



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

**Processo n°** 10183.002729/2006-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.165 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de outubro de 2016  
**Matéria** Multa Isolada - Compensação Indevida  
**Recorrente** DISMAFE DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E FERRAMENTAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2004, 2005

MULTAS ISOLADAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.  
CONDUTA QUE DEIXOU DE SER APENADA.

Se a conduta do contribuinte, por força de superveniente modificação legislativa, deixou de ser apenada, impõe-se o afastamento das multas exigidas isoladamente. Aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, art. 106 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário. Ausente momentaneamente o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

DISMAFE DISTRIBUIDORA DE MÁQUINAS E FERRAMENTAS S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 04-13.355, de 14/12/2007, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em em Campo Grande/MS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

O presente processo cuida de autos de infração para exigência de multas isoladas, com fundamento no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, diante de compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo.

A compensação em questão, levada a efeito mediante a DCOMP n. 22234.44161.210704.1.3.57-0773 (f. 02 a 16), pretendia compensar débitos de contribuição para o PIS e COFINS de diversos períodos de apuração dos anos-calendário 2003 e 2004 com crédito oriundo da ação de repetição de indébito n. 90.0000628-7 que tramitou na 3ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco. O objeto da ação são subsídios devidos às usinas pelo extinto Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA. A proponente da ação é a empresa AGICAM - Agroindústria do Camaratuba S/A, a qual, posteriormente, cedeu seus direitos de crédito naquela demanda judicial à interessada neste processo Dismafe.

Essa compensação foi tratada nos autos do processo administrativo fiscal nº 10183.003623/2005-18, ao qual este processo se encontra apensado. A compensação foi negada pela Unidade Administrativa que jurisdiciona a interessada, decisão confirmada em primeira instância administrativa e, nesta mesma sessão de julgamento, também em segunda instância.

Diante dos fatos, foi emitida a Representação SAORT/DRF-Cuiabá nº 020/06, para o lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, o que veio a se consubstanciar no presente processo administrativo.

A interessada impugnou os lançamentos.

A 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 04-13.355, de 14/12/2007 (fls. 175/201), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-Calendário: 2003, 2004*

*COFINS. MULTA ISOLADA*

*Só pode haver compensação tributária em estrita observância dos ditames da legislação. Créditos de natureza não tributária, cujo detentor é cessionário, não enquadram nas condições estabelecidas pela legislação para que possam ser compensados com débitos de COFINS, cabendo o lançamento da multa isolada.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.*

*Aplica-se ao Auto de Infração relativo à contribuição para o PIS os mesmos argumentos esposados no voto relativamente à*

*COFINS, pela similitude entre os motivos do lançamento e das razões de impugnação.*

Ciente da decisão de primeira instância em 07/01/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 207, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/02/2008 conforme carimbo de recepção à folha 208.

No recurso interposto (fls. 208/264), a recorrente historia o ocorrido, sob sua ótica, e pede, preliminarmente, a apensação dos autos deste processo ao de compensação nº 10183.003623/2005-18.

Na sequência, a interessada passa a combater a exigência de multas isoladas. Traz uma série de argumentos acerca da "*legitimidade do crédito apurado e da cessão de direitos*", do "*direito da Recorrente à utilização de créditos obtidos por meio de cessão de direitos, para compensação de débitos tributários*", da "*inexistência de violação da lei de regência da compensação*" e da "*suspensão da exigibilidade dos créditos tributários com os créditos do sujeito passivo, objeto do pedido de compensação*".

Ao final, afirma ser absurda a imposição de multa isolada, visto que a lei de regência afirma que a multa será aplicada nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal. Sustenta que os fundamentos alegados pela Administração Tributária para negar a compensação teriam sido que o crédito seria de terceiro e que não seria admitida a utilização de crédito oriundo de precatório. Mas a expressa vedação somente teria sido introduzida pelo art. 4º da Lei nº 11.051, com vigência posterior à data da apresentação da DCOMP. A base legal invocada seria, pois, inaplicável ao seu caso.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Neste processo, cuida-se de autos de infração para exigência de multas isoladas, com fundamento no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, diante de compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo.

