



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

**Processo n°** 10830.005020/2008-13  
**Recurso n°** 915.051 Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-000.722 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1º de fevereiro de 2012  
**Matéria** MULTA ISOLADA E COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.  
**Recorrente** SOTREQ S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DUPLICIDADE DE DECLARAÇÕES PARA MESMO DÉBITO. DESCABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE DUPLA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

Nos termos do § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, “a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” A extinção do crédito tributário é, portanto, condicional, ocorrendo em razão da apresentação de declaração de compensação e deixando de existir em função da implementação de condição resolutória (não-homologação pelo Fisco).

É juridicamente impossível que os mesmos débitos sejam objeto de pedidos de compensação diferentes, haja vista que o primeiro pedido de compensação extingue o débito e, via de consequência, este mesmo débito não pode servir de substrato para outro pedido de compensação.

Se não é admitida a duplicidade de declarações, muito menos é admitida a dupla penalidade.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR TER EFEITO CONFISCATÓRIO. A apreciação de considerações acerca da graduação da penalidade, definida objetivamente em lei, não compete à autoridade administrativa, mas sim ao Poder Judiciário.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / **1ª Turma Ordinária** da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em der provimento parcial ao recurso, apenas para cancelar a multa isolada relativa à Dcomp 13710.48934.110405.1.3.04-0843.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Karem Jureidini Dias.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 05-23.794, proferido pela Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, que, por unanimidade de votos, decidiu “*DEFERIR PARCIALMENTE a manifestação de inconformidade contida no processo apenso nº 10830.001321/2006-14, ratificando o ato de não-homologação, mas afastando parcialmente a cobrança dele decorrente, bem como JULGAR PROCEDENTES as exigências de multa isolada formalizadas nestes autos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*”

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

*Trata o presente processo de multa de ofício isolada por compensação indevida mediante Declarações de Compensação - DCOMP, apontando crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior verificado nos autos do processo administrativo nº 10830.504124/2005-63, no valor original de R\$ 10.000.000,00. Tal crédito foi utilizado na quitação de débitos de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.*

*A estes autos foram apensados os seguintes processos administrativos:*

- 10830.001321/2006-14, que trata de não-homologação de compensações formalizadas em DCOMP apresentadas de 11/04/2005 e 15/04/2005;*
- 10830.005066/2008-32, que abriga representação fiscal para fins penais, associada ao lançamento formalizado nos autos do processo principal nº 10830.005020/2008-13.*

*Às fls. 324 do processo apenso nº 10830.001321/2006-14 consta despacho produzido por esta Relatora nos seguintes termos:*

*O presente processo refere-se à não-homologação das DCOMP nº 13710.48935.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080, objeto do despacho decisório de fls. 161/162, contra o qual o interessado*

*apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 172/182, enviada a esta DRJ para julgamento.*

*Verifica-se que, em paralelo, a DRF/Campinas também promoveu o lançamento da multa de ofício isolada, em razão das compensações assim consideradas indevidas, formalizando-a sob nº 10830.005020/2008-13. Contra tal lançamento, o interessado interpôs impugnação, também remetida a esta DRJ para julgamento.*

*Ocorre que, o art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, e já alterada pela Lei nº 11.051/2004, assim dispôs:*

*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.*

*[...]*

*§ 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.*

*[...]*

*Assim, é necessário que os feitos sejam reunidos para julgamento simultâneo, razão pela qual encaminho este processo ao SECOJ desta DRJ, para que se promova a sua juntada por apensação ao processo administrativo nº 10830.005020/2008-13, haja vista que a juntada por anexação é inviável, na medida em que os autos controlam créditos tributários cadastrados em diferentes sistemas (PROFISC e SIEF).*

*Seguindo a ordem cronológica dos atos praticados, vê-se no processo apenso nº 10830.001321/2006-14, às fls. 54/55, que as DCOMP nº 13710.48935.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080 foram selecionadas para trabalho manual neste processo em virtude de haver dúvidas quanto à pertinência do direito creditório oferecido como contrapartida aos débitos apresentados para compensação, já que o processo informado pela contribuinte como origem do crédito (nº 10830.504124/2005-63) trata de inscrição na dívida ativa da União - IRRF, conforme se comprova nas consultas aos sistemas Comprot e Projetos- PGFN, fls. 28, 29 e 51 a 54, ou seja, não diz respeito a reconhecimento de direito creditório.*

*Ressaltando que, com base nas mesmas consultas, verificou-se que a dívida era oriunda de 2 (dois) débitos de IRRF no ano-calendário de 1999, e que foi quitada através de pagamento realizado em 31.05.2005, no valor de R\$ 4.794,92, o Serviço de Orientação e Análise Tributária - SEORT da DRF/Campinas encaminhou os autos, em 22/03/2006, ao Serviço de Fiscalização (Sefis) desta Delegacia da Receita Federal (DRF) para apuração das informações prestadas pela interessada nas 2 (duas) declarações de compensação objeto destes, principalmente em relação ao crédito informado.*

*Em continuidade a ação fiscal já em curso, os auditores responsáveis iniciaram os questionamentos acerca das referidas DCOMP em termo científico ao contribuinte em 03/04/2006 (fls. 110/111), e em 27/04/2007 informaram ao SEORT/DRF Campinas que o contribuinte não prestou os esclarecimentos solicitados em 03/04/2006, 04/05/2006 e 15/05/2006, relativamente à origem do crédito pleiteado. Consignaram também que:*

*Por conseguinte, em 13/03/2007 (fls 131 e 132), cientificamos o contribuinte do Termo de Constatação e Intimação Fiscal - 12/03/2007, tendo sido solicitado as seguintes informações:*

*“...*

*Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal datado de 04/05/2006, relacionado à PER/DCOMP 13710.48935.110405.1.3.04-0843, transmitida em 11/04/2005, bem como à PER/DCOMP 36921.01195.15 0405.1.3.04-6080, transmitida em 15/04/2005. Vsa declarou:*

*“2. Informamos que toda documentação hábil e idônea que comprove a existência do crédito especificados nos referidos Per/Dcomp, já foram apresentados no início dessa fiscalização, em atendimento ao termo de intimação datado em 23 de junho de 2005”*

*Entretanto, em análise aos documentos apresentados por Vsa em resposta ao termo de intimação de 23/06/2006, NÃO foram encontrados documentos relacionados ao aludido crédito pleiteado nas Per/Dcomp.*

*Isto posto:*

1. *Esclarecer qual é a origem do crédito tributário (Processo Administrativo mencionado nas PER/DCOMP: 10830.504124/2005-63) pleiteado nas Per/Dcomp retromencionadas,*

2. *Apresentar ou reapresentar a documentação hábil e idônea coincidentes em datas e valores que comprovem a origem do crédito tributário pleiteado por Vsa, no montante original de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).*

*Em 27/03/2007 (fls 133 a 147), o contribuinte apresentou petição e, novamente, NÃO comprovou a origem do crédito pleiteado no montante de R\$ 10.000.000,00 limitando-se a informar que os processos de compensações haviam sido efetuados por terceiros que já havia solicitado à SRF a retificação dos mesmos, não teriam sido aceitas as retificações tendo em vista a ação fiscal em andamento. Também, não esclareceu o PAF 10830.504124/2005-63.*

*Portanto, o contribuinte em epígrafe, regularmente intimado e com amplo prazo para o atendimento, NÃO comprovou, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem do crédito pleiteado (R\$ 10.000.000,00) compensado nas PER/DCOMP 13710.48935.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080.*

*Diante do exposto, PROPOMOS o encaminhamento do presente processo ao SEORT para elaboração do Despacho Decisório em face da não comprovação do crédito pleiteado no montante de R\$ 10.000.000,00.*

*Diante destas circunstâncias, formalizou-se o Despacho Decisório que integra o processo administrativo apenso nº 10830.001321/2006-14 (fls. 161/162), no qual dispôs-se o que segue:*

*[...]*

*Tendo em vista que à época do início da análise das Declarações de Compensação tratadas neste processo, havia procedimento da fiscalização em curso junto à contribuinte, foi proposto através do despacho de fl. 55, anteriormente mencionado, o encaminhamento deste processo ao Serviço de Fiscalização – SEFIS – desta Delegacia, para apuração das informações prestadas pela interessada referente às duas Declarações de Compensação, principalmente em relação ao crédito informado.*

*Estas informações contidas nas Declarações de Compensação, foram aferidas em análise efetuada pelo Serviço de Fiscalização SEFIS, desta Delegacia,*



*consoante Informação fiscal elaborada em 27/04/2007, - fls. 148 e 150 - documento este que passa a ser parte integrante deste despacho. De acordo com esta análise, o SEFIS alega que o crédito, objeto das Declarações de Compensação, no montante de R\$ 10.000.000,00, não foi comprovado.*

*Diante do exposto, considerando tudo o mais que do processo consta, PROPONHO:*

*1. A não homologação das Declarações de Compensação;*

*2. O encaminhamento deste processo ao SEFIS para:*

*a) Verificar a pertinência ou não do lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*b) No caso de aplicação da multa supracitada, dar ciência ao contribuinte deste despacho junto com o(s) auto(s) de infração, e efetuar a cobrança de todos os débitos declarados nas compensações, conforme extrato do sistema SINCORPROFISC de fls. 151-156; caso contrário, retornar o processo a este SEORT.*

*Em 30/05/2008 o interessado foi cientificado do referido despacho decisório, bem como do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal que integram este processo principal nº 10830.005020/2008-13, formalizando-se a exigência de R\$ 13.017.613,72, correspondente à multa de ofício isolada no percentual de 150%, calculada sobre o valor total dos débitos compensados nas referidas DCOMP.*

*Firmou-se no Termo de Verificação Fiscal que diante dos fatos apresentados, pelos quais exsurge inquestionável a intenção do contribuinte em fraudar o sistema de cobrança da Receita Federal, provocando a extinção indevida de tributos, concluímos pela aplicação da multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (observadas as redações dadas pelas Leis nos 11.051/2004 e 11.196/2005), no percentual de 150%.*

*Manifestando sua inconformidade contra o despacho decisório proferido nos autos do processo apenso nº 10830.001321/2006-14, o interessado, por intermédio de seus advogados e procuradores, apresentou sua defesa em 27/06/2008 (fls. 172/182 do processo apenso nº 10830.001321/2006-14), alegando, em síntese, o que segue:*

*• Em preliminar assevera que apresenta a presente Manifestação de Inconformidade com fundamento no artigo 48, da Instrução Normativa nº 600 de 2005 c/c § 7º a § 11º, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, em razão de compensações não-homologadas, para destacar que ela tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não se admitindo, portanto, que os*

*lançamentos dela advindos sejam óbice a expedição de futuras Certidões Negativas de Débitos.*

- *Relata sua fundação em 1941, e sua condição de revendedora exclusiva dos produtos, serviços e sistemas Caterpillar, bem como a dimensão de sua estrutura operacional de serviços, para acrescentar que para estes 67 anos de crescimento, sua idoneidade foi atributo indispensável, e mais à frente afirmar que em harmonia com sua sempre ilibada conduta, foi que a própria Requerente protocolizou em janeiro de 2005, perante a Secretaria da Receita Federal, um pedido de revisão quanto a uma Declaração de Compensação indeferida nos autos do Processo Administrativo 10166.000251/2005-78.*

- *Reporta-se ao processo de fiscalização ocorrido em 2006, no qual se verificou a compensação de créditos oriundos do Processo n° 696/1949 (RESP037056-STJ), mencionando o desprezo à realização de uma análise detalhada da origem do crédito compensado e o fato de se ter sugerido arbitrariamente que as DCOMP's entregues até 30 de dezembro de 2004 não deveriam ser homologadas, além de que fossem consideradas "não declaradas" as Declarações de Compensações, entregues após aquela data.*

- *Menciona que ali ressaltou-se que não se analisaria as DCOMP que são objeto do Despacho Decisório ora atacado, cita que a Ilustríssima Delegada da Receita Federal em Campinas, sem qualquer espécie de fundamentação, limitou-se a proferir despacho decisório "acatando" a manifestação da fiscalização no sentido de considerar não homologadas as DCOMP's entregues até 30 de dezembro de 2004, bem como que em razão de sua boa-fé pagou os tributos compensados em 15/01/2007, no valor total de R\$ 21.346.880,06.*

- *Posteriormente, relata que foi cientificada de auto de infração exigindo-lhe o pagamento de R\$ 2.639.366,47, com o acréscimo de multa de 150%, por conta de PERD/COMP'S considerados não declarados pelo Fisco, em razão do qual efetuou pagamento de R\$ 2.723.627,40 em 27/04/2007, para na seqüência afirmar:*

*Ocorre que para a surpresa da Requerente, mediante o Despacho Decisório ora atacado, proferido nos autos do Processo Administrativo n° 10830.01321/2006-14, estão sendo exigidos NOVAMENTE tributos cujas compensações foram consideradas não-homologadas pelo Fisco, os quais foram objeto dos PERDCOMP's identificados sob o n° 13710.48934.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080.*

*No entanto, tal exigência não merece prosperar em razão de dois fatores que serão abordados no próximo tópico, abaixo resumidamente expostos:*

*a) as Duas Declarações de Compensação foram objeto dos PERD/Comp's recepcionados sob números 13710.48934.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080, os quais foram objeto de dois pedidos expressos de cancelamento em razão de duplicidade de envio,*



e o que é pior:

b) os tributos ora exigidos ESTÃO EXTINTOS NOS TERMOS DO INCISO I, DO ARTIGO 156. DO CTN. pois foram QUITADOS quando da liquidação dos lançamentos perpetrados em razão do Despacho Decisório proferido nos autos do Processo Administrativo nº 10166.000251/2005-78 e do Auto de Infração nº 10830.001497/2007-49.

- Reporta-se à existência de assessoria técnica especializada contratada para adequação das compensações realizadas à legislação pátria e que, em meados de 2005, já na posse da documentação relativa às compensações, a ora requerente constatou vários erros nas transmissões dos PERDCOMP'S, as quais poderiam resultar em sérios prejuízos, tais como: duplicidade e triplicidade de transmissões. Daí as tentativas de retificações e cancelamentos, inclusive das DCOMP em referência, sem contudo obter êxito, fato que foi devidamente comunicado ao Delegado da Receita Federal em Campinas mediante petições protocolizadas em várias oportunidades, dentre elas em 25 de junho de 2005 e 24 de fevereiro de 2006.
- Invoca a espontaneidade e o direito de petição, que se respeitados evitaria o lançamento de tributos ora discutidos e ensejaria a reforma do Despacho Decisório, que sequer adentrou no fato de que os PERDCOM'S n.ºs 13710.48934.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080 já foram objeto de pedido de cancelamento em razão de duplicidades constatadas internamente pela companhia, o que por si só, faria com que perdesse seu objeto.

Aliás, a veracidade dessa alegação (duplicidade) pode ser facilmente constatada pelo fato dos tributos/periodos exigidos em razão de Despacho Decisório ora atacado, estarem compreendidos dentre aqueles que foram lançados e quitados pela Requerente, em razão do Despacho Decisório proferido nos autos do Processo Administrativo n.º 10166.000251/2005-78 e do Auto de Infração nº 10830.01497/2007-49.

Assim, mesmo que não sejam acatada a alegação de que os PERDCOMP'S em questão foram objeto de pedido de cancelamento não atendido pelo Fisco, o que se admite apenas a título de argumentação, o fato é que os valores exigidos em razão do Despacho Decisório ora guerreado, encontram-se extintos por pagamento nos termos do inciso I, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, como a seguir será demonstrado.

- Em quadro demonstrativo, contendo os códigos tributos, período de apuração e vencimentos dos tributos exigidos pela não-homologação em tela, associa os valores quitados relativos a processo administrativo 10166-000.251/2005-78\* e do Auto de Infração 10830.001497/2007-49\*\*, e conclui que todos os lançamentos oriundos de Despacho Decisório em tela, guardam

relação com exigências já **QUITADAS em outros processos administrativos** (10166.000251/2005-78 e 10830.0014797/2007-49), **RAZÃO PELA QUAL NÃO PODEM PREVALECER SOB PENA DE VERDADEIRO BIS IN IDEM.**

Assim, a Requerente que já arcou com o pagamento de dezenas de milhões de reais, certamente não se sujeitará a **COBRANÇA EM DUPLICIDADE COMO ESTÁ DE QUASE SETE MILHÕES DE REAIS E RESPECTIVA MULTA DE 13 MILHÕES DE REAIS, DELA DECORRENTE EXIGIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO 10830.005020/2008-13.**

**Tal situação, portanto, carece de imediata revisão por parte da Delegacia da Receita Federal em Campinas, pois é INADMISSÍVEL que a Requerente fique a mercê de trabalhos fiscais que lhe imputam créditos tributários já pagos e ainda autuações deles decorrentes objetivando a aplicação de penalidade de multa de 150% por suposta "fraude", caracterizando, tais atos arbitrários, num tratamento desigual e de total descaso a um dos maiores contribuintes da jurisdição desta E. Delegacia, e a "maior empresa do setor em faturamento no Estado de São Paulo e no país".**

Não obstante, apesar de nada dever ao erário, a Requerente ainda é submetida a Representação Penal, que culminará em Inquérito Policial, situação extremamente constrangedora e que certamente trará danos irreparáveis a companhia.

Ainda, impugnando o lançamento de multa de ofício isolada presente neste processo principal n° 10830.005020/2008-13, o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores, deduz as seguintes razões de fato e de direito em 26/06/2008:

- Reprisa os mesmos argumentos tecidos na manifestação de inconformidade, para concluir que o Termo Decisório proferido nos autos do Processo Administrativo n. ° 10830.001321/2006-14, não pode sob nenhum aspecto prevalecer, pois a não-homologação das compensações resultou na exigência de créditos tributários já **QUITADOS**. E acrescenta que, se a não-homologação dos créditos tributários não surtiu qualquer efeito jurídico ou financeiro, tendo em vista que os objetos das compensações já haviam sido recolhidos ao erário anteriormente, não há porque prevalecer a multa ora atacada.
- Na seqüência, entende necessária a recapitulação da multa aplicada, na medida em que a utilização do percentual de 150% depende da plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, conforme doutrina que reproduz, no sentido da demonstração da própria materialidade da conduta fraudulenta, bem como o dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo, uma vez que a fraude não pode ser presumida mas deve sim ser comprovada através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal.

• *Reporta-se à responsabilidade objetiva do art. 136 do CTN, mas ressalva que à fraude é imprescindível a comprovação do dolo, o qual, por sua vez, é excluído pelo erro do agente que crê na licitude de sua conduta – ainda que tenha sido induzido a erro por terceiros - e não tem a intenção de praticar fraude.*

• *Conclui, assim, que não estão presentes os requisitos necessários à caracterização da fraude. Em suas palavras:*

- *a Requerente não praticou qualquer conduta omissiva ou comissiva que visasse reduzir o montante do imposto devido, tendo declarado e compensado os tributos de forma a possibilitar a presente averiguação fiscal;*

- *não houve dolo na redução do imposto devido, ou seja, intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito, eis que a Requerente contratou uma consultoria jurídica que previamente lhe assegurou a legalidade da operação, levando-a a engano;*

- *não restou comprovado pelo Fisco a prática de simulação quanto à ocorrência ou ao momento da ocorrência do fato gerador, uma vez que a Requerente ofereceu inúmeros documentos à Receita Federal, como escrituras e contratos, que demonstravam não só a ocorrência do fato gerador, mas as suas particularidades.*

• *Acrescenta que realizou de boa-fé todos os procedimentos referentes à compensação de créditos, e para isso contratou a consultoria referida, que comprometeu-se a prestar serviço de "advocacia e assessoria tributária na aquisição de crédito por cessão para quitação de tributos incidentes na contratante, de natureza federal". Inclusive, na referida contratação foram previstos a seleção do crédito e a qualidade dele, o trânsito em julgado e a conformidade com as normativas impostas pela Receita Federal [...], bem como assegurado que a compensação seria válida nos termos do art. 170 do CTN.*

• *Acreditou, assim, que agiu dentro da mais absoluta legalidade, sem qualquer intenção de cometer qualquer tipo de infração, e não está aqui, pretendendo opor convenção particular ao Fisco, mas sim demonstrar que não agiu com dolo em fraudar os cofres públicos, em prejuízo alheio,*

*Inclusive, tais serviços prestados pelo escritório Walmir Barroso Advogados Associados S/C, que não se prestaram para o fim contratado, qual seja, para aquisição e compensação de créditos tributários, levaram a Requerente a ingressar com ação de indenização contra o mesmo, a qual tramita perante o Foro Central da capital (doe. n" 14).*

• *Teria havido, assim, no máximo culpa "in eligendo", pela má escolha do prestador de serviços jurídicos, na medida em que sua conduta foi exclusivamente embasada no referido contrato.*

- *Reporta-se à responsabilidade decorrente da culpa "in eligendo" pelos danos causados, mas entende que estaria automaticamente descartada a suposta fraude alegada pela Requerida. Em reforço à sua boa-fé, menciona também sua colaboração no curso do procedimento fiscal, demonstrando claramente como toda a operação de compensação foi realizada, oferecendo documentos e indicando inclusive os valores que foram adquiridos bem como os créditos que foram utilizados no procedimento administrativo.*
- *Menciona, também que levada à engano pela assessoria contratada, a Requerente jamais negou intencionalmente a legislação pátria, inexistindo portanto o próprio nexó de causalidade. Reproduz doutrina que exige a prática voluntária do antijurídico, e conseqüente culpa subjetiva para imputação da responsabilidade por infração, e conclui que a multa deveria ser reduzida, no mínimo, a 75%, na ausência de prova da fraude.*
- *Reporta-se a julgados administrativos do Terceiro Conselho de Contribuintes que demonstram a necessidade de descaracterização da multa isolada quando não restar devidamente comprovado o intuito de fraude, e acrescenta:*

*Portanto, não há como se pretender sustentar a prática de atividade dolosa que visasse evitar ou diferir o pagamento dos tributos, sendo que nenhuma prova foi apresentada neste sentido, restando comprovada a boa-fé da Requerente no ato da contratação dos serviços prestados pela assessoria do escritório Walmir Barroso Advogados Associados S/C Consultoria Empresarial, que indicou-lhe a compensação como em "conformidade com as normativas impostas pela Receita Federal e outros órgãos pertinentes a pronta aquisição e conclusão do processo de transferência".*

- *Recorda que a fiscalização em tela somente foi iniciada a partir da provocação da própria Requerente, ou seja, a partir do processo nº 10166.000251/2005-78, onde se pretendia a declaração de regularidade da compensação, a evidenciar a total boa fé da empresa, não se realizando meramente na contabilidade da empresa, consoante julgado administrativo mencionado em sua defesa.*

*Considerados tais esclarecimentos, onde estaria a tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo na reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento, necessária à tipificação da fraude?*

***Mais complexa ainda é a tentativa do Auditor Fiscal da Receita Federal imputar uma atitude fraudulenta à Requerente, que ressaltou sua boa-fé com o pagamento dos tributos apontados como devidos pela autoridade fiscal.***

- *Conclui, assim, que não está tipificada a fraude, e demonstrada a sua boa-fé, passa a apontar o caráter inconstitucional da multa de ofício aplicada pelo Fisco, na medida em que, **acrescido da multa de mora exigida para o recolhimento do***

*valor compensado, resta evidente que o percentual assim totalizado em 170%, é confiscatório.*

*• Ressalta que tal limitação constitucional é referida apenas no âmbito dos tributos, mas a doutrina pacificamente a estende às multas, na medida em que estas não devem ter caráter arrecadatório, mas tão só sancionatório, com respeito aos princípios da proporcionalidade e isonomia com relação a situações similares.*

*• Entende caracterizado o confisco nas multas que ultrapassam em muito o valor do próprio tributo, ou mesmo o valor do bem ou riqueza que ensejou a tributação, extrapolando o dimensionamento necessário para desestimular o ilícito.*

*• Assevera que a indenização ao Fisco se faz pela aplicação de juros de mora e correção monetária, e a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros, associada a multas superiores a 100%, ofende o princípio da proporcionalidade e tem feição confiscatória.*

*• Apenas o tributo deve ter função arrecadatória. A multa deve ser fixada para incentivar o cumprimento do dever pelo contribuinte e, para manter as suas funções de punir, reprimir e ressocializar, deve também observar o princípio do não-confisco.*

*• Cita também o princípio da razoabilidade, reportando-se a precedentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Regionais Federais, e acrescenta que o valor excessivo da penalidade é suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida. E, por fim, menciona que o alcance do preceito constitucional que veda o confisco é também extensivo às penalidades, por ser desdobramento da garantia do direito de propriedade, previsto no inciso XXII, do artigo 5º, e inciso II do artigo 170, ambos da Constituição Federal.*

*• Requer, por todo o exposto, a declaração de nulidade do presente lançamento, eis que demonstrado que os créditos tributários não homologados nos autos do Processo Administrativo nº 10830.001321/2006-18, já foram devidamente recolhidos, ou então que seja ele julgado improcedente, por inaplicabilidade da multa de 150%, ou que este percentual seja reduzido para 75%, tendo em vista que a Requerente não praticou a aquisição e compensação dos créditos com intuito de fraude.*

Submetidas a Manifestação de Inconformidade e a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, esta houve por bem julgar procedente em parte a manifestação, ratificando o ato de não homologação, mas afastando parcialmente a cobrança dela decorrente. Entretanto, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência da multa isolada formalizada nestes autos. O acórdão restou assim emendado:



*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005**COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. ORIGEM EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.**Inadmissível a compensação de suposto crédito de natureza tributária, oriundo de processo administrativo destinado à inscrição em Dívida Ativa da União de débito cujo valor é irrisório, se comparado com o crédito alegado.**FALSIDADE EM DCOMP. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.**Inserir informação falsa em DCOMP, a fim de possibilitar o seu envio por meio eletrônico e dar aparência de regularidade à utilização de créditos de natureza tributária inexistentes, demonstra a falsidade e o evidente intuito de fraude que devem ser penalizados com o lançamento de multa qualificada no percentual de 150%.**DÉBITOS PAGOS EM RAZÃO DE PROCEDIMENTO ANTERIOR. NÃO HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE.**Se o interessado não providencia espontaneamente o cancelamento das DCOMP cujos débitos foram posteriormente pagos, necessário é o ato de não homologação para desfazer seu efeito extintivo evitar eventual alegação de pagamento indevido.**COBRANÇA. Descabe nova cobrança de débitos que, embora objeto de DCOMP não-homologada, já se encontram pagos ou foram objeto de representação para cobrança em razão de procedimento fiscal anterior.**MULTA ISOLADA. CABIMENTO. O pagamento posterior dos débitos compensados não afasta a multa isolada por compensação indevida, na medida em que ela decorre do efeito extintivo das DCOMP, e visa coibir seu uso em hipóteses distintas daquelas autorizadas na lei, mormente se vinculada a créditos inexistentes de natureza tributária e com inserção de elementos falsos.**MULTA DE OFÍCIO POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA COM EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ATOS PRATICADOS POR TERCEIROS. Imprópria é a alegação de culpa in eligendo da assessoria contratada, se inexistente qualquer evidência de que o procedimento questionado tenha sido promovido por terceiros.**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de considerações acerca da graduação da penalidade, definida objetivamente em lei, não compete à autoridade administrativa, mas sim ao Poder Judiciário.**COBRANÇA DOS DÉBITOS COMPENSADOS. COEXISTÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA E MULTA*



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

*Lançamento Procedente.*

Vale mencionar que, ao longo do voto condutor do julgado acima, a DRJ reconheceu que os débitos que constavam na DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843 (cuja manifestação de inconformidade fora apresentada nos autos do PTA nº 10830.001321/2006-14, apenso a este processo quando da análise pela SRJ) já haviam sido objeto de compensação anterior e integralmente pagos pelo contribuinte nos autos dos PTAs nº 10166.000251/2005-78 e 10830.001497/2007-49.

Entendeu, assim, que nova cobrança dos mesmos débitos, dessa vez consubstanciada no PTA nº 10830.001321/2006-14 (destinado à cobrança dos débitos relativos a não homologação das compensações formalizadas em DCOMPs nºs 13710.48934.110405.1.3.04-0843 e 36921.01195.150405.1.3.04-6080) caracterizaria a duplicidade na exigência dos mesmos débitos relacionados à DCOMPs nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843.

Com relação à multa isolada, o seu lançamento foi realizado em Auto de Infração próprio, consubstanciado no presente PTA 10830.005020/2008-13.

No entendimento da DRJ, embora tenha considerado válido e necessário o ato de não homologação da DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843, decidiu que não deveria prosseguir a cobrança dos débitos a ela correspondentes, já que foram integralmente pagos, conforme acima noticiado. Já com relação à DCOMP nº 36921.01195.150405.1.3.04-6080, como não foram comprovados os pagamentos dos débitos nela compensados, não havendo qualquer relação com a aqueles cobrados em procedimentos anteriores, entendeu que não seria a mesma situação da outra DCOMP (nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843). Por esse motivo, manteve integralmente a cobrança dos débitos daquela DCOMP.

No que diz respeito à multa isolada lançada nos presentes autos (PTA nº 10830.005020/2008-13), exigida em sua modalidade agravada (150%), a DRJ houve por bem manter integralmente o seu lançamento ao fundamento de que, apesar de as compensações realizadas em duplicidade envolverem os mesmos débitos, elas se valerem de créditos distintos, submetendo o infrator a tantas punições quantas forem as condutas praticadas em inobservância de norma, reunindo as características necessárias para a aplicação da multa isolada pela não homologação da compensação. Manteve, ainda, a penalidade em sua forma qualificada e, para tanto, justificou ser:

*“indubitável que a inserção de informações cujas características não estão de acordo com a legalidade que ampararia o direito de compensação de créditos junto ao Fisco tipifica a conduta do agente que deliberadamente inseriu a informação com o fim de ser eximido de recolhimento de tributos. Da inserção de dados*

*relativos a créditos inexistentes, ou ente diverso da fazenda pública federal, ou que seja de natureza não-tributária, depreende-se que, regra geral, a conduta não foi, em tese, culposa, mas sim dolosa. No mínimo, ocorreu o dolo eventual, pois o agente vislumbrou o resultado (extinção do crédito tributário) e o assumiu, no esteio de que o último risco seria a simples não-homologação da compensação.” (fl. 570)*

Regularmente intimado do acórdão acima, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 594/620, informando que o saldo remanescente do PTA nº 10830.001321/2006-14 será devidamente quitado, tendo em vista a sua inclusão no Parcelamento nº 18043.000091/2009-99. **Não é, portanto, objeto de discussão no presente recurso.** A matéria em debate limita-se a discutir a cobrança da multa isolada, bem como o seu enquadramento na modalidade qualificada (150%).

Depois de interposto o recurso voluntário supramencionado, foi certificado à fl. 621 que apenas o presente processo (PTA 10830.005020/2008-13) foi encaminhado à ARF/Sumaré para continuidade, já que o processo apenso 10830.001321/2006-14 foi parcelado. Na sequência, certificou-se à fl. 622 que, em 21/06/2010, o PTA nº 108300013212006-14 foi desapensado do PTA nº 10830.005020/2008-13.

Desse modo, apenas o Recurso Voluntário discutindo a multa isolada é objeto de análise por este Conselho.

Recebido o feito para apreciação, passo a analisá-lo.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Da leitura do Auto de Infração, verifica-se à fl. 35 que o enquadramento legal da multa isolada em razão da não homologação da compensação foi embasado no art. 18 da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.051/04. Confira-se:

*001 - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA  
COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO  
PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO*

*O contribuinte efetuou compensação indevida de valores em declaração prestada, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.*

<i>Data</i>	<i>Valor Multa Regulamentar</i>
<i>30/04/2005</i>	<i>R\$ 10.702.357,98</i>
<i>30/04/2005</i>	<i>R\$ 2.315.255,74</i>

*ENQUADRAMENTO LEGAL*

*Art. 18 da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.051/04.*

A aplicação da multa isolada sobre o débito objeto de **compensação não homologada** tem embasamento legal no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, em sua redação original, assim dispunha:

*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.

No ano seguinte, o citado art. 18 da Lei nº 10.833/2003 foi modificado pela Lei nº 11.051, de 27 de dezembro de 2004, que alterou a redação do caput e do § 2º, bem como incluiu o § 4º, o qual passou a tratar da incidência da multa isolada para os casos em que a compensação for considerada **não declarada**, restringindo expressamente a aplicação dessa penalidade às hipóteses enquadradas no II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Confira-se:

*Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 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 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." (NR)*

A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, por sua vez, ao alterar a redação do citado § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, o fez apenas para definir que a multa será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada **não declarada**, bem como para estabelecer os percentuais que seriam aplicados para cada situação, inclusive os casos de qualificação da multa. Não realizou, entretanto, nenhuma alteração em relação à estrita incidência da referida multa isolada, que deve ser aplicada somente se verificada as hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Para que não restem dúvidas, veja a redação abaixo:

*Art. 117. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"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)*

Novamente a redação do art. 18 foi modificada, agora pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que atribuiu nova redação ao *caput* do art. 18, bem como aos parágrafos, 2º, 4º e 5º, definindo a redação atualmente em vigor. Todavia, manteve a mesma restrição de que a multa isolada será aplicada apenas 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”*:

**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)*

Feitas essas considerações iniciais acerca da multa isolada prevista para compensação **não homologada** e compensação **não declarada**, passa-se a delimitar o campo de aplicação das penalidades impostas pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003, bem como analisar se o caso em tela é passível de ser considerado uma compensação não homologada ou não declarada.

Inicialmente, é importante salientar que pedido de compensação é **causa extintiva** do crédito tributário, sob condição resolutória, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN e o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, no seu livro *“Direito Tributário, linguagem e método”*, 4ª edição, *“na compensação tributária são dissolvidas, simultaneamente, essas duas relações: (i) de crédito tributário e (ii) de débito do Fisco. Direitos e deveres funcionam como vetores de mesma intensidade e direção, mas de sentidos opostos que se anulam. A compensação é forma extintiva das obrigações em geral, encontrando fundamento de validade no art. 368 do Código Civil: ‘Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem’. No que concerne à obrigação do tributo, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto, desde que, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, seja autorizado em lei.”*

De acordo com o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *“a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”*

O efeito de extinção do crédito, pela compensação, opera-se de imediato, portanto, a partir da entrega da declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Contudo, somente irá vigorar enquanto não haja despacho decisório indeferindo o pedido de compensação.

Essa é a condição resolutória e está relacionada ao prazo de cinco de que dispõe a Administração Pública para verificar a regularidade do ato e homologá-lo. Caso ela não se manifeste durante o prazo acima assinalado, a compensação será tacitamente homologada, permanecendo o crédito extinto. Caso ela se manifeste indeferindo o pedido de compensação, o crédito tributário será exigido.

Ou seja, a implementação da condição poderá desfazer o ato jurídico perfeito que resultou na extinção do crédito tributário e, assim, este passará a ser novamente exigido com todos os encargos cabíveis.

A extinção do crédito tributário é, portanto, condicional, ocorrendo em razão da apresentação de declaração de compensação e deixando de existir em função da implementação de condição resolutória, qual seja, a sua não-homologação pelo Fisco.

É o mesmo raciocínio aplicado para o pagamento antecipado dos lançamentos por homologação (art. 150, § 4º do CTN). Nessa hipótese, a extinção do crédito ocorre na data do pagamento antecipado. Entretanto, por ser uma condição resolutória, caso a administração tributária, em posterior procedimento de fiscalização, venha a apurar que o sujeito passivo não efetuou o pagamento adequadamente, cuidará de adotar todas as providências necessárias para exigir os valores que deixaram de ser pagos, acrescidos das penalidades cabíveis.



A lógica é tão semelhante que, durante o período em que o pedido de compensação estiver pendente de análise, os débitos informados na DCOMP são tratados como inexistentes pelo sistema da RFB, que permite, inclusive, a renovação de certidão negativa de débitos.

Tendo-se em vista que a compensação extingue o débito, resta impossível apresentar novo pedido de compensação quanto o débito encontra-se extinto.

É pressuposto básico do pedido de compensação a existência do débito a ser compensado. A este respeito, confira-se a opinião de Sacha Calmon<sup>1</sup>:

*A compensação pode ser legal, jurídica ou voluntária.*

*A compensação legal é feita nos termos da lei, ipso jure. É o caso da compensação fiscal porque o tributo é ex lege, indisponível pelo Estado-Administração. A compensação é voluntária quando resulta de convenção entre as partes. Dela se diz que é judicial quando a dívida se faz líquida e certa por decisão judicial.*

**São pressupostos da compensação legal:**

- a) *Duas dívidas que sejam recíprocas;*
- b) *Fungíveis; e*
- c) *Exigíveis.*

É dizer: não há como existir a compensação legal (que é a compensação ora analisada) diante da inexistência do débito a ser compensado. Assim, como a Recorrente havia apresentado declaração de compensação anterior, cujo efeito foi extinguir os débitos, a declaração de compensação posterior visando extinguir os mesmos débitos que já se encontravam extintos não pode existir juridicamente vez que ausente o pressuposto da existência do débito a ser compensado.

Isso porque, a compensação anula, sob condição resolutória, o débito, como bem explica o professor Paulo de Barros Carvalho, vez que *no quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor.*

A jurista Misabel Abreu Machado Derzi<sup>2</sup> também realiza considerações interessantes sobre o instituto da compensação, valendo conferir os seguintes trechos:

*a peculiaridade da compensação no Direito Tributário, realçada especialmente nos tributos lançados por homologação, conforme modelo adotado pela Lei nº 8.383/91, está exatamente no fato de que ela extingue a obrigação sob condição resolutória, como é*

<sup>1</sup>Curso de Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Forense, p.735.

<sup>2</sup>Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro, Editora Forense, 11ª Edição, Fl. 903

*próprio do pagamento antecipado (art. 150, § 4º do CTN). A certeza e a liquidez serão apuradas pelo sujeito passivo, que procederá à compensação, ficando os atos assim praticados sujeitos à fiscalização futura pelo prazo de cinco anos. (...) O fenômeno é ordinário. Afinal, os impostos e contribuições mais importantes do sistema tributário brasileiro são sujeitos a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo, calculando e apurando o montante a pagar, antecipa o pagamento, que se sujeita a ato administrativo de homologação posterior, expresso ou tácito, como condição resolutória de extinção. No ICMS e no IPI, ordinariamente, o contribuinte também realiza as compensações inerentes ao princípio da não-cumulatividade. Seria estranho ao regime do próprio tributo e mesmo impraticável que o contribuinte, que pagou o que não devia, para compensar o seu crédito – como forma de restituição do indébito – se sujeitasse à conferência prévia pela Fazenda Pública de todos os atos praticados”*

Não se trata, portanto, de DCOMP não homologada ou não declarada, vez que a ausência de débito impossibilita a apresentação de DCOMP. Explica-se.

A lógica corrobora para impossibilitar a existência de duas declarações de compensação sobre o mesmo débito. Em síntese, sobre a matéria envolvendo vários pedidos de compensação relativos aos **mesmos débitos**, três hipóteses distintas são possíveis:

(i) **A segunda DCOMP, com débitos apresentados em DCOMP anterior, é apresentada quando a primeira DCOMP ainda não foi analisada:** quando a segunda DCOMP é apresentada antes do despacho decisório e antes do início do procedimento fiscal, ela deve ser interpretada como retificadora da primeira e esta, por conseqüência, perde o seu objeto, dispensando a sua análise. A segunda DCOMP, portanto, substitui a primeira, devendo somente aquela ser analisada, já que a primeira deixa de produzir efeitos;

(ii) **A segunda DCOMP, com débitos apresentados em DCOMP anterior, é apresentada após o início do procedimento fiscal, mas antes do despacho decisório:** quando a segunda DCOMP é apresentada antes do despacho decisório, mas depois de iniciado o procedimento fiscal (não podendo a primeira ser retificada), ela perde o seu objeto, devendo ser considerada inexistente, já que, iniciado o procedimento fiscal o contribuinte não pode retificar a primeira declaração, e o débito, antes do despacho não homologatório está extinto, podendo, portanto, a segunda DCOMP produzir nenhum efeito sobre aqueles débitos;

(iii) **A segunda DCOMP, com débitos apresentados em DCOMP anterior, é apresentada após o despacho que não homologa a primeira:** havendo despacho acerca da não homologação da primeira DCOMP, aplicando-se a multa isolada competente e realizando-se a cobrança dos débitos correspondentes, a segunda DCOMP, quando apresentada após o referido despacho decisório, deve ser considerada como **não declarada** (nos termos do §3º, V, e §12, do art. 74 da Lei nº 9.430/96), já que a legislação não permite a coexistência dessas duas declarações sobre os mesmos débitos.

Aplicando-se os conceitos acima ao caso em tela, é de se concluir que, em relação aos débitos consubstanciados DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843, transmitida em 11/04/2005, como já haviam sido objeto de pedidos de compensação anteriores, e, como confirmado pela DRJ, já haviam sido integralmente pagos nos autos dos PTAs nº 10166.000251/2005-78 e 10830.001497/2007-49, a cobrança da multa isolada exigida por meio do meio do presente PTA não deve subsistir. Explico-me:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/04/2004

Autenticado digitalmente em 12/06/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/06/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIR

Impresso em 22/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A DRJ de Campinas teve o cuidado de realizar uma análise muito detalhada dos débitos envolvidos, visando justamente evitar a duplicidade na cobrança. Assim, constatou que todos os débitos informados na DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843 haviam sido objeto de pedidos de compensação anteriores, sendo que todas as DCOMPs envolvidas foram transmitidas no período de outubro/2004 e janeiro/2005, ou seja, anteriores à DCOMP ora analisada, que, como dito, foi transmitida em abril/2005.

Ressaltou, ainda, que todos os débitos constantes da DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843 já haviam sido cobrados do contribuinte e por ele pagos. Veja o trecho abaixo, extraído do acórdão nº 05-23.794, elaborado pela DRJ, fl. 549:

*Conclui-se, desta forma, a análise dos débitos compensados na DCOMP nº 13710.48935.110405.1.3.04-0843, **evidenciando-se que todos os valores ali constantes já haviam sido cobrados do contribuinte e por ele pagos.** Para maior clareza, o número de ordem atribuído a cada um dos débitos analisados está referenciado na cobrança/lançamento evidenciado nos extratos dos processos administrativos nº 10166.000251/2005-78 e 10830.001497/2007-49 (fls. 352/374). Ali, apenas deixam de ser consignados os débitos de nº 1, 6 e 29, que embora não constem naqueles autos, foram indicados para cobrança na ordem de intimação do Acórdão DRJ/CPS nº 18.644.*

Apenas para que não restem dúvidas quanto às compensações realizadas, convém notar os trechos a seguir, os quais demonstram que todas as DCOMPs mencionadas e analisadas pela DRJ, em relação à DCOMPs nºs 13710.48934.110405.1.3.04-0843, foram transmitidas no período entre 10/2004 e 01/2005. Confira-se:

**1) Código 0561, PA 1-10/2004, valor original de R\$ 761.445,08:**

*Código 0561, PA 5-10/2004, valor original de R\$ 761.445,08*

*O contribuinte aponta compensações de:*

*R\$ 761.445,08 na DCOMP 26981.24560.030105.1.7.57-3878 (retificadora da DCOMP 29705.87825.031104.1.3.57-1640);*

*R\$ 942.135,99 (principal de R\$ 761.445,08) na DCOMP 36750.45364.050105.1.3.57-0527;*

*(...) Como se vê, o débito de R\$ 761.445,08, aqui indicado como referente à 1ª semana de outubro/2004, em verdade consta como pertinente à 5ª semana de outubro/2004 na DCTF deste período. O mesmo se infere da DCOMP aqui tratada (nº 13710.48935.110405.1.3.04-0843), na qual ele é associado ao vencimento de 04/11/2004, e não 06/10/2004, como seria esperado para débitos da 1ª semana de outubro/2004.*

*(...) Portanto, uma vez procedida a cobrança complementar naqueles autos, como determinado em razão do julgamento, descabe repeti-la aqui.*

**2) Código 0561. PA 1-12/2004. valor original de R\$ 577.998,86:**

Código 0561, PA 1-12/2004, valor original de R\$ 615.229,22

O contribuinte aponta compensações de:

R\$ 615.229,22 na DCOMP 22107.55657.**261104**.1.3.57-1445;

R\$ 615.229,22 na DCOMP 39819.06004.**071204**.1.3.57-2423;

R\$ 686.778,23 (principal de R\$ 577.998,86) e de R\$ 1.999,84 (principal de R\$ 1.683,09) na DCOMP 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600; e

R\$ 42.237,26 (principal de R\$ 35.547,27) na DCOMP 24322.97492.**070105**.1.3.57-3300.

