. Da mesma forma, não se pode ignorar o fato de que já havia previsão legal para a multa isolada nesses casos. Por tais razões, não merece prosperar a alegação da Recorrente no sentido de que falta amparo legal para a cobrança da multa.

Tais conclusões não discrepam da jurisprudência do CARF, a saber:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
Ano-calendário: 2003 COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.  
DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.  
CRÉDITOS DE TERCEIROS. Há incidência de 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. (Artigo 18, § 4o. da Lei n º 10.833, de 2003, com a alteração dada pela Lei n º 11.488, de 2007).*

*(Acórdão nº 1801-001.029, Rel. Cons. Maria de Lourdes Ramirez, Sessão de 13/06/2012)*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Data do Fato Gerador: 04/07/2008, 28/07/2008  
COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIRO E NÃO ADMINISTRADO PELA RFB. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. Exige-se multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses em que o crédito seja de terceiro, refira-se a título público ou quando não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, previstas no inciso II, alíneas “a”, “c” e “e”, do § 12 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*(Acórdão nº 3202-000.354, Rel. Cons. Paulo Sergio Celani, Sessão de 10/08/2011)*

Adicionalmente, a Recorrente alega que o seu direito de compensar créditos de terceiros estaria respaldado em decisão judicial, pois, além de o crédito de terceiro ser objeto de coisa julgada, obteve liminar no Mandado de Segurança nº 2005.71.07.001731-3, em trâmite originalmente na Vara Federal de Execuções de Caxias do Sul/RS, para realizar compensações sem a prévia habilitação prevista no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 517, de 2005.<sup>1</sup>

Contudo, impende notar que as decisões judiciais mencionadas pelo juízo tratam de duas coisas distintas: uma reconheceu o crédito de outro contribuinte e a outra reconheceu o direito de a Recorrente realizar compensações sem habilitar previamente o crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.

Para que a alegação da Recorrente estivesse correta, precisaria ter obtido uma decisão judicial reconhecendo o direito de compensar crédito de terceiro à revelia do disposto no art. 74, § 12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, e isso não ocorreu. Confira-se o teor da parte dispositiva da liminar concedida à Recorrente:

*Por estas razões, DEFIRO A LIMINAR REQUERIDA e autorizo a Impetrante a proceder à compensação prevista no artigo 74 da Lei 9.430/96 sem a observância do contido na Instrução Normativa SRF nº 517/2005.*

Diante dessas considerações, evidencia-se que não há decisão judicial que ampare a pretensão da Recorrente, e, portanto, não é possível afastar dispositivo de lei em sentido estrito, mesmo que o fundamento para tanto seja a sua inconstitucionalidade. Nesse contexto, convém lembrar que, salvo nas hipóteses previstas no art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto não pode ser afastada no âmbito do processo administrativo fiscal. Confira-se:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

[...]

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e*

<sup>1</sup>Essa decisão foi confirmada em sentença e em acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, havendo a Autenticado digitalmente em 11/02/2015 por JOEL MIYAZAKI. Fazenda Nacional interposto o Recurso Especial nº 1.215.659/RS, que aguarda julgamento.

Documento assinado digitalmente em 28/01/2015 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 11/02/2015 por JOEL MIYAZAKI

*19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Quanto ao argumento de que a multa isolada teria caráter confiscatório inconstitucional, impende trazer ao conhecimento da Recorrente a Súmula CARF nº 2, segundo a qual “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Por outro lado, de acordo com o art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterações posteriores, “*As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*”

Havendo súmula do CARF que impede a composição deste colegiado de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, o argumento da confiscatoriedade não pode ser conhecido.

Finalmente, a Recorrente alega que a autoridade incorre em grave equívoco ao aplicar penalidades na pendência de decisão definitiva na esfera administrativa quanto ao litígio envolvendo a pretensão de compensação no processo 11020.001110/2005-90, 11020.001354/2005-72, 11020.002078/2005-60 e 11020.001973/2005-67.

