



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13827.003348/2008-42  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.851 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 05 de março de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANSPORTADORA VALE DO SOL BOTUCATU LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA E/OU CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTA QUALIFICADA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO DOLO.

O simples fato de o contribuinte apresentar DCOMP pretendendo a compensação de créditos de terceiros e/ou não administrados pela Receita Federal já é fundamento para a própria aplicação da multa isolada, não podendo ser também base para a sua qualificação. A exasperação da multa depende de a fiscalização provar o dolo na conduta do sujeito passivo, devendo-se verificar portanto as circunstâncias do caso concreto. Dolo não configurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1802-01.215, proferido em 09/05/2012, assim ementado e decidido:

**Acórdão recorrido 1802-01.215.**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2004,2005

PRELIMINARES NULIDADE DO LANÇAMENTO E NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Não restando caracterizada nenhuma situação que poderia macular a autuação ou a decisão recorrida pelo vício da nulidade, as preliminares devem ser rejeitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2004, 2005

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO CONSIDERADA INDEVIDA E POR COMPENSAÇÃO CONSIDERADA COMO NÃO DECLARADA

Conforme o artigo 18 da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos sob exame, deve ser exigida multa isolada quando a compensação realizada pela Contribuinte abranger crédito que não é passível de compensação por expressa disposição legal ou crédito de natureza não tributária (compensação indevida), hipóteses que a lei, em dado momento, passou a designar como compensação não declarada.

CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE PARA FINS DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Somente a partir de 22/01/2007, com a Medida Provisória n.º 351, convertida na Lei 11.488/2007, é que a multa de 150% passou a ter como hipótese de incidência a falsidade na declaração de compensação, que abrange a fraude em relação aos créditos oferecidos (fraude no pagamento). Antes disso, o Direito Tributário punia apenas a fraude que buscava dissimular a existência do débito, situação que não se verifica no caso sob exame, porque a Declaração de Compensação configura o próprio reconhecimento do débito pelo Contribuinte. Da mesma forma que não podemos admitir a integração de hipótese por analogia, ampliando o alcance dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, também não podemos admitir a aplicação retroativa da Lei 11.488/2007 para alcançar fatos ocorridos nos anos de 2004 e 2005, pelo que o percentual da multa deve ser reduzido para 75%.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS TAXA SELIC

Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais sobre as multas exigidas isoladamente, conforme os ditames do art.43, parágrafo único, e art. 5º, § 3º, ambos da Lei n.º 9.430/96, uma vez que se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do voto do Relator.*

A Fazenda Nacional insurge-se contra a desqualificação da multa, alegando divergência com relação aos seguintes precedentes:

**Acórdão paradigma 107-09.007**

COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE - Somente o crédito apurado pelo sujeito passivo, inclusive quando haja decisão judicial com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, ou seja, crédito de natureza tributária, poderá ser utilizado para compensar débitos tributários próprios com este órgão, não tendo esse condão crédito de natureza trabalhista.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO - A prestação de informação falsa no preenchimento do formulário eletrônico PER/COMP, com o fim de forçar sua transmissão, caracteriza evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 sobre o valor total do débito indevidamente compensado. Lançamento Procedente

Recurso Negado.

Em 16 de novembro de 2015, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigma, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se que somente a partir de 22/01/2007, com a Medida Provisória nº 351, convertida na Lei 11.488/2007, é que a multa de 150% passou a ter como hipótese de incidência a falsidade na declaração de compensação, que abrange a fraude em relação aos créditos oferecidos.

A decisão recorrida afirma que o Direito Tributário punia apenas a fraude que dissimulava a existência do débito, situação que não se verifica no caso sob exame, porque a Declaração de Compensação configura o próprio reconhecimento do débito pelo contribuinte.

Quanto ao paradigma nº 107-09.007, entende que a prestação de informação falsa no preenchimento do PER/DCOMP caracteriza evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa isolada no percentual previsto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996 sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

A Fazenda Nacional alega que o contribuinte agiu com dolo tendente a evitar o cumprimento da obrigação principal, por meio ilegal, ao inserir informações falsas nas declarações de compensação transmitidas à Receita Federal.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Intimado (AR de fl. 271), o contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-004.851 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13827.003348/2008-42

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 25 de junho de 2012 (fl. 231). Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 4 de julho de 2012, data confirmada pelo despacho de fl. 259, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010).

