



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

Processo nº 19515.000906/2011-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.872 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria Multa Isolada - Compensação
Recorrentes SP ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO CRÉDITO DE TERCEIROS. PROCEDÊNCIA.

Constatada a utilização de crédito de terceiros em compensação contra norma de vedação do art. 74, da Lei nº 9.430/96, é de se manter o lançamento de multa isolada em relação aos débitos indevidamente compensados.

MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO DE MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO. DISTINÇÃO DAS PUNIÇÕES.

Mantém-se as multas isolada e de ofício incidentes sobre um mesmo fato gerador quando oriundas de condutas típicas diversas. Inexistência de *bis in idem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara

Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), José Roberto Adelino da Silva.
Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte relativo ao lançamento de multa isolada, no percentual de 75%, calculada sobre os débitos informados em compensação considerada não declarada.

As compensações em questão referiam-se a três processos em que a empresa utilizou créditos de terceiros oriundos de ação judicial de desapropriação e a seis processos em que a empresa utilizou indevidamente créditos relativos a ação judicial não transitada em julgado.

Da análise da Impugnação apresentada a Delegacia de Julgamento emitiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CABIMENTO.

A multa isolada, de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e alterações, é aplicável aos casos de compensação indevida com crédito de terceiros, de natureza não tributária, e em que não tenha havido o trânsito em julgado.

BASE DE CÁLCULO.

Exonera-se da base de cálculo valor somado em duplicidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

1) Preliminar de nulidade por omissão, em razão de não terem sido apreciadas todas as duplicidades questionadas;

2) No mérito: Inaplicabilidade da multa por ausência de conduta típica. Apresenta razões doutrinárias para embasar seu ponto de vista;

3) Impossibilidade de lançamento de ofício pela adesão a parcelamento dos débitos. Da possibilidade de utilização da denúncia espontânea do parcelamento como forma de inibir o lançamento;

4) Da indevida dupla autuação em relação a alguns débitos;

5) Caráter confiscatório da aplicação da multa de 75%.

O recurso voluntário foi remetido à época, à terceira seção de julgamento que anulou a decisão original da DRJ e devolveu o processo para nova análise.

A Delegacia de Julgamento baixou o processo em diligência para análise das duplicidades apontadas pelo recorrente.

Realizada a diligência a Delegacia de Origem apresentou relação de débitos que devem ser exonerados tendo em vista que já tinham multa lançada sobre o mesmo fundamento.

Realizando nova análise, a Delegacia de Julgamento, atendendo as informações da diligência reviu parcialmente a autuação, exonerando as parcelas dos débitos cuja multa isolada já tivesse sido lançada em outro procedimento.

Cientificado da nova decisão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário aduzindo os seguintes termos:

1) Impossibilidade de lançamento de ofício pela adesão a parcelamento dos débitos. Da possibilidade de utilização da denúncia espontânea do parcelamento como forma de inibir o lançamento;

2) Necessidade de exclusão do valor de R\$ 200.879,44 e R\$ 73.036,60, relativos ao IRPJ e CSLL de 12/2004;

3) Inaplicabilidade da multa por ausência de conduta típica. Apresenta razões doutrinárias para embasar seu ponto de vista;

4) Caráter confiscatório da aplicação da multa de 75%.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso preenche os requisitos legais, por isso dele tomo conhecimento.

Irresigna-se o recorrente contra a decisão da Delegacia de Julgamento que manteve parcialmente as multas isoladas lavradas contra o mesmo, relativas às compensações apresentadas que foram consideradas não declaradas. Além disso consta Recurso de Ofício apresentado pela própria Delegacia de Julgamento em relação à parte da decisão que desonerou parte dos débitos. Passemos a analisar os recursos.

Do Objeto de Análise no Presente Processo e da Distinção das penalidades

A análise deste processo prende-se, apenas e tão somente, à verificação da regularidade do procedimento fiscal que não decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, mas sim do uso indevido da Declaração de Compensação - DCOMP como meio extintivo do crédito tributário.

Na cobrança dos débitos resultado de compensação não homologada estes se sujeitam à imposição de multa de mora, quando já confessados, ou ao lançamento de ofício do próprio crédito tributário, quando ainda não confessados. Ocorre, no entanto, que quando a compensação é considerada não declarada não estamos mais tratando do crédito tributário e sua cobrança, mas sim da infração cometida pela empresa ao violar dispositivos normativos que impediam a compensação de seus débitos com o crédito que foi manejado.