De fato, o art. 18, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece que, ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas isoladas, as peças devem ser reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Como esse mesmo artigo versa sobre hipóteses de compensação não declarada, há uma aparente contradição com o teor do art. 74, § 13, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, segundo o qual não cabe manifestação de inconformidade nas hipóteses de compensação não declarada.

A contradição é aparente, pois o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, também versa sobre outras compensações, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o dispositivo legal em questão não conflita com o art. 74, § 13, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Aliás, analisando-se o andamento dos processos administrativos que se referem às compensações dos créditos de terceiros com créditos da Recorrente, verifica-se que três estão na Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Caxias do Sul/RS, o que revela que, se houve manifestações de inconformidade nos referidos processos, estas não foram conhecidas.



Desse modo, faz-se imperioso reconhecer que, até o início da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, somente ensejavam a multa isolada as compensações consideradas não declaradas em que ficasse caracterizada sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, respectivamente.

Ora, no caso concreto não há qualquer evidência de que a Recorrente obrou com evidente intuito de sonegar, fraudar ou praticar conluio. Ao contrário, pela leitura dos autos do processo, percebe-se que, embora equivocada, a Recorrente acreditava que uma liminar lhe permitia compensar débitos próprios com créditos de terceiros devidamente reconhecidos pelo Poder Judiciário.

E nem se diga que o auto de infração aplicou a retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional, eis que tal dispositivo somente se aplica quando a lei é interpretativa ou em se tratando de ato não definitivamente julgado. No caso em tela, a Lei nº 11.196, de 2005, não é interpretativa nem foi editada durante o curso do processo administrativo fiscal em que se discute a multa isolada.

Com efeito, para que o auto de infração estivesse correto, seria necessário que a multa isolada fosse de 150% e, conseqüentemente, a fiscalização evidenciasse inequivocamente a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, tal como definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Nessa mesma linha de raciocínio, há precedentes do CARF, a saber:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES. Período de apuração: 30/09/2005 a 30/11/2005. MULTAS ISOLADAS. Com o advento da Lei 11.051/04, de 30/12/2004, a multa isolada passou a ser aplicável somente nos casos de (i) não homologação com prática de sonegação, fraude ou conluio, sendo aplicável somente com o percentual de 150%; e, (ii) compensação considerada não declarada nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502/64, ou seja, com sonegação, fraude ou conluio, também sendo aplicável somente com o percentual de 150%. Após a entrada em vigor da Lei 11.196/05, de 14/10/2005, passou a ser aplicada nos casos de (i) não homologação com prática de sonegação, fraude ou conluio (150%); (ii) compensação considerada não declarada sem fraude (75%); e (iii) ou compensação considerada não declarada com fraude (150%). (Grifou-se)*

*(Acórdão nº 3302-001.640, Rel. Cons. Alexandre Gomes, Sessão de 24/05/2012)*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 12/01/2005, 31/01/2005, 15/02/2005, 28/02/2005. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA CREDITO PREMIO, CESSÃO POR TERCEIROS MULTA ISOLADA APLICAÇÃO. A aplicação isolada de multa de lançamento de ofício por compensação indevida de débitos com crédito cedido por terceiros e referente ao crédito prêmio do IPI, considerada como não declarada pela autoridade administrativa competente para homologá-la, restringe-se às hipóteses em que a conduta*

**do declarante tenha sido qualificada por sonegação, fraude ou conluio.** (Grifou-se)

(Acórdão nº 3803-00.297, Rel. Cons. Alexandre Kern, Sessão de 01/02/2010)

Como não restou demonstrada nos autos a intenção de a Recorrente sonegar, fraudar ou praticar conluio por meio das declarações de compensação que formalizou antes do início da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, o auto de infração deve ser cancelado.

Diante de todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário integralmente.

(assinado digitalmente)

Daniel Mariz Gudiño – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sérgio Celani, Redator Designado

Conforme Demonstrativo de Compensações não Declaradas, fl. 10 dos autos (fl. 11 do e-processo), as declarações de compensação objeto do auto de infração são todas do ano de 2005, de 31/01/2005 a 20/07/2005.

Também conforme o auto de infração, as datas dos fatos que ensejaram a exigência da multa ocorreram no ano de 2005.