O recurso especial também atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

### Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir as condições para a qualificação da multa isolada em razão da apresentação, em 2004 e 2005, de Declarações de Compensação (DCOMPs) visando a compensar créditos de terceiros de natureza não tributária.

No caso, o contribuinte apresentou **DCOMPs eletrônicas** pretendendo compensar créditos de ação judicial transitada em julgado em favor do Sindicato dos Trabalhadores em Educação de Roraima - SINTER, sendo que tais créditos foram cedidos a Benetti Prestadora de Serviços Ltda. e adquiridos pela contribuinte nos termos da Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios do 6º Ofício de Notas/Tabelionato Mônica Malucelli/Curitiba/PR.

A autoridade autuante assim descreve os procedimentos adotados pelo sujeito passivo e os fundamentos para a qualificação da multa isolada:

A empresa protocolizou em 22/12/2005, no Processo 10166.012902/2005-72, Declarações de Compensação de tributos diversos informando créditos de R\$ 73.868,62 e R\$ 36.567,61 totalizando R\$ 110.436,23. Também transmitiu, pela internet, Perdcomp, em 09/01/2004 no valor de R\$ 83.907,47; em 13/05/2004 no valor de R\$ 65.255,69, baixadas para trabalho manual no Processo 13873.000032/2006-81. Ainda pela internet, transmitiu outras Perdcomp em 14/10/2004 no valor de R\$ 379.090,51 e no dia 15/10/2004 no valor de R\$ 20.909,49 baixadas para trabalho manual no Processo 15892.000050/2006-61.

(...)

As compensações apresentadas pela empresa, no processo 10166.012902/2005/72 foram consideradas "não declaradas" no Despacho Decisório SAORT nº 910/2006, em razão dos créditos apresentados não se referirem a tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil fundamentando-se na letra "e" do inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96. O contribuinte tomou ciência desta decisão em 10/11/2006.

Os Despachos Decisórios SAORT no 921/2006 e 919/2006 indeferem o direito creditório solicitado por falta de previsão legal. O contribuinte tomou ciência dessas decisões em 10/11/2006.

(...)

#### IV — DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

As declarações de compensação apresentadas contêm informações inverídicas, sendo do conhecimento do contribuinte que o crédito não possuía condições legais para ser compensado com débitos tributários. A utilização reiterada de suposto crédito de natureza não tributária para a compensação de débitos tributários em desacordo com a lei mostra a intenção de fraudar o Fisco, eximindo-se total ou parcialmente do pagamento de tributos, se enquadrando perfeitamente nas disposições legais acima.

Pelo demonstrado intuito em fraudar a fiscalização lavramos o presente auto de infração com multa qualificada de 150% conforme disposto no art.44, II da Lei 9430/96.

O Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada referentes aos pedidos de compensação supracitados encontra-se anexo e faz parte integrante deste.

A aludida multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem como enquadramento legal os seguintes dispositivos: art. 90 da MP 2.158-35/2001; art. 18 da MP 135/2003, convertida na Lei 10833/2003; art. 44 da Lei 9430/96 e art. 18 da Lei 11.488/2007. Pela ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, conforme o artigo 10 e 2º da Lei 8137/90, esta sendo lavrada a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

As DCOMPs apresentadas em 2004 foram “não homologadas” e a apresentada em 2005 foi considerada “não declarada”. Isso porque a Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, criou a categoria da compensação “não declarada”, passando a encaixar ali algumas das condutas que, antes, davam ensejo à não homologação da compensação.

A base legal para a aplicação da penalidade em discussão sofreu diversas alterações ao longo dos anos, sendo estas relevantes para o processo em questão, razão pela qual reproduzo a seguir os texto atualmente vigente e também os revogados:

#### **Lei 10.833/2003**

~~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 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](#).~~

~~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](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)~~

~~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)~~

~~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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)~~

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 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.~~

~~§ 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) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

~~§ 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)~~

~~§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** deste artigo será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, no percentual: (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)~~

~~I—previsto no inciso I do **caput** do [art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)~~

~~II—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 se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)~~

~~§ 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 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)~~

~~§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

~~I no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

~~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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

~~§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

~~§ 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)~~

~~(...)~~

## **Lei 9.430/1996**

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)~~

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006) (Sem eficácia)~~

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)~~

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

~~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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)~~

~~I de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006) (Sem eficácia)~~

~~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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)~~

~~I de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de~~

~~declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)~~

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

~~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. [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#)~~

~~II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#) [\(Sem eficácia\)](#)~~

~~a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#) [\(Sem eficácia\)](#)~~

~~b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#) [\(Sem eficácia\)](#)~~

~~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. [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#)~~

~~II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)~~

~~a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Incluída dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)~~

~~b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Incluída dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)~~

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

(...)