Demonstra-se essa diferença pela leitura das normas atinentes ao caso. Iniciamos pela MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que determina duas providências em face da inadmissibilidade das compensações veiculadas em DCOMP:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 74. [...].

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. § 8º. Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. [...]

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

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

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

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

Nestes termos, a autoridade competente, quando, no presente caso, não admite um PER/DCOMP tem duas obrigações: A primeira, a de cobrar ou lançar os débitos não compensados conforme seja o caso; A segunda, determinar o lançamento de multa isolada no caso das compensações apresentadas pela empresa quando a compensação apresentada infringir qualquer das normas do art. 74, § 12º, da Lei nº 9.430/96, com alterações pela Lei nº 11.051/2004.

Ao contrário do que entende o contribuinte em seu recurso, a cobrança dos débitos indevidamente compensados realiza-se com a simples aplicação da multa de mora, consoante o previsto no art. 61, da Lei nº 9.430/96. A imposição da multa isolada decorre do procedimento irregular de compensação e não dos débitos que foram extintos com a mesma, por isso a multa de mora aplicada ao pagamento dos débitos não pode em qualquer momento, confundir-se com a multa isolada aplicada em punição ao irregular procedimento da empresa

É certo na jurisprudência que não pode haver a incidência concomitante da multa de mora com a isolada sobre o tributo. Por isso é que, no presente momento, rebatendo as alegações apresentadas pela empresa quanto a este tópico, é necessário demonstrar que esta multa isolada decorrente da infringência de norma legal não guarda relação com o pagamento/lançamento dos débitos indevidamente compensados. Estes, apenas e tão somente, são utilizados como instrumento para calcular o valor da penalidade.

*Neste caso, a multa isolada por compensação indevida, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, embora associada à falta de recolhimento do débito compensado, decorre do abuso de forma na apresentação de DCOMP, em hipóteses frontalmente contrárias à lei que autorizou sua utilização. **E isto porque a DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).***

A multa isolada pune o uso indevido da DCOMP, quando presentes as circunstâncias gravosas previstas em lei, e é proporcional aos efeitos da conduta praticada, qual seja, o valor dos débitos que o sujeito passivo pretendeu extinguir. Neste sentido, inclusive, já se firmou o entendimento administrativo de que a multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser considerada uma nova penalidade, e pode ter como base de cálculo o tributo de diferentes espécies, multas e juros, na medida em que é aplicável sobre o valor total do débito indevidamente compensado. (Excerto do Voto da Conselheira EDELI PEREIRA BESSA)

Feita a necessária distinção das penalidades aplicadas aos casos de compensação considerada não declarada, passemos aos demais itens apontados no Recurso Voluntário.

1) Impossibilidade de lançamento de ofício pela adesão a parcelamento dos débitos. Da possibilidade de utilização da denúncia espontânea do parcelamento como forma de inibir o lançamento;

Em relação às alegações do contribuinte referentes a ter requerido parcelamento dos débitos que teriam sido objeto de lançamento da multa isolada. Ora, conforme já demonstrado acima, a conduta punível com a multa isolada é a apresentação de compensação cujo crédito é expressamente vedado pela legislação.

O lançamento não se refere ao pagamento ou não do débito em si mesmo. Apenas se utiliza do valor do montante do débito compensado como base de cálculo da multa. Por isso é que, o pagamento ou parcelamento do débito principal que foi objeto da compensação indevida não elide a possibilidade de lançamento da multa isolada nem, muito menos autoriza o seu cancelamento.

A multa isolada pela compensação indevida não se vincula ao pagamento da obrigação principal, apesar de com ela se relacionar para fins de apuração da multa devida, razão pela qual os efeitos do pagamento ou parcelamento do débito da obrigação principal não se transferem à multa isolada.

Neste sentido, entendo por negar provimento ao recurso voluntário manejado.

2) Do recurso de ofício que cancelou débitos em duplicidade e do recurso voluntário que solicita a exclusão dos débitos de IRPJ e CSLL do período de 12/2004

Com relação ao recurso de ofício, verificamos, em análise do Termo de Constatação de fls. 662/668, que as exclusões dos débitos de multa isolada lançadas decorreram da constatação de que foram lançadas as mesmas multas isoladas, no multa isolada relativa a débitos objeto de compensação não declarada, relativas aos mesmos débitos.

Assim, o fiscal elaborou demonstrativo pormenorizado discriminando os processos em que as mesmas multas foram lançadas em relação aos mesmos débito. Desta forma, verificando a regularidade da desoneração da multa lançada em duplicidade, deve-se negar provimento ao recurso de ofício.

Em relação ao pedido apresentado no recurso voluntário relativo à exclusão por duplicidade dos débitos de IRPJ e CSLL do mês de dezembro/2004, transcrevemos, abaixo, trecho do Termo de Constatação que analisou este caso.

Processo nº 19515.000906/2011-13
Acórdão n.º 1401-001.872

S1-C4T1
Fl. 899

2. Débitos que devem ser mantidos na base de cálculo apurada no lançamento de ofício da multa isolada – processo n. 19515.000906/2011-13.

O contribuinte alega, no item 11 da resposta datada de 01-09-2014, de acordo com os dados da planilha apresentada (DOC.10), duplicidade de lançamento, uma vez que os débitos que serviram de base para o lançamento da multa isolada (v. Termo de Verificação Fiscal, à fls. 43 e 44 do processo n. 19515.005401/2009-21) foram indevidamente inseridos, por reincidência, na base de cálculo da multa isolada lavrada em 30-03-2011 (fls. 160 a 162 do processo n. 19515.000906/2011-13)

Verifica-se, contudo, que o processo de n. 19515.005401/2009-21 tem por assunto o lançamento de ofício de IRPJ (v. fl. 01), conforme consta de sua folha de rosto: "Assunto: AUTO DE INFRAÇÃO – MULTA ISOLADA – IRPJ"

Com efeito, conforme o Termo de Verificação fiscal (fls. 43 e 44, proc. n. 19515.005401/2009-21), o lançamento da multa de ofício teve por fundamento a falta de "pagamento do imposto mensal, determinado sobre base de cálculo estimada, que deixar de ser efetuado, sobre esse valor incidirá a multa de 50 % (cinquenta por cento), exigida isoladamente, através de lançamento de ofício. Assim procederemos quanto aos valores referidos a seguir, fazendo incidir sobre os mesmos a referida multa" (fl. 44, ibidem), conforme disciplina o art. 44, parágrafo 1º, inciso IV da Lei no. 9430/96, alterado pelo art. 14 da Lei no 11.488/2007.

Assim, apurou-se a seguinte multa:

Processo n. 19515.005401/2009-21				Valores em reais	
Cod.tributo	Período de apuração	Valor original (estimativa apurada)	Valor não declarado/recolhido (base de cálculo da multa isolada)	Valor da multa isolada (50% da base de cálculo)	Páginas do processo
2362	12/2004	200.860,57	200.860,57	100.430,29	43/46 a 48
2484	12/2004	73.029,81	73.029,81	36.514,91	44/89 a 91

Por sua vez, o lançamento da multa de ofício perpetrado pelo processo n. 19515.000906/2011-13 teve por fundamento compensação considerada não declarada, conforme tipificado no art. 74, §12, inc. II, da Lei 9430/96 (com alterações posteriores da Lei nº 11.051/2004), conforme referido à fl. 72 do processo n. 19515.000906/2011-13.

Processo 19515.000906/2011-13				Valores em reais	
Código	Período de Apuração	Valor original do débito (cf. per/dcomp)	Valor indevidamente compensado (base de cálculo da multa isolada)	Valor da multa isolada (75% da base de cálculo)	Pág. do Processo
2362	12/04	200.879,44	297.723,41	223.292,56	73/138
2484	12/04	73.036,60	108.247,54	81.185,66	73/139

É de notar que os valores originais e os valores das bases de cálculo (das multas isoladas) não coincidem, nem o fundamento jurídico (enquadramento legal) que autoriza a imposição da multa isolada nos dois processos.

Portanto, não se sustenta a alegação do contribuinte de que houve duplicidade de lançamento da multa isolada, uma vez que cada um dos lançamentos tem por objeto multas de tipologia diversa, embora ambas de caráter "isolado".

Os fundamentos jurídicos das multas isoladas são distintos: um, relativo à falta de declaração e/ou recolhimento da IRPJ e da CSLL devidos por estimativa (processo n. 19515.005401/2009-21); outro, por compensação considerada não declarada (processo n. 19515.000906/2011-13)

Assim, devem ser mantidos na base de cálculo da multa isolada (processo n. 19515.000906/2011-13) os seguintes débitos:

Processo	Código	Período de Apuração	Valor Principal	Valores em reais
				Pág. do Processo
19515.000906/2011-13	2362	12/04	200.879,44	73
19515.000906/2011-13	2484	12/04	73.036,60	73

Conforme se demonstra do Termo de Constatação acima apresentado, as multas isoladas aplicadas contra o contribuinte, apesar de se referirem a um mesmo período de apuração, dezembro/2004, do IRPJ e CSLL, possuem fundamentos jurídicos totalmente diferentes.