Uma vez que se trata de compensações consideradas não declaradas, as datas a serem consideradas para aplicação da legislação são as das declarações de compensação, as quais ocorram em 2005, quando já estava em vigor a Lei nº 11.051, de 29/12/2004.

Foi informado no enquadramento legal da exigência o art 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Este artigo remete ao lançamento de ofício de que trata o art 90 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001.

No Relatório de Auditoria Fiscal, encontram-se as demais normas que justificaram a exigência: arts 40 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 11.051, de 2004; o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18/10/2004.

Estas normas deixam claro que, com exceção do Refis, não podem ser compensados débitos tributários com créditos tributários de terceiros, devendo ser considerada não declarada a compensação realizada nesta hipótese.

A origem da exigência da multa de ofício de 75% está no art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que determina: nos lançamentos de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre o tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando-se as situações previstas no inciso II deste artigo; a multa será exigida juntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente paga.

O art. 90 da Medida Provisória 2158-35, de 24/08/2001, não estipula nenhuma multa. Esta MP não revogou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Logo, a remissão ao art. 90 da MP 2158-35, de 2001, na MP 135, de 30/10/2003, que se converteu na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, restringindo os casos em que a multa se aplica, em nada altera a exigência da multa baseada na Lei nº 9.430, de 1996.

Além disso, evidencia que nos casos de compensação não declarada, não tendo havido fraude, exige-se multa de 75%.

#### **Medida Provisória nº 2.158, de 2001:**

*"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 as contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."*

#### **Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004:**

*"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á a 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"*

*§ 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 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 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

*§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas isoladas 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.*

**Lei nº 9.430, de 1996:**

***Art. 40. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros.***

*Parágrafo único. A vedação a que se refere o caput não se aplica ao débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, bem como aos pedidos de compensação formalizados perante a SRF até 7 de abril de 2000.*

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*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.*

As hipóteses de compensação não declarada do inciso II, do § 12 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, foram incluídas por essa mesma Lei nº 11.051, de 2004, nos seguintes termos:

***Art. 4º O art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:***

***Art. 74.***

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

***I - previstas no § 3º deste artigo;***

***- em que o crédito:***

***a) seja de terceiros;***

***b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº491, 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." (destaques acrescidos)*

Logo, para o período objeto do auto de infração, nos casos de compensação considerada não declarada, havia sim previsão legal para a exigência da multa de 75%.

Sua simples leitura, sem a necessidade de utilização do parágrafo 4º, posteriormente incluído ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, seria suficiente para concluir pela procedência da aplicação das multas de ofício, tal como calculadas no auto de infração.

Em resumo, a aplicação destas normas enseja a exigência da multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de fraude previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e de 75%, nos demais casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Veja-se que o art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, ao proibir a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros, nada diz sobre ser necessário estar presente dolo, má-fé, sonegação, fraude, simulação, conluio, ou qualquer outra qualificadora para caracterização da conduta proibida.

Logo, à época dos fatos, havia hipótese de conduta proibida, não qualificada como fraudulenta, que deveria sofrer sanção.

A sanção já estava prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O art. 90 da MP nº 2.158, de 2001, estabeleceu apenas a forma para ser exigida.

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não fez mais do que interpretar os arts. 90 da MP nº 2.158, de 2001, e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o parágrafo 4º incluído a este artigo 18, posteriormente, apenas evita entendimento de que a multa seria de 150% em todas as hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entender de modo diferente implicaria afirmar que para a proibição de se compensar débitos com créditos de terceiros não haveria nenhuma sanção.

Assim, seja por força apenas do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seja com fundamento na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não tendo havido cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa, o fato de ter sido citado o parágrafo 4º, do art. 18, da Lei nº 10.833, de 2003, em redação dada por Lei publicada em data posterior à dos fatos, não interfere na interpretação e aplicação da legislação então vigente aos fatos constatados, - legislação esta transcrita no auto de infração e no Relatório de Auditoria Fiscal -, e não tem o condão de tornar nulo o auto de infração, devendo ser mantida a exigência contida neste.