### Lei 4.502/1964

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ao analisar a situação do sujeito passivo, o voto condutor do acórdão recorrido considerou que não houve fraude *relacionada a fato gerador de obrigação tributária*, eis que os débitos a serem quitados pela via da compensação foram expressamente reconhecidos pela Contribuinte perante a Receita Federal. No caso, a conduta da Contribuinte que poderia ser merecedora de punição se deu apenas em relação à “moeda” oferecida para a quitação dos débitos, mas tal situação não estaria prevista na Lei 4.502/1964.

Neste sentido, o voto condutor do acórdão recorrido compreendeu que não havia punição para a fraude no pagamento, situação que somente foi modificada com a Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), que deu nova redação ao art. 18 da Lei 10.833/2003. Portanto, somente a partir de 22/01/2007 é que teria passado a ser prevista a multa de 150% para a fraude em relação à “moeda” oferecida, ou seja, a fraude no pagamento. Antes disso, o Direito Tributário punia apenas a fraude que buscava dissimular o débito, sendo exatamente por isso que a legislação fora modificada.

Não concordo com o raciocínio exposto no acórdão recorrido.

A redação original do artigo 18 da Lei 10.833/2003 previa a aplicação de multa isolada não apenas nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, mas também nos casos de “*o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal*” e “*de o crédito ser de natureza não tributária*”, o que se encaixa exatamente o casos dos autos, e que a contribuinte pretendeu utilizar créditos de terceiros de natureza não tributária.

Posteriormente, a Lei 11.051/2004 alterou tal dispositivo e, até o advento da MP 351/2007, tal multa apenas era aplicável quando restasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502/1964, ou nas hipóteses em que a compensação fosse considerada “não declarada” (art. 18, caput e § 4º da Lei 10.833/2003) – que é o caso dos autos.

Para ambos os períodos – antes e após a Lei 11.051/2004 – o percentual da multa seria 75% ou 150%, “conforme o caso”, isto é, a depender de estarem presentes as circunstâncias previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Com a MP 351/2005, convertida na Lei 11.488/2009, a legislação passou a estabelecer a aplicação da multa isolada para os casos de compensação “não homologada” quando se comprove “falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, e sempre no percentual de 150% uma vez comprovada tal falsidade.

Não obstante, para os casos de compensação “não declarada”, o § 4º da Lei 10.833/2003 permaneceu submetendo a aplicação da multa isolada aos percentuais de 75% ou 150% “conforme o caso”, ou seja, a depender da verificação das circunstâncias previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964.

No caso, compreendo a fraude do artigo 72 da Lei 4.502/1964 não apenas referente ao débito, mas a quaisquer circunstâncias que possam levar ao engano das autoridades fiscais quanto à quitação do tributo. É dizer, a fraude pode estar referida tanto à declaração do débito quanto a aspectos relacionados à forma de sua quitação.

Não obstante, compreendo que, seja antes ou após a Lei 11.488/2007, o simples fato de o contribuinte apresentar DCOMP pretendendo a compensação de créditos de terceiros e/ou não administrados pela Receita Federal já é fundamento para a própria aplicação da multa isolada, não podendo ser também base para a sua qualificação. A exasperação da multa sempre dependeu de a fiscalização provar o dolo na conduta do sujeito passivo, o que, no caso, compreendo que não ocorreu.

Pelo raciocínio da autoridade autuante, qualquer compensação com créditos de natureza não tributária seria apenada com 150%, pois sempre estaria implícita a intenção do contribuinte de reduzir tributo de forma dolosa, já que se saberia haver vedação legal. Discordo do argumento. Se existe a possibilidade de lançar com 75% ou 150%, a ação dolosa tem que estar devidamente provada com elementos adicionais.

No caso, as circunstâncias que levaram a fiscalização a presumir a existência de fraude tratam, na verdade, do próprio mérito do pedido de compensação, e são capazes de levar à conclusão pelo seu indeferimento e à subsunção dos fatos à hipótese de aplicação da multa isolada, mas não à sua qualificação.

Especificamente quanto à reiteração, observo que todas as condutas tidas por reiteradas pela fiscalização foram praticadas antes da ciência, por parte do contribuinte, de quaisquer despachos decisórios que negassem a compensação dos créditos em questão, portanto não se pode pretender fundamentar o dolo do contribuinte em tal comportamento.