No processo 19515.000906/2011-13 o fundamento jurídico do lançamento da multa isolada é o art. 44, parágrafo 1º, IV da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 11.488/2007. Assim, no caso das multas lançadas neste processo o fundamento jurídico do lançamento foi a falta de pagamento mensal por estimativa do IRPJ e CSLL constatado em fiscalização realizada no contribuinte.

Com relação à multa lançada no presente processo o fundamento jurídico do lançamento é o art. 74, parágrafo 12, II, da Lei nº 9.430/96, qual seja o lançamento se refere à multa calculada sobre o débito objeto de compensação não declarada.

A distinção entre os dois tipos de multa é clara. No primeiro caso a penalidade incide em relação ao descumprimento de obrigação de recolher o IRPJ e a CSLL por estimativa. No segundo caso a penalidade incide sobre a conduta do contribuinte de apresentar compensação de débitos utilizando créditos expressamente vedados pela legislação.

Conforme se comprova, não se trata de caso de *bis in idem*. Não foram realizados dois lançamentos de multa em punição a uma mesma conduta irregular. O que ocorreu é que, em um mesmo período de apuração a empresa realizou duas condutas distintas típicas passíveis de punição. A primeira a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa. A segunda, a apresentação destes mesmos débitos em compensação vedada por lei.

Assim, verificando-se não assistir razão ao recorrente, entendo por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

3) Inaplicabilidade da multa por ausência de conduta típica. Apresenta razões doutrinárias para embasar seu ponto de vista;

Neste ponto o contribuinte apresenta extensa argumentação e trechos da doutrina no sentido de demonstrar que a conduta realizada não pode ser considerada típica passível de lançamento. Argumenta que à época da apresentação da compensação a norma imputável era diversa e não se adequava ao seu comportamento, conforme trecho a seguir:

42. Assim, é de se ater ao fato de que à época em que foram aviados os pedidos de compensação que ensejaram a presente autuação, essa era a letra do artigo 18, *caput* e § 4º da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

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”.

43. Assim, há que se ter em mente que na hipótese de se aplicar a multa isolada prevista nesta lei, é com essa redação que ela deveria ser analisada, pois era a redação vigente à época dos fatos.

Sinceramente não entendemos a argumentação do recorrente neste ponto. Incorretamente ele entende que a multa foi lançada com base no caput do art. 18, da Lei nº 10.833/2003. Na verdade esse dispositivo não é aplicável, posto que trata apenas dos casos em que a compensação é considerada não homologada.

No caso do contribuinte, as compensações analisadas foram consideradas não declaradas na forma do art. 74, parágrafo, 12, II, "d", da Lei nº 9.430/96, ou seja a base legal do lançamento como determina a norma do art. 18, é o seu parágrafo 4º, que se relaciona aos casos de compensação considerada não declarada.

Por isso, ao contrário do que entende o recorrente a conduta do mesmo já estava tipificada em Lei quando da apresentação das declarações de compensação, razão pela qual não procede o recurso voluntário quanto a este ponto.

4) Caráter confiscatório da aplicação da multa de 75%.

Quanto ao questionamento do contribuinte acerca dos efeitos confiscatórios da Multa Isolada lançada, devemos considerar que a aplicação da penalidade decorre da estrita obediência da autoridade às normas impositivas da legislação tributária.

A consideração acerca de analisar se o percentual de aplicação de uma multa representa ou não efeitos confiscatórios descabe na esfera de julgamento administrativo, conforme leciona a Súmula nº 02 do CARF, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, quanto à alegação de efeitos confiscatórios não estão estes caracterizados, posto que o percentual aplicado no cálculo da multa de 75% sobre o valor dos créditos tributários objeto de compensação considerada não declarada, está estabelecido pelas normas do art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não podendo este Conselho insurgir-se contra uma norma regularmente instituída pelo Devido Processo Legislativo.

Nestes termos, voto por NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício, mantendo a autuação nos termos decididos pela Delegacia de Julgamento.

Abel Nunes de Oliveira Neto