A compensação, em si, anteriormente negada pela Unidade Administrativa e em primeira instância, teve seu recurso voluntário julgado e negado por este mesmo Colegiado nesta mesma sessão de julgamento, no processo nº 10183.003623/2005-18. A decisão foi ementada como segue:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Exercício: 2004, 2005*

*COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS NÃO APURADOS PELO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Correta a não homologação de declaração de compensação na qual o alegado direito creditório trazido à compensação é de natureza não tributária e, além disso, o crédito não foi apurado pelo próprio sujeito passivo, mas por terceiros, e posteriormente adquirido mediante cessão de créditos.*

Não bastasse a clareza da ementa, transcrevo abaixo os fundamentos da decisão proferida naquele outro processo:

A compensação em matéria tributária tem seu fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional, confira-se:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

O CTN estabelece, então, como condição inicial, que os créditos do sujeito passivo se revistam de liquidez e certeza para que possam ser trazidos à compensação, com a pretensão de se contrapor a créditos tributários para assim extingui-los. Mas o atendimento a esse requisito inicial não é suficiente. Ao contrário, o mesmo dispositivo afirma que caberá à lei fixar condições e garantias que entender cabíveis, ou atribuir tal estipulação à autoridade administrativa.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 veio ao mundo jurídico para cumprir esse propósito. Confira-se sua redação na data (21/07/2004) em que apresentada a DCOMP discutida nos presentes autos (grifos não constam do original):

*Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.**(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

No texto acima transcrito já se encontram razões suficientes para que as pretensões da ora recorrente não sejam aceitas.

Em primeiro lugar, é expresso que os créditos a que se refere o dispositivo devem ser relativos a "*tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal*", o que, por certo, não é o caso da correção monetária de subsídios devidos pelo extinto IAA às usinas. Não se tratando de direitos creditórios de natureza tributária, incabível a pretensão de usá-los em compensação.

Em segundo lugar, o texto legal estabelece que o sujeito passivo que pode se habilitar à compensação é aquele "*que apurar crédito*". Com isso, o entendimento é que esse crédito tem que ter sido apurado pelo próprio sujeito passivo, em sua escrita contábil/fiscal, em decorrência de suas próprias operações. Afasta-se, pois, a possibilidade de que o direito creditório a ser apresentado à compensação tenha sido adquirido de terceiros. Não se pretende com isso, por óbvio, negar os efeitos civis e

processuais civis do instituto da cessão de créditos, mas limitar tais efeitos àquelas esferas, não os trazendo para o âmbito tributário. No caso concreto, quem apurou os créditos foi a AGICAM - Agroindústria do Camaratuba S/A, e quem trouxe os créditos à compensação foi a interessada Dismafe, pessoa jurídica distinta daquela. Também essa constatação impede a homologação da compensação declarada.

Com isso, resta evidenciado que a compensação declarada pela interessada se fez em descumprimento das disposições legais que regem a matéria, ao contrário do que afirma em seu recurso.

Feitas essas considerações, a decisão recorrida se sustenta por seus próprios fundamentos, expendidos às fls. 203/209, os quais considero desnecessário reproduzir aqui.

Não se há de retomar, no presente processo, a discussão de argumentos atinentes à compensação já analisados e fundamentadamente rejeitados naquele outro processo. A compensação já teve negada sua homologação, por duplo fundamento: porque o alegado direito creditório trazido à compensação era de natureza não tributária e, além disso, porque o crédito não foi apurado pelo próprio sujeito passivo, mas por terceiros, e posteriormente adquirido mediante cessão de créditos.

Ao contrário do que afirma a recorrente, o problema não residia em "*ser o crédito de terceiros*", mas em "*ter sido apurado por terceiros*". Além disso, a interessada parece ignorar o fato de tratar-se de crédito de natureza não tributária. Em ambos os casos, no outro processo concluiu-se por contrariedade expressa ao caput do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação então vigente.