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora na negativa de provimento ao recurso especial porque também entendo que não há razão para a qualificação da penalidade no presente caso.

Como expressei no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.490, discordo da interpretação firmada no acórdão recorrido acerca da impossibilidade de caracterização da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64 na apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP. Embora ali estivesse sob exame a inserção de informações falsas em DCOMP eletrônica, a argumentação acerca da caracterização de uma das hipóteses presentes no art. 72 da Lei nº 4.502/64 foi assim expressa em contornos gerais:

Impõe-se concluir, neste contexto, que a Contribuinte optou pela inclusão de elementos falsos nas declarações eletrônicas, para viabilizar seu envio pela Internet, e retirar sua

conduta do foco da autoridade administrativa local, dirigido às declarações em papel, com maiores indícios de irregularidade. Como o volume dos processos de compensação formalizados em decorrência de DCOMP em formulário foi significativamente reduzido pela determinação de uso do documento eletrônico, a apresentação de uma DCOMP naquelas condições passou a ser destoante, em razão da anormalidade.

O uso do meio eletrônico, de outro lado, facilita a análise necessária à homologação, e coloca o documento na mesma condição dos demais, sujeitos a verificação no prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP, se identificados indícios de irregularidade. Ou seja, a transmissão eletrônica das DCOMP aqui questionadas permitiria que lhes fossem aplicados os mesmos critérios de validação dos demais documentos eletrônicos apresentados com observância aos critérios do programa gerador de declaração, sem sujeitá-las à prioridade de análise dirigida às DCOMP em formulário.

Desse modo, o abuso da forma eletrônica evidencia que a Contribuinte buscou esquivar-se dos controles prévios adotados pela Administração Tributária, instituídos com a finalidade de evitar a ocorrência de compensações contrárias à lei. Agiu conscientemente em busca do propósito de diferir o pagamento de tributos, ou mesmo evitá-lo, na medida em que a provocação direta à autoridade administrativa atrairia sua atenção ao procedimento que pretendia realizar, e a análise da declaração de compensação na forma eletrônica seria apenas uma possibilidade, dentro dos 5 (cinco) anos subseqüentes, após o que poderia se pretender sua homologação tácita.

A fraude, em tais circunstâncias, resta evidenciada pela conduta de inserir elementos sabidamente inverídicos na declaração, a fim de viabilizar sua transmissão por meio eletrônico, e evitar petições perante a autoridade administrativa, fato indicativo de tratar-se, ali, de compensação possivelmente não admitida pela legislação. Esta conduta, por sua vez, se amolda ao que dispõe a Lei nº 4.502, de 1964:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar ou diferir o seu pagamento.  
(grifou-se)

**Nestes termos, a conduta fraudulenta pode se verificar não só na ocorrência do fato gerador, como também quando o fato gerador já ocorreu e surgiu a obrigação tributária, momento no qual se busca, então, evitar ou diferir o seu pagamento. A conduta de evitar ou diferir o pagamento, portanto, pode se verificar mediante exclusão ou modificação das características essenciais da obrigação tributária, cujo objeto é o crédito tributário devido. E nem poderia ser diferente, na medida em que a penalidade prevista na lei, não decorre da mera constatação de falta de recolhimento do tributo, mas sim da conduta abusiva e/ou fraudulenta no uso da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário, fato que necessariamente se verifica após a ocorrência do fato gerador.**

[...] (destaquei)

Já nestes autos, o exame da conduta do sujeito passivo que motiva a penalidade em debate não permite afirmar a ocorrência de fraude.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/19 está descrito que o sujeito passivo apresentou as seguintes DCOMP:

A empresa protocolizou em 22/12/2005, no Processo 10166.012902/2005-72, Declarações de Compensação de tributos diversos informando créditos de R\$ 73.868,62 e R\$ 36.567,61 totalizando R\$ 110.436,23. Também transmitiu, pela internet, Perdcomp, em 09/01/2004 no valor de R\$ 83.907,47; em 13/05/2004 no valor de R\$ 65.255,69, baixadas para trabalho manual no Processo 13873.000032/2006-81. Ainda pela internet, transmitiu outras Perdcomp em 14/10/2004 no valor de R\$ 379.090,51 e no dia 15/10/2004 no valor de R\$ 20.909,49 baixadas para trabalho manual no Processo 15892.000050/2006-61.