(...) Observa-se, do exposto, que o débito de IRRF, sob código 0561, apurado na 1ª semana de dezembro/2004 seria, em todos os documentos apresentados, de R\$ 615.229,22. Apenas que este valor foi decomposto nas parcelas de R\$ 577.998,86 e R\$ 1.999,84 indicadas na DCOMP nº 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600 e da parcela de R\$ 35.547,27 compensada na DCOMP nº 24322.97492.**070105**.1.3.57-3300, as quais totalizam também R\$ 615.229,22. Confirma-se, ainda, que a parcela de R\$ 615.229,22 foi objeto de cobrança no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78.

Assim, na medida em que o débito de R\$ 577.998,86 integra o valor de R\$615.229,22, cobrado naquele processo administrativo, descabe nova exigência.

**3) Código 0561. PA 2-12/2004, valor original de R\$ 1.683,09:**

Como se vê acima, o valor de R\$ 1.683,09 foi apontado como parcela integrante do débito de R\$ 615.229,22, apurado na 1ª semana de dezembro/2004, sendo objeto de compensação na DCOMP nº 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600. Aqui, não obstante ele tenha sido indicado como referente à 2ª semana de dezembro/2004, seu vencimento foi declarado como sendo 08/12/2004, o mesmo apontado para o débito de R\$ 577.998,86.

Conclui-se, daí, que esta parcela, à semelhança do débito de R\$ 577.998,86, também integra o valor de R\$ 615.229,22 cobrado e pago no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, devendo ser interrompida esta nova cobrança.

**4 e 5) Código 0561. PA 1-12/2004. valor original de R\$ 23.152,85. e Código 0561, PA 2-12/2004. valor original de R\$ 112,94:**

(...)Código 0561, PA 2-12/2004, valores originais de R\$ 112,94 e R\$ 23.152,85, informados na DCOMP 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600, mas cobrados, pelo valor total de R\$ 23.265,79, em razão da não-homologação da DCOMP 39228.04322.**151204**.1.3.57-7088, com implícita admissibilidade de que o período de apuração indicado na DCOMP 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600 para o débito R\$ 23.152,85 (1-12/2004) estaria incorreto;

Aqui, também, o débito compensado de R\$ 23.152,85 foi novamente vinculado à 1ª semana de dezembro/2004, mas tendo como data de vencimento 15/12/2004, prevista para a 2ª semana de dezembro/2004. Daí a evidência de incorreção do período de apuração indicado na DCOMP 13710.48935.110405.1.3.04-0843 e, conseqüentemente, da sua anterior cobrança nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, juntamente com a parcela de R\$ 112,94, o que totaliza R\$ 23.265,79 no período de 2-12/2004 e impõe o afastamento da cobrança renovada nestes autos.

**6) Código 1708, PA 1-10/2004. valor original de RS 11.239,66:**

Código 1708, PA 5-10/2004, valor original de R\$ 11.239,66

O contribuinte aponta compensações de:

R\$ 11.239,66 na DCOMP 26981.24560.030105.1.7.57-3878;

R\$ 13.906,82 (principal de R\$ 11.239,66) na DCOMP 36750.45364.050105.1.3.57-0527; e

R\$ 13.906,82 (principal de R\$ 11.239,66) na DCOMP 17421.01212.060105.1.3.57-4064.

(...) Como se vê, o débito de RS 11.239,66, aqui também indicado como referente ao código 1708 e à 1ª semana de outubro/2004, em verdade consta como pertinente à 5ª semana de outubro/2004 na DCTF deste período, aspecto confirmado no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78.

(...) Portanto, uma vez procedida a cobrança complementar naqueles autos, como determinado em razão do julgamento, descabe repeti-la aqui.

**7 e 8) Código 1708. PA 2-11/2004. valor principal de RS 29.669,72. e Código 1708, PA 1-12/2004. valor original de RS 2.930,11:**

À semelhança dos itens 4 e 5, verificou-se nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:

[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de fis. 285/286:

[...] Código 1708, PA 2-11/2004, valor original de RS 29.669,72, informado na DCOMP 24322.97492.070105.1.3.57-3300, mas cobrado em razão da não-homologação da DCOMP 24408.15721.171104.1.3.57-4925;



[...] Código 1708, PA 2-12/2004, valor original de R\$ 2.930,11, informado na DCOMP 38486.24773.070105.1.3.57-0600, mas cobrado em razão da não-homologação da DCOMP 39228.04322.151204.1.3.57-7088, com implícita admissibilidade de que o período de apuração indicado na DCOMP 38486.24773.070105.1.3.57-0600 para o débito R\$ 2.930,11 (1-12/2004) estaria incorreto;

Evidente, portanto, a anterior cobrança dos débitos de R\$ 29.669,72 e R\$ 2.930,11 nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, o que impõe o afastamento das cobranças renovadas nestes autos.

**9) Código 2172, PA 08/2004, valor original de R\$ 10.067,00:**

No Acórdão nº 18.644 esta Relatora verificou a compensação de débito com estas características por meio da DCOMP nº 38486.24773.070105.1.3.57-0600, a qual foi considerada não-declarada e ensejou o lançamento de ofício dos valores correspondentes nos autos do processo administrativo nº 10830.001497/2007-49, não impugnado e quitado pelo interessado.

(...) Confirma-se, portanto, a alegação do impugnante, nestes autos, de que o referido débito foi objeto de compensação anterior, e também recolhido, mas agora em razão do lançamento de ofício formalizado nos autos do processo administrativo nº 10830.001497/2007-49. Assim, não deve prosseguir a cobrança correspondente, aqui promovida.

**10) Código 2172. PA 09/2004. valor original de R\$ 18.268,50:**

Código 5979, PA 2-09/2004, valor original de R\$ 28.316,17

Este código de receita corresponde a retenções da Contribuição ao PIS sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado. No período em questão, o contribuinte aponta, no demonstrativo à fl. 287, compensações de:

R\$ 3.997,36 (principal de R\$ 3.958,17), R\$ 18.449,36 (principal de R\$ 18.268,50), R\$ 6.149,79 (principal de R\$ 6.089,50) na DCOMP 09370.80623.111004.1.3.57-3903;

R\$ 34.616,51 (principal de R\$ 28.316,17) na DCOMP 38948.41809.081204.1.3.57-3800;

R\$ 22.603,21 (principal de R\$ 18.268,50), R\$ 7.534,53 (principal de R\$ 6.089,50) e de R\$ 4.897,43 (principal de R\$ 3.958,17) na DCOMP 38486.24773.070105.1.3.57-0600.

Confirma-se, daí que, como alegado pelo impugnante, a COFINS apurada em setembro/2004 no valor de R\$ 18.268,50 foi objeto de cobrança e pagamento no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, razão pela qual descabe a renovação desta exigência.

**11.12 e 13) Código 2172. PA 10/2004, valor original de R\$ 34.021,73; PA 11/2004, valor original de R\$ 68.405,08; e PA 12/2004, valor original de R\$ 70.354,78:**



À semelhança do descrito no débito n° 9, os valores em referência também foram identificados como compensados na DCOMP n° 38486.24773.070105.1.3.57-0600, conforme consta no Acórdão n° 18.644, com o seu conseqüente lançamento de ofício em razão de ter sido considerada não-declarada a compensação. Os valores assim exigidos nos autos do processo administrativo n° 10830.001497/2007-49 foram pagos pelo interessado.

(...) Confirma-se, portanto, a alegação do impugnante, nestes autos, de que os referidos débitos foram objeto de compensação anterior, e também recolhidos. Observe-se, apenas, que todos assim o foram em razão do lançamento de ofício formalizado nos autos do processo administrativo n° 10830.001497/2007-49, muito embora o recorrente vincule os débitos de R\$ 68.405,08 e R\$ 70.354,78 a recolhimento decorrente da cobrança efetuada nos autos do processo administrativo n° 10166.000251/2005-78.

Assim, não deve prosseguir a cobrança a eles correspondente, aqui promovida.

**14 e 15) Código 2362. PA 10/2004. nos valores originais de R\$ 542.152,53 e R\$ 263.434,83:**

À semelhança dos itens 4, 5, 7 e 8 verificou-se nos autos do processo administrativo n° 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:

[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de fls. 285/286:

[...] Código 2362, PA 10/2004, valores originais de R\$ 263.434,83 e R\$ 542.152,53, informados na DCOMP 24322.97492.070105.1.3.57-3300, mas cobrados em razão da não-homologação das DCOMP 24408.15721.171104.1.3.57-4925 e 05223.55367.231104.1.3.57-2278;

Portanto, também aqui, a cobrança anterior dos débitos de R\$ 542.152,53 e R\$ 263.434,83 nos autos do processo administrativo n° 10166.000251/2005-78, impõe o afastamento das cobranças renovadas nestes autos.

**16) Código 2372. PA 1/2004. valor original de R\$ 3.355,67:**

À semelhança do descrito nos débitos n° 9, 11, 12 e 13, o valor em referência também foi identificados como compensados na DCOMP n° 38486.24773.070105.1.3.57-0600, conforme consta no Acórdão n° 18.644, com o seu conseqüente lançamento de ofício em razão de ter sido considerada não-declarada a compensação. O valor assim exigido nos autos do processo

administrativo n° 10830.001497/2007-49 foi pago pelo interessado.

(...) Confirma-se, daí, a alegação do impugnante, nestes autos, de que tal débito foi objeto de compensação anterior, e também recolhido. Portanto, descabe a cobrança a eles correspondente, aqui promovida.

**17) Código 2372. PA 3/2004. valor original de R\$ 6.089,50:**

Código 5979, PA 2-09/2004, valor original de R\$ 28.316,17.

Este código de receita corresponde a retenções da Contribuição ao PIS sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado. No período em questão, o contribuinte aponta, no demonstrativo à fl. 287, compensações de:

R\$ 3.997,36 (principal de R\$ 3.958,17), R\$ 18.449,36 (principal de R\$ 18.268,50), R\$ 6.149,79 (principal de R\$ 6.089,50) na DCOMP 09370.80623.**111004**.1.3.57-3903;

R\$ 34.616,51 (principal de R\$ 28.316,17) na DCOMP 38948.41809.**081204**.1.3.57-3800;

R\$ 22.603,21 (principal de R\$ 18.268,50), R\$ 7.534,53 (principal de R\$ 6.089,50) e de R\$ 4.897,43 (principal de R\$ 3.958,17) na DCOMP 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600.

(...) Confirma-se, portanto o alegado pelo impugnante, no sentido de que a CSLL apurada no 3 o trimestre/2004 no valor de R\$ 6.089,50 foi objeto de cobrança e pagamento no processo administrativo n° 10166.000251/2005-78, não devendo prosseguir a cobrança nestes autos.

**18. 19. 20 e 211 Código 2372. PA 2/2004. valor original de R\$ 1.085,12; PA 4/2004. valor original de R\$ 22.801,69; PA 3/2004, valor original de R\$ 11.340,58; e PA 2/2004. valor original de R\$ 10.203,16:**

À semelhança do descrito nos débitos n° 9, 11, 12, 13 e 16, os valores em referência também foram identificados como compensados na DCOMP n° 38486.24773.**070105**.1.3.57-0600, conforme consta no Acórdão n° 18.644, com o seu conseqüente lançamento de ofício em razão de ter sido considerada não-declarada a compensação. O valor assim exigido nos autos do processo administrativo n° 10830.001497/2007-49 foi pago pelo interessado.

(...) Confirma-se, daí, a alegação do impugnante, nestes autos, de que tais débitos foram objeto de compensação anterior, e também recolhidos após lançamento de ofício. Portanto, não se deve prosseguir, aqui, na cobrança dos mesmos valores.

**22 e 23) Código 2484. PA 10/2004. nos valores originais de R\$ 65.261,60 e R\$ 199.974,29:**

À semelhança dos itens 4, 5, 7, 8, 14 e 15 verificou-se nos autos do processo administrativo n° 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria

autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:

[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de fls. 285/286:

[...] Código 2484, PA 10/2004, valores originais de R\$ 199.974,29 e R\$ 65.261,60, informados na DCOMP 24322.97492.070105.1.3.57-3300, mas cobrados em razão da não-homologação das DCOMP 24408.15721.171104.1.3.57-4925 e 05223.55367.231104.1.3.57-2278;

Assim, a cobrança anterior dos débitos de R\$ 199.974,29 e R\$ 65.261,60 nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, impede, aqui, que se prossiga na cobrança dos débitos em referência.

**24) Código 3208. PA 1-12/2004. no valor original de R\$ 3.549,00:**

À semelhança dos itens 4, 5, 7, 8, 14, 15, 22 e 23 verificou-se nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:

[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de fls. 285/286:

[...] Código 3208, PA 2-12/2004, valor original de R\$ 3.549,00, informado na DCOMP 38486.24773.070105.1.3.57-0600, mas cobrado em razão da não-homologação da DCOMP 39228.04322.151204.1.3.57-7088, com implícita admissibilidade de que o período de apuração indicado na DCOMP 38486.24773.070105.1.3.57-0600 para o débito R\$ 3.549,00 (1-12/2004) estaria incorreto;

[...] Como se vê, o débito de R\$ 3.549,00, sob código 3208, foi objeto de compensações anteriores, muito embora vinculado ao período de apuração 2-12/2004 na DCOMP nº 38486.24773.070105.1.3.57-0600, e cobrado em razão da DCOMP nº 39228.04322.151204.1.3.57-7088, na qual foi atribuído ao período de apuração 1-12/2004, como nas compensações aqui tratadas. Logo, descabe nova cobrança deste valor.

**25 e 26) Código 5706. PA 2-11/2004 no valor original de R\$ 122.117,66; e PA 3-11/2004. no valor original de R\$ 33.882,03:**

**Código 5706, PA 3-11/2004, valor original de R\$ 156.000,01**

*O contribuinte aponta compensações de:*

*R\$ 156.000,01 na DCOMP 05223.55367.231104.1.3.57-2278; e*

*R\$ 149.569,70 (principal de R\$ 122.117,66) e de R\$ 41.498,78 (principal de R\$ 33.882,03) na DCOMP 24322.97492.070105.1.3.57-3300.*

*Na DCOMP 24322.97492.070105.1.3.57-3300 o valor principal de R\$ 122.117,66 foi informado no PA 2-11/2004, e a parcela de R\$ 33.882,03 no PA 3-11/2004 (fl. 335 do processo apenso nº 10166.000251/2005-78). Já na DCOMP 05223.55367.231104.1.3.57-2278, o débito de R\$ 156.000,01 foi indicado para o PA 3-11/2004 (fl. 257 do processo apenso nº 10166.000251/2005-78).*

*(...) Tais constatações infirmam a indicação contida na impugnação (fl. 181), de que os débitos de R\$ 33.882,03 e R\$ 122.117,66 integrariam o valor de R\$ 156.000,01 recolhido em razão da cobrança promovida nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78. Apenas a parcela de R\$ 33.882,03 foi admitida como integrante do débito sob código 5706, no período de apuração 3-11/2004. De toda sorte, a outra parcela de R\$ 122.117,66, que se entendeu relativa ao período de apuração 2-11/2004, foi objeto de lançamento de ofício nº 10830.001497/2007-49, também pago. Assim, descabe prosseguir na cobrança de ambos os débitos.*

**27) Código 5856. PA 10/2004, valor original de R\$ 964.147,68:**

*À semelhança do descrito nos débitos nº 9, 11, 12, 13, 16, 18, 19, 20 e 21, o valor em referência também foi identificados como compensado na DCOMP nº 38486.24773.070105.1.3.57-0600, conforme consta no Acórdão nº 18.644, mas sem que isto suscitasse seu lançamento de ofício, e sim a sua cobrança em razão de ter sido considerada não-declarada a compensação, possivelmente em razão de o débito ter sido também declarado em DCTF. Tal cobrança acompanhou as demais promovidas no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78 e foi paga pelo interessado. (...)*

*Confirma-se, portanto, a alegação do impugnante, nestes autos, de que tais débitos foram recolhidos em razão da cobrança promovida nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78. Assim, não se deve prosseguir, aqui, na cobrança dos mesmos valores.*

**28) Código 5856. PA 11/2004, no valor original de R\$ 1.638.587,68:**

*À semelhança dos itens 4, 5, 7, 8, 14, 15, 22, 23 e 24 verificou-se nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:*

*[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes*

débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de fls. 285/286:

[...] Código 5856, PA 11/2004, valor original de R\$ 1.638.587,68, informado nas DCOMP 38486.24773. 070105.1.3.57-0600 e 24322.97492. 070105.1.3.57-3300, mas cobrado em razão da não-homologação da DCOMP 39228.04322. 151204.1.3.57-7088;

[...] Considerando que a cobrança acima referida foi paga no processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, como alegado pelo impugnante, descabe aqui repeti-la.