Transcrevo ementa do Acórdão nº 107-09.077, de 13/06/2007, da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

**COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIRO E NÃO ADMINISTRADO PELA SRF. MULTA ISOLADA PERCENTUAL.**

*Considerada não declarada a compensação, em face da utilização de crédito de terceiros e não administrado pela SRF, cabível a multa isolada sobre o valor do imposto indevidamente compensado: não estando caracterizado o evidente intuito de fraude, reduz-se a multa ao percentual de 75%.*

No julgamento a Câmara também entendeu que o parágrafo 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, era útil para que não se exigisse a multa de 150%, em casos em que não ficasse caracterizada fraude, simulação ou conluio.

Vejam-se as palavras extraídas do voto condutor do acórdão citado da lavra do Conselheiro Relator Jayme Juarez Grotto, alertando para o fato de que naquele julgamento a Câmara entendeu que o parágrafo 4º servia de fundamento para a exigência:

“Assim, uma vez considerada não declarada a compensação - neste caso, por se tratar de pretensão acerca de crédito de terceiros e não administrado pela SRF, hipóteses previstas nas letras "a" e "e" do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 -, presente está o pressuposto do lançamento de multa isolada (parágrafo 4º retro reproduzido).

Quanto ao percentual da multa aplicada, porém, entendo que assiste razão à recorrente.

O caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), contém a previsão de aplicação de "multa isolada" e a prevê na hipótese em que ficar caracterizada a prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. No § 2º do mesmo art. 18, a Lei estipula que o percentual a ser aplicado é o do inciso II do caput (150%) ou o do § 2º (225%) do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Já o § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), contém a especificação de que a multa prevista no caput 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 1996 — como ocorre na espécie dos autos, que se encaixa nos incisos "a" (crédito de terceiros) e "e" (crédito que não se refere a tributos e contribuições administrados pela SR) do referido inciso II.

Isso poderia ser entendido no sentido de que a Lei estaria criando a presunção de que, nessas hipóteses (do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), estaria configurada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo a multa 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.

No entanto, a Secretaria da Receita Federal, por meio das modificações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 534, de 5 de abril de 2005, na Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, trouxe a seguinte disposição:

*Art 1º Os arts. 21, caput, 30, §§ 1º a 3º, e 31, g 1º a 5º, da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*'Art. 30. ....*

*§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada calculada*

*sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, na hipótese de não-homologação de compensação 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 nas hipóteses a que se refere o § 1º 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.*

*Art. 31. ...*

*§ 1º Também será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*

*I - previstas no § 3o do art. 26;*

*- em que o crédito:*

*a) seja de terceiros;*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 10 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 SRF.*

*§ 4º Verificada a situação mencionada no caput e no § 1º em relação a parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.*

*§ 5º Nas hipóteses do inciso II do § 1º, será aplicada multa isolada nos percentuais previstos nos incisos I ou II do caput ou no § 2º do art 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*(Grifei).*

Assim, como a hipótese de compensação considerada não declarada está sujeita à multa isolada nos percentuais previstos nos "incisos I ou II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996", para o lançamento de multa isolada qualificada (150%) há que ficar caracterizado, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caso contrário, a multa será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (75%).

Observe-se inclusive que, nas alterações posteriormente efetuadas no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, pela Lei nº 11.196, de 2005, e, mais recentemente, pela MP nº 351, de 2007, igualmente ficou determinado que, no caso de compensação considerada não declarada, a multa de 150% só se aplica nas hipóteses em que ficar caracterizado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, no caso dos autos, pelo fato descrito pela fiscalização — **compensação considerada não declarada por se referir a crédito de terceiros e não**

Processo nº 11020.003805/2007-78  
Acórdão n.º 3201-001.178

S3-C2T1  
Fl. 17

administrado pela SRF —, a multa isolada deve ser mantida no percentual de 75%, afastando-se a qualificada de 150%, porquanto, para a hipótese citada, não há presunção legal de atribuir ao fato o caráter de evidente intuito de fraude (mesmo porque fraude não se presume, se prova), nem há no processo elementos que demonstrem a caracterização desse intuito.

(...)

### **Conclusão.**

Por todo o exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio Celani – Redator Designado