As DCOMP transmitidas em meio eletrônico apresentavam as seguintes informações acerca do crédito utilizado em compensação:

Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO

Número do Processo:

Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO

N.º. do PER/DCOMP Inicial:

Crédito de Sucedida: NÃO Situação Especial:

Data do Evento:

Crédito de Terceiros: NÃO

Transitou em Julgado: SIM

Tipo de Ação: Repetição de Indébito

Homologação da Desistência ou da Renúncia à Execução pelo Poder Judiciário: SIM

Data da Homologação: 01/10/2001

Número do Processo Judicial: JCBV054/90

Seção Judiciária: BOA VISTAS RR TRT 11 REGIAO Vara: 01

Descrição do Tipo de Crédito: CONDENACAO DA UNIAO EM PAGAR OS REFLEXOS RENUNERATORIOS (LEI 7596-87)

Valor Atualizado do Crédito Inicial: 400.000,00

Crédito Atualizado na Data da Transmissão: 400.000,00

Valor Utilizado nesta Declaração de Compensação: 379.090,51

Isto porque, até então, os campos de preenchimento da DCOMP eletrônica eram abertos e permitiam ao sujeito passivo indicar qualquer tipo de processo judicial no qual vislumbrasse crédito passível de compensação tributária. Apenas com a edição da Instrução Normativa SRF nº 517, de 24 de fevereiro de 2005, restrições foram impostas, nos seguintes termos:

Art. 3º Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o Pedido Eletrônico de Restituição e o Pedido Eletrônico de Ressarcimento, gerados a partir do Programa PER/DCOMP 1.6, somente serão recepcionados pela SRF após prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal (DRF), Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo Único desta Instrução Normativa, devidamente preenchido;

II - a certidão de inteiro teor do processo expedida pela Justiça Federal;

III - a cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;

IV - a cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante, na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo; e

V - a procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.

§ 2º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:

I - o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;

II - a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF;

III - houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado; e

IV - houve a homologação pela Justiça Federal da desistência da execução do título judicial ou da renúncia à sua execução, bem assim a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios, no caso de ação de repetição de indébito.

§ 3º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a V do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de ciência da intimação.

§ 4º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 3º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

§ 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:

I - não forem atendidos os requisitos constantes nos incisos I a IV do § 2º; ou

II - as pendências a que se refere o § 3º não forem regularizadas no prazo nele previsto.

§ 6º O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento.

§ 7º A apresentação da Declaração de Compensação, do Pedido Eletrônico de Restituição e do Pedido Eletrônico de Ressarcimento, gerados a partir do Programa PER/DCOMP 1.6, na hipótese prevista no caput, fica condicionada à informação do número do processo administrativo no qual tenha havido o deferimento do pedido de habilitação do crédito.

Em consequência, as DCOMP apresentadas depois desta alteração normativa foram entregues em papel, informando que o crédito compensado se referia a *PRECATÓRIO - ORIGEM.ALIMENTICIA-VTBV 054/90* (e-fls. 91 e seguintes).

Constato, frente a tais circunstâncias, que o sujeito passivo, embora promovendo compensações fora das hipóteses previstas em lei, informou à Receita Federal os reais contornos de sua conduta, sem ocultar que o direito creditório utilizado em compensação não teria natureza tributária. E, se frente a tais circunstâncias, admitir-se cabível a imputação de multa qualificada, especialmente porque o sujeito passivo apresentou DCOMP fora das hipóteses previstas na lei, não restaria conduta que se sujeitasse à multa básica, de 75%, prevista no mesmo art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

É certo que muito já se discutiu acerca da inexistência de previsão legal para imputação de multa não qualificada às compensações indevidas antes da edição da Lei nº 11.196/2005. Contudo, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.224, já me manifestei contra este entendimento, nos seguintes termos:

A recorrente, porém, argumenta que somente com a nova redação dada pela Lei nº 11.196/2005 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 passou a ser prevista a multa não qualificada aplicável às DCOMP não declaradas. Ou seja, *na data da apresentação das Declarações de Compensação (02 e 06 de maio de 2005), inexistia base legal para imposição da multa de 75%*. Ocorre que, a compensação com créditos de natureza não

tributária é conduta que desde a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 sujeita-se a penalidade:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

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

Como se vê, o *caput* previa a aplicação de multa isolada se a compensação fosse indevida, dentre outras hipóteses, em razão de *o crédito ser de natureza não tributária*. 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, qual seja, 75% nos casos em que não evidenciada uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Já com a Lei nº 11.051/2004, o referido dispositivo passou a estar assim redigido:

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 que se impôs às compensações envolvendo, dentre outros, créditos de natureza não tributária, em especial aqueles referentes a títulos públicos:

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.

Todavia, vê-se que a multa isolada continuou prevista para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, “c” da Lei nº 9.430/96). Ou seja, ao menos a vedação que aqui interessa – compensação com créditos de natureza não tributária porque referente a título público – subsistiu após a Lei nº 11.051/2004.

A inovação legislativa operou-se no campo da exigibilidade dos débitos compensados, que, 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.

Assim, o § 4º do art. 18 reafirma o cabimento da penalidade do *caput* mesmo se a compensação sujeitar-se a ato de não-declaração, e sua interpretação em conjunto com o § 2º do mesmo art. 18, em verdade, evidencia a majoração da penalidade, que passaria a ser a prevista no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (150%) para todos os casos de compensações sujeitas a não-declaração, indicativa de presunção de fraude nestas condutas.

Recorde-se que esta presunção de fraude já havia sido ventilada pela Receita Federal do Brasil ao editar o Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:

I – de natureza não-tributária;

II – inexistente de fato;

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;

IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.

A Instrução Normativa SRF nº 226/2002, à época, ratificou este entendimento, e o estendeu a outras hipóteses de compensação:

Art. 1º Será liminarmente indeferido:

(...)

II - o pedido ou a declaração de compensação cujo direito creditório alegado tenha por base:

a) o "crédito-prêmio", referido no inciso I;

b) título público;

c) crédito de terceiros, cujo pedido ou declaração tenha sido protocolizado a partir de 10 de abril de 2000.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, deverá ser observado o disposto no ADI SRF nº 17, de 3 de outubro de 2002.

Assim, a determinação presente naquele momento era de que fosse aplicada a multa de ofício de 150% (ou 225%, conforme o caso) se a compensação indevida se reportasse, dentre outros, a créditos de natureza não tributária.

A Lei nº 11.196/2005, porém, 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)

[...]

Assim, a penalidade temporariamente majorada para 150%, aplicável a todas as compensações com créditos de natureza não tributária, voltou a ser de 75%, caso não evidenciada fraude.

Logo, a penalidade por compensação indevida em razão da utilização de créditos de natureza não tributária estava fixada, à época da apresentação das DCOMP, em 150%, mas passou a ser punida com a penalidade de 75%, caso não evidenciada fraude nesta conduta.

Acrescente-se que com a edição da Lei nº 11.488/2007 foi dada nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, mas a penalidade dirigida à compensação com créditos de natureza não tributária sem evidência de fraude permaneceu expressa nos mesmos termos no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003. Veja-se:

Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

“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.

.....  
§ 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.

.....  
§ 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.

§ 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.” (NR)

Ainda, com a edição da Lei nº 12.249/2010, foi adicionado ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 o seguinte parágrafo:

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

Com a posterior revogação do referido §15, a redação do dispositivo foi ajustada pela Medida Provisória n.º 656/2014, e depois pela Lei n.º 13.097/2015, nos seguintes termos:

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

Contudo, esta penalidade tem em conta compensações sujeitas a não-homologação, o que exclui, no contexto normativo então vigente, as compensações com créditos de natureza não tributária, como antes exposto. Para tal conduta permanece a multa isolada de 75% prevista no art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, originalmente em seu §2º c/c o *caput* e, a partir da Lei n.º 11.051/2004, em seu §4º, elevada temporariamente a 150%, mas atualmente restabelecida em 75% pela Lei n.º 11.196/2005.

A imputação de multa qualificada às compensações declaradas com créditos expressamente vedados em lei revela, assim, presunção absoluta de fraude na forma do Ato Declaratório Interpretativo n.º 17/2002. Esta hipótese, porém, restou definitivamente afastada quando as disposições do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 foram reestruturados para afirmar, claramente, o cabimento da multa de 75% nas hipóteses de compensação não declarada.

Assim, como o sujeito passivo, no presente caso, não falseou a natureza do crédito compensado, informando ao Fisco que ele não teria natureza tributária, há, de fato, compensação indevida que, desde a edição da Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003, sujeita-se a multa isolada em percentual a partir de 75%. Mas, ausente fraude ou falsidade, a conclusão do acórdão recorrido não merece reparo, devendo ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário, dado a conduta do sujeito passivo não autorizar a qualificação da penalidade que lhe foi imposta.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA