



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10320.001954/2009-17
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.106 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrentes LOJAS GABRYELLA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando não restar demonstrada, analítica e suficientemente, a divergência jurisprudencial suscitada, em especial, a similitude fático-normativa entre as decisões paradigmas e o aresto recorrido.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPROCEDÊNCIA

Não há que se falar em retroatividade benigna da redação atual do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, dada pela Lei nº 11.488/2007, aos casos de multa isolada aplicada sobre compensação não declarada: a sanção à compensação não declarada não foi afastada com as alterações legislativas do art. 18, caput, da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Síntese da autuação

O presente processo trata de auto de infração, lavrado em 23/06/2010, para constituição de multa isolada em razão de compensações não declaradas, apreciadas nos processos administrativos n.ºs.15555.000367/2008-90, 19647.004672/2006-11, 19647.005382/2006-94, 19647.007480/2006-80 e 19647.010178/2006-95. Nesses processos, houve despachos decisórios, todos realizadas a partir de julho de 2006 (vide auto de infração às fls. 573/574), nos quais diversas compensações realizadas pelo sujeito passivo foram consideradas **não declaradas** com substrato no inc. II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, ensejando, por conseguinte, o lançamento da multa isolada estabelecida no §4º do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003. Para maiores detalhes da autuação, veja-se o Termo de Verificação Fiscal às fls. 580 a 602.

Síntese do recurso especial

Tratam-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 1402-001.817, de 23/09/2014.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matéria:

- (i) Aplicação de multa isolada no caso de compensação não declarada com utilização de créditos de terceiros;
- (ii) Configuração do dolo quando o contribuinte utiliza para compensação, crédito proveniente de decisão judicial ainda não transitada em julgado

Em exames de admissibilidade (vide despachos às fls. 904 a 907; 908 a 909; 913 a 922), deu-se seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para a rediscussão da matéria concernente à configuração do dolo quando utilizados, para compensação, créditos provenientes de decisão judicial ainda não transitada em julgado.

Cientificado das decisões, o sujeito passivo apresentou embargos de declaração, os quais foram rejeitados. Apresentou, ainda, contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional, sustentando, em preliminar, que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser admitido, tendo em vista que (i) já havia sido negado seguimento definitivo em despachos anteriores, (ii) o paradigma indicado trata de situação diversa, (iii) não houve, no recurso, demonstração analítica da divergência jurisprudencial – não trouxe cópia do acórdão, limitando-se à transcrição da ementa. Defende, no mérito, a manutenção do acórdão recorrido, pois inexistente qualquer prova de dolo, fraude ou informação inverídica. Sustenta, ainda, a perda de objeto do recurso fazendário, tendo em vista a existência de lei mais benéfica ao sujeito passivo, com a alteração das disposições do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, estabelecendo multa de apenas 50% nos casos de declaração de compensação não homologada.

Ademais, o sujeito passivo interpôs recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- (i) Interpretação divergente em relação ao artigo 18 da Lei n.º 10.833/03;
- (ii) Retroatividade da lei mais benéfica em processos não julgados definitivamente.

Em exame de admissibilidade, foi negado seguimento ao recurso especial do sujeito passivo. Contra tal despacho, foi interposto Agravo, o qual foi apreciado pela Presidência da CSRF, tendo sido exarado despacho que acolheu parcialmente o agravo, dando seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “**(1) Interpretação divergