



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000243/2005-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.490 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AVESUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

FRAUDE EM DCOMP ELETRÔNICA. IMPOSSIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. PROCEDÊNCIA.

Inserir informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de supostos créditos de natureza não tributária, evidencia intuito de fraude que deve ser punido com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%. Inaplicável retroatividade benigna se esta conduta permanece sujeita à mesma penalidade.

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 dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.490 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13982.000243/2005-04

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão na qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada a 75%. Embargos opostos contra esta decisão foram acolhidos sem efeitos infringentes.

O litígio decorreu de lançamentos de multa isolada por compensação indevida mediante Declarações de Compensação - DCOMP eletrônicas, nas quais foram indicados créditos de natureza não tributária, informados como referentes a ação judicial, o que caracterizaria fraude e sujeitou a Contribuinte à penalidade de 150% dos débitos indevidamente compensados, além da não homologação das compensações declaradas até 29/12/2004 e da não-declaração das posteriores. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência. O Colegiado *a quo*, por sua vez, reduziu a penalidade aplicada ao percentual de 75%.

A PGFN interpôs recurso especial suscitando divergência em face de paradigma no qual a informação inverídica de crédito que teria origem em ação judicial justificou a manutenção da multa qualificada. Defende o restabelecimento da multa de 150% porque caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade juntado aos autos.

Os autos retornaram à DRF de origem para ciência à Contribuinte do acórdão proferido e do recurso especial interposto pela PGFN, mas não foram apresentadas contrarrazões, nem recurso especial da Contribuinte contra a exigência parcialmente mantida no acórdão recorrido.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A exigência formalizada nestes autos decorre da aplicação de multa isolada por compensações indevidas formalizadas pela Contribuinte mediante transmissão de Declarações de Compensação – DCOMP eletrônicas. As DCOMP transmitidas até 29/12/2004 foram não homologadas e as posteriores não-declaradas. A autoridade fiscal consignou que o art. 18, §4º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004, impunha a aplicação da multa qualificada em face de compensação de crédito com natureza não tributária, o mesmo se verificando em relação às DCOMP apresentadas antes dessa alteração, vez que apesar de a penalidade aplicável em caso de não-homologação ter sido condicionada à prática das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002, *já previa que os pedidos de compensação arrimados em créditos de natureza não tributária, ou em créditos não passíveis de compensação por expressa disposição de lei, se caracterizavam em evidente intuito de fraude*, mormente se, como no presente caso, a compensação não estava lastreada em ação judicial, hipótese que caracterizaria sonegação e fraude.

O Colegiado *a quo* afirmou cabível a penalidade, mas a reduziu ao percentual de 75%, embora a Contribuinte tenha informado medida judicial inexistente na transmissão da DCOMP.

O exame do paradigma permite constatar que ali também se tratou de DCOMP eletrônica vinculada a crédito objeto de ação judicial, mas que corresponderia, em verdade, a crédito adquirido de terceiros que teriam demanda judicial formulada contra a União, contexto no qual foi mantida a multa isolada em sua forma qualificada.

A divergência, assim, está regularmente demonstrada, razão pela qual o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, constata-se que para transmitir as DCOMP em questão a Contribuinte informou ser o crédito *oriundo de ação judicial*, negando tratar-se de crédito de terceiros, e afirmando seu trânsito em julgado em 17/08/2004. Prestou, ainda, as seguintes informações:

- Tipo de Ação: Compensação
- Forma de Compensação Segundo o Teor da Decisão: Com Tributo de Espécie Diferente
- Número do Processo Judicial: 101680026432004
- Seção Judiciária: MINISTERIO DA FAZENDA – BRASILIA – DF
- Vara: 1
- Descrição do Tipo de Crédito: C.D.P.

O Colegiado *a quo* relativizou a conduta da Contribuinte, reproduzindo sua alegação de que *somente informou que havia medida judicial porque do contrário não poderia enviar a perd/decomp* e observando ter ela informado *no campo próprio para o processo judicial o número do processo administrativo com o pedido de restituição*.

Imperioso ter em conta, porém, que desde 29/09/2003, para transmissão do documento de compensação por meio eletrônico, vários critérios de validação conduziam o declarante à observância dos requisitos legais, estando, assim, condicionada à indicação do tributo ou contribuição que originasse o crédito, dentre outros aspectos. Se não fosse este o caso, necessariamente a compensação recairia na única exceção possível: o reconhecimento do direito creditório por decisão judicial transitada em julgado, ao menos até a Secretaria da Receita Federal publicar em 01/03/2005 a Instrução Normativa SRF nº 517, de 2005, e instituir o procedimento prévio de habilitação de crédito reconhecido em decisão judicial transitada em julgado.

Na hipótese de o interessado não conseguir inserir as informações do crédito para geração eletrônica do referido documento cumpria-lhe, então, ou deixar de fazê-lo por compreender não ser possível a operação pretendida, ou peticionar diretamente à RFB. Contudo, o uso injustificado da declaração em papel, significaria a rejeição sumária da pretensão do contribuinte, nos termos da mesma Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004:

Art. 31. A autoridade competente da SRF considerará não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 4º do art. 76, não tenha utilizado o

Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação.

Inadmissível, portanto, a alegação de que as informações falsas foram inseridas porque, de outra forma, a DCOMP não seria transmitida.

A referência ao processo administrativo no campo texto disponível para informação do processo judicial, por sua vez, não elide o fato de a Contribuinte ter também informado que o crédito era próprio e fruto de uma ação de compensação tributária. Ao assim proceder, infere-se que a Contribuinte tinha conhecimento dos requisitos necessários para apresentação da DCOMP, promovendo sua “adequação” para transmissão do documento eletrônico.

Acrescente-se que o processo administrativo em referência não foi formalizado na unidade de jurisdição do sujeito passivo, mas sim junto ao Gabinete da Secretaria da Receita Federal em Brasília, como bem destacado no despacho proferido pela DRF/Joaçaba naqueles autos:

O presente processo foi recepcionado no Gabinete da SRF (fls. 21) e protocolado em Brasília/DRF. A seguir foi encaminhado da Cosit, face a informação de fls. 22 à DISIT SRRF 9ª (fls. 22), a qual emitiu o Despacho de fls. 23 no sentido da impossibilidade da pretensão requerida, sugerindo ao final que fosse verificada eventuais apresentações de Dcomp pedido de compensação em que houvesse menção ao presente processo.

Portanto, em nada favorece à Contribuinte a formalização de referido processo administrativo. Sua protocolização em meio a diversos outros no Gabinete da Receita Federal em Brasília, por certo, não tinha por objetivo alardear a compensação dos créditos ali indicados.

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.

No mesmo sentido está vertida a acusação fiscal que não se pautou, apenas, na presunção de fraude, em razão da compensação de crédito de natureza não tributária, veiculada no Ato Declaratório Interpretativo nº 17, de 2002. De fato, a autoridade lançadora assim se manifestou no Termo de Verificação Fiscal:

Por primeiro, destaca-se que as informações necessárias ao preenchimento da PER/DCOMP, qual seja, dados cadastrais, foram inseridos assomadamente pelo contribuinte com o propósito de burlar o sistema, e desta forma conseguir transmitir a mencionada declaração [*nota de rodapé nº 6: O contribuinte informou que seus créditos tinham por gênese ação judicial. (...)*], visto que o programa da PER/DCOMP não aceita créditos da espécie dos alegados pelo contribuinte.

É de se destacar que a transmissão da PER/DCOMP, consoante parágrafo 2º do artigo 74 da Lei no. 9.430/96, implica na extinção sob condição resolutória dos débitos nela mencionados.

Sendo assim, a conduta do contribuinte em ocultar o real motivo de não solver os créditos tributários constantes naquela compensação, e de apresentar instrumento extintivo de suas obrigações formulado fraudulentamente, se coaduna com o previsto nos artigos 71 e 72 da Lei no. 4.502/64, que assim dispõem.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

O mesmo ocorre em relação às informações prestadas pelo contribuinte nas DCTF's de (Fls. ...) onde o contribuinte se valeu das PERD/COMP's transmitidas fraudulentamente a fim de ocultar o saldo a pagar daquelas exações.

Por segundo, há de se ressaltar que as PER/DCOMP's apresentadas pelo contribuinte contêm débitos que, à época dos pedidos, encontravam-se parcelados no âmbito do PAES, e que por sua vez tiveram origem em processos de inscrição de dívida ativa e do REFIS (Fls...)

O parágrafo 3º do artigo 74 da Lei no. 9.430/96 veda expressamente que o contribuinte requeira através de PER/DCOMP a compensação de débitos parcelados no âmbito da SRF ou inscritos em dívida ativa.

[...]

Desta forma, existia **vedação expressa em lei** sobre a impossibilidade de compensação dos débitos pretendidos pelo contribuinte, sendo assim, aplicável o entendimento esposado no artigo único do Ato Declaratório Interpretativo nº. 017/2002, que em seu inciso III, assim dispõe:

Artigo único Os lançamentos de ofício relativo a pedidos ou declarações de compensação indevidos (...) por se caracterizarem em evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido A compensação seja:

I — de natureza não tributária;

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

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 multa aplicada de 150 % encontra previsão legal no inciso II do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, *in verbis*:

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

II - 150 % (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A multa isolada de 150% foi calculada sobre o total do débito indevidamente compensado (principal + multa + juros) constante das PER/DCOMP's, conforme dispõe o parágrafo 2º do artigo 18 da Lei nº. 10.833/2003.

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, fixa a penalidade em caso de compensação indevida, e determina a aplicação dos percentuais previstos nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso, e esta, por sua vez, em caso de *evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*, estabelece em 150% ou 225% o percentual da multa de ofício. Já o *evidente intuito de fraude* é aquele extraído das condutas previstas nos dispositivos referidos, dentre as quais está a fraude antes mencionada.

As consequências atribuídas à verificação da fraude, portanto, estão integralmente previstas em lei, e seu substrato fático verifica-se no uso do documento eletrônico, disponibilizado pela Receita Federal para agilizar a implementação de compensações pelos contribuintes. Aliás, em situações correlatas, nas quais os contribuintes buscam a aparência de regularidade mediante a apresentação de declarações, como a Declaração de Créditos Tributários Federais – DCTF, com informações inverídicas, a qualificação da penalidade também se impõe, pois a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores inferiores aos que, de fato,

seriam os verdadeiros, sem a apresentação de nenhuma justificativa plausível para tanto, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Quanto à prova do dolo, exigida pela Contribuinte em seu recurso voluntário, é certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios que autorizaram a presunção da intenção de fraude na compensação formalizada por meio de DCOMP apresentada em meio eletrônico.

Como se viu, os campos destinados à informação de crédito de terceiros, bem como o objeto da ação judicial, foram preenchidos de forma a viabilizar a transmissão da DCOMP fora das hipóteses previstas no modelo eletrônico, permitindo à Contribuinte se esquivar da obrigação de apresentar a declaração em formulário, devidamente acompanhada dos documentos comprobatórios do direito creditório. Para além disso, no campo destinado à informação do processo judicial foi indicado processo administrativo formalizado no Gabinete da Secretaria da Receita Federal, de modo a dificultar o seu conhecimento por parte da autoridade competente local.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Por fim, esclareça-se que a utilização de créditos de natureza não tributária, quando associada ao evidente intuito de fraude nos casos de sonegação, fraude e conluio, sempre esteve e está presente como circunstância motivadora da aplicação de multa isolada por compensação indevida em sua forma qualificada.

Para maior clareza, reproduz-se o disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na 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 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 antes consignado, o **caput** previa a aplicação de multa isolada se a compensação for indevida em razão de *o crédito ser de natureza não tributária* ou em que *ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Na sequência, o §2º definia que o cálculo da multa se faria nos mesmos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que para as hipóteses de evidente intuito de fraude a referida Lei dispunha:

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

[...]

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do **caput** passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

Já com a Lei nº 11.051, de 2004, com alterações no **caput** e no §2º, bem como com a inclusão do §4º, 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.**

§ 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.

§ 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. (negrejou-se)

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 tanto 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), como para os casos de não-homologação com evidente intuito de fraude (art. 18, *caput* da Lei nº 10.833/2003). Evidencia-se, portanto, que 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, de 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, de 1996, 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, não se pode admitir que a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, nos casos de não-homologação da compensação com créditos de natureza não tributária (*in casu* crédito vinculado a título público) e mediante fraude, deixou de existir. O § 4º do art. 18 reafirma o cabimento da penalidade do *caput* mesmo se a compensação sujeitar-se a ato de não-declaração, e o § 2º do art. 18 valida a aplicação do percentual previsto no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, 1996 (150%), utilizado na presente exigência. Apenas que o ato administrativo para negar efeitos à compensação deixou de ser a não-homologação e passou a ser a não-declaração.

A Lei nº 11.196, de 2005, por sua vez, deu nova redação ao §4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e nele incluiu o §5º, de modo a restar assim estabelecido:

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.

§ 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.

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

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se 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) (*negrejou-se*)

Com esta alteração, porém, apenas restou esclarecido que a utilização de créditos que motivassem a não-declaração da compensação poderia se sujeitar à multa de ofício isolada no percentual básico de 75%, se ausente evidente intuito de fraude. Logo, se a acusação fiscal aqui sob análise, de fato, estivesse pautada na presunção de fraude, a redução da penalidade se imporia. Contudo, como antes demonstrado, este não é o caso destes autos.

A redação anterior do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, vigente à época da apresentação das DCOMP, como antes explicitado, já autorizava a aplicação do percentual previsto no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nos casos de compensação indevida com evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou mesmo na hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público.

Assim, a alteração promovida pela Lei nº 11.196, de 2005, no que tange à multa aplicável em compensação indevida, com evidente intuito de fraude, operou apenas na localização dos dispositivos: ao invés de tomar por empréstimo os percentuais aplicáveis à

penalidade prevista para os casos de não-homologação de compensação com evidente intuito de fraude, prevista no § 2º do art. 18, agora o próprio § 4º indica tais percentuais no seu inciso II.

Por fim, a Lei nº 11.488, de 2007, transportou para o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, as alterações por ela também promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passando a estipular a qualificação da penalidade em seu §1º e não mais no inciso II do *caput* do art. 44, nos seguintes termos:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

[...]

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)

O *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, também foi alterado para deixar de fazer referência à *prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964* e exigir, apenas, a comprovação de *falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*, na hipótese de sua não-homologação. Esta mudança, porém, não repercute nestes autos porque, por tudo antes exposto, a conduta do sujeito passivo, aqui sob análise, tem em conta declarações de compensação com créditos de natureza não tributária mediante fraude, cuja punição foi deslocada, desde as alterações da Lei nº 11.051, de 2004, para o §4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por fim, esclareça-se que também não alteram as conclusões aqui adotadas as inovações promovidas a partir da Lei nº 12.249, de 2010, no §§ 15 e seguintes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, destinadas a instituir penalidade em face de sujeito passivo que, na redação original, indicasse crédito indevido ou falso em pedido de ressarcimento e, na redação atual, crédito indevido em DCOMP fora das hipóteses do §12 do mesmo artigo, e sem evidência de falsidade, dado que esta última exceção remeteria à penalidade prevista no *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e a primeira exceção às penalidades previstas para as hipóteses atuais de não-declaração de compensação, conjunto no qual passaram a estar inseridas as condutas aqui examinadas, desde as alterações da Lei nº 11.051, de 2004.

Assim, como a autoridade fiscal reuniu indícios consistentes e convergentes no sentido da fraude em informações apresentadas para ocultação de crédito de natureza não tributária utilizado em documento eletrônico de compensação de débitos tributários, há prova de fraude a ensejar a não-homologação, ou a não-declaração das compensações apresentadas e, em consequência, a aplicação da multa de ofício de 150% calculada sobre o valor dos débitos ali indevidamente compensados.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