Pois bem. Para a exigência das multas isoladas do presente processo, o fundamento legal é o art. 18 da Lei nº 10.833/2004.

Os lançamentos de tributos e multas, isoladas ou não, decorrentes de irregularidades apuradas em compensações mereceram tratamento legal que sofreu diversas alterações ao longo do tempo. Originalmente, tratou da matéria o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, publicada no DOU de 27/08/2001:

*Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

A seguir, a limitar o alcance do dispositivo acima transcrito, sobreveio o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (DOU 30/12/2003), por conversão da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (DOU 31/10/2003):

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

*das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

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

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

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

De se observar que, por essas disposições, a tentativa de compensação de créditos de natureza não tributária – hipótese em que se insere a correção monetária de subsídios devidos pelo extinto IAA às usinas – seria apenada com multa isolada no percentual de 150% ou 75%, conforme se tratasse, ou não, das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, presente ainda a possibilidade de agravamento por falta de atendimento a intimações (o que as elevaria para 225% ou 112,5%, respectivamente).

Tais eram as disposições vigentes no momento em que o contribuinte buscou a compensação de créditos, supostamente lastreados em correção monetária de subsídios devidos pelo extinto IAA às usinas, com débitos de PIS e COFINS de diferentes competências. O fato de os créditos terem sido reconhecidos em decisão judicial não altera sua natureza não tributária. Conforme referido anteriormente, a compensação se deu mediante a apresentação de DCOMP em 21/07/2004. Não homologadas as compensações, e não se vislumbrando o intuito de fraude, a princípio seria aplicável a multa de 75%. No entanto, em se tratando de penalidades, cabe perquirir se as supervenientes alterações na legislação sobre a matéria a teriam disciplinado de forma diferente, de tal sorte a permitir a aplicação do princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106 do CTN.

A Lei nº 11.051, de 29/12/2004 (DOU de 30/12/2004), introduziu a figura chamada “*compensação não declarada*”, com a redação que seu artigo 4º atribuiu ao parágrafo 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Por esse dispositivo, a compensação seria considerada não declarada, entre outras situações, na hipótese em que o crédito não se referisse a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (inciso II, alínea e). O art. 25 da Lei nº 11.051/2004 também alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, conforme segue:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 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., conforme o caso.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

*§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Observo que a multa prevista no *caput* passou a ser aplicada, isoladamente, apenas nas situações de compensação não-homologada em razão de fraude praticada pelo sujeito passivo, com o percentual de 150% (ou de 225%). Isso resta bastante claro no parágrafo 2º. Quanto à compensação com a utilização de créditos não referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, anteriormente sujeita à não-homologação e a partir daqui considerada não declarada, passou a ser tratada separadamente no parágrafo 4º. A penalidade cabível, no entanto, seria a mesma prevista no *caput*, qual seja, o percentual qualificado, aplicável apenas quando caracterizada alguma das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Concluo, pois, que, a partir de 30/12/2004, data da vigência da Lei nº 11.051/2004, a compensação mediante a utilização de créditos não referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal somente poderia ser apenada se presente o intuito de fraude. Tal situação perdurou até 22/11/2005, data em que passou a vigorar a nova redação<sup>1</sup> do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, introduzida pelo art. 117 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

<sup>1</sup> Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

No caso vertente, no entanto, referida modificação deixa de ser relevante, visto que se deu posteriormente à compensação que deu causa às multas aqui discutidas.

Pelo exposto, concluo que, embora no momento da entrega da DCOMP houvesse previsão legal para a aplicação das multas aqui discutidas, o fato é que posteriormente a conduta da interessada deixou de ser apenada, o que impõe a aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, *ex vi* do art. 106 do CTN:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – [...];*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*[...]*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Em conclusão, voto pelo afastamento das penalidades e cancelamento do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

---

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

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Processo nº 10183.002729/2006-77  
Acórdão n.º **1301-002.165**

**S1-C3T1**  
Fl. 276

---

CÓPIA