**29 ) Código 6912. PA 09/2004. no valor original de R\$ 126.141,65:**

Concluída a análise dos valores questionados pelo contribuinte no demonstrativo de fls. 285/288, cumpre ainda observar que, dentre os débitos por ele indicados como declarados em DCTF e compensados, nota-se que o valor de R\$ 126.141,65 (atualizado em R\$ 156.075,06 na DCOMP 24322.97492. 070105.1.3.57-3300), relativo ao período de apuração de setembro/2004 e informado sob código 6912, não foi objeto de cobrança.

(...) Como se vê, à semelhança dos débitos nº 1 e 6, embora o valor de R\$ 126.141,65 não tenha sido cobrando nos autos nº 10166.000251/2005-78 como acima relatado, esta Relatora, no mesmo Acórdão nº 18.644, fez constar de sua ordem de intimação o encaminhamento à DRF jurisdicionante do contribuinte para que:

“Adote as providências necessárias relativamente aos débitos abaixo indicados que, nos termos do voto deste julgado, foram indevidamente compensados, mas não constam da carta cobrança de fls. 521/529 do processo apenso nº 10166.000251/2005-78:

Tributo	PA	Valor	DCOMP
6912	09/2004	126.141,65	24322.97492.070105.1.3.57-3300

[...]”

Observe-se, inclusive, que o impugnante também se reporta a este débito em sua impugnação classificando-o dentre os valores que ainda serão objeto de levantamento interno (fl. 179).

Portanto, uma vez procedida a cobrança complementar naqueles autos, como determinado em razão do julgamento, descabe repeti-la aqui.

**30. 31. 32 e 33) Código 6912, PA 08/2004, no valor original de R\$ 2.181,18; PA 10/2004, no valor original de R\$ 7.371,37; PA**



**U/2004, no valor original de R\$ 14.821,11: PA 12/2004. no valor original de R\$ 15.243,54:**

À semelhança do descrito nos débitos nº 9,11,12,13,16,18,19, 20, 21 e 27, os valores em referência também foram identificados como compensados nas DCOMP nº 38486.24773.070105.1.3.57-0600 e 24322.97492.070105.1.3.57-3300, conforme consta no Acórdão nº 18.644, com o seu conseqüente lançamento de ofício em razão de terem sido consideradas não-declaradas as compensações. O valor assim exigido nos autos do processo administrativo nº 10830.001497/2007-49 foi pago pelo interessado.(...)

**34) Código 8045. PA 1-10/2004. valor original de R\$ 668,33:**

À semelhança dos itens 4, 5, 7, 8, 14, 15, 22, 23, 24 e 28 verificou-se nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78 a duplicidade de débitos compensados, dado que a própria autoridade administrativa deixou de cobrar débitos indicados em DCOMPs que não foram admitidas:

[...] A partir destas informações, já de plano pode-se confirmar a duplicidade de compensações relativamente aos seguintes débitos alegados pelo impugnante em seu demonstrativo de jls. 285/286:

[...] Código 8045, PA 1-10/2004, valor original de RS 668,33, informado nas DCOMP 36750A5364.050105.1.3.57-0527 e 17421.01212.060105A.3.57-4064, mas cobrado em razão da não-homologação da DCOMP 29705.87825.031104.1.3.57-1640 (retificada pela DCOMP 26981.24560.030105.1.7.57-3878).

E, muito embora o impugnante não cite tal ocorrência em seu demonstrativo de fls. 179/181, tendo em conta o pagamento da cobrança acima referida, procedida nos autos do processo administrativo nº 10166.000251/2005-78, descabe aqui renová-la.

Relacionando tudo o que foi dito até o momento com o caso em análise, vê-se que a DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843 foi transmitida em 11/04/2005. Desse modo, (i) sendo posterior às demais DCOMPs acima mencionadas (transmitidas entre 10/2004 a 01/2005) e (ii) tendo sido apresentada antes do despacho decisório e antes do início do procedimento fiscal que resultou nas cobranças realizadas nos PTAs nº 10166.000251/2005-78 e 10830.001497/2007-49, devidamente pagas pela Recorrente, é de se declarar indevida a cobrança da multa isolada, já exigida da contribuinte nos autos do PTA nº 10830.006690/2006-95.

Isso porque, a DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843 deveria ter sido interpretada como retificadora das DCOMPs anteriores, que diziam respeito aos mesmos débitos. Ao analisar as DCOMPs apresentadas primeiramente (entre outubro/2004 e janeiro/2005), não deveria a Autoridade Fiscal simplesmente ter desprezado a existência da DCOMP posterior que, por versar sobre os mesmos débitos que as anteriores, evidenciava a necessidade de se promover a substituição das outras declarações, evitando-se a duplicidade de pedidos de compensação para os mesmos débitos.

Inclusive, a própria contribuinte, ao constatar a duplicidade de pedidos de compensação, pediu o cancelamento da DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843, cujos



débitos foram quitados nos autos dos PTAs nº 10166.000251/2005-78 e 10830.001497/2007-49. Contudo, o pedido de cancelamento não foi acolhido por ter sido formulado no curso da ação fiscal.

Assim, a Autoridade Fiscal desprezou a existência de DCOMP posterior que tentava compensar débitos que constavam nas DCOMPs anteriores e, ao não homologar as primeiras DCOMPs, exigiu o pagamento do débito acrescido da multa isolada na modalidade qualificada.

O aspecto mais relevante sobre a discussão deixou de ser analisado: se o pedido de compensação extingue os débitos sob condição resolutória, é impossível coexistirem duas declarações sobre um mesmo débito, já que ele é extinto no momento da entrega da declaração de compensação, deixando de existir até ulterior condição resolutória.

Desse modo, não se pode permitir a cobrança de nova multa isolada, na modalidade qualificada, pela não homologação de compensação que versava sobre débitos constantes de DCOMPs anteriores, as quais já foram não homologadas e a multa isolada já imposta.

É juridicamente impossível que os mesmos débitos sejam objeto de pedidos de compensação diferentes, haja vista que, ao apresentar o primeiro pedido de compensação, o débito é extinto e, via de consequência, não pode servir de substrato para outro pedido de compensação que verse sobre o mesmo débito, ainda que aborde créditos distintos.

É admissível, entretanto, a retificação da declaração de compensação, situação em que a segunda declaração deve substituir a primeira que, por consequência, perde o seu objeto, dispensando a sua análise. Assim, somente a segunda DCOMP deveria ser analisada, de modo que a primeira deixa de produzir efeitos naquilo em que alterado.

Além disso, não pode prosperar a aplicação de multa por não homologação de compensação que sequer existiu, vez que na apresentação da segunda DCOMP, conforme explanado nas linhas acima, inexistia pressuposto básico do instituto da compensação – o débito (que estava extinto por compensação anterior, que ainda não havia sido não homologada).

Logo, se não é admitida a duplicidade de declarações, muito menos é admitida a dupla penalidade.

No entendimento da DRJ, embora tenha decidido que não deveria prosseguir a cobrança dos débitos correspondentes a DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843, manteve a exigência da penalidade nos presentes autos, mesmo sabendo que ela já havia sido fixada no PTA nº 10830.006690/2006-95.

Na verdade, entendo que o procedimento mais adequado seria a aplicação da presente penalidade apenas nos presentes autos, haja vista que somente aqui foi analisada a DCOMP retificadora. Contudo, como a Recorrente já fora naqueles autos (PTA nº 10830.006690/2006-95) condenada ao pagamento da multa isolada pela não homologação do pedido de compensação, entendo não incabível repetir a penalidade nos presentes autos.

Assim, afasto a exigência da multa isolada em relação à DCOMP nº 13710.48934.110405.1.3.04-0843. Entretanto, por se tratar de situação absolutamente diferente, mantenho, pelos fundamentos adotados pela DRJ, a exigência da multa isolada e qualificada em relação à DCOMP nº 36921.01195.150405.1.3.04-6080, já que não foram comprovadas compensações anteriores e o pagamento dos débitos nela compensados. Tanto que a Recorrente, em seu recurso, informa que irá efetuar o pagamento dos débitos por meio de parcelamento.

Em relação à existência de dolo específico que enseje a aplicação da multa na modalidade qualificada, entendo estar presente um conjunto de indícios consistentes e convergentes no sentido da inverdade das informações apresentadas nas DCOMPs, vez que verifica-se a apresentação de diversas DCOMPs com créditos inexistentes ou indicando como créditos processos administrativos que, na verdade, tratavam-se de débitos não quitados pela contribuinte.

Por fim, quanto à arguição de inconstitucionalidade da multa aplicada pelo Fisco, entendo que este Conselho não deve se manifestar sobre discussões que versem sobre essa matéria, visto que não é sua função afastar a aplicação de leis validamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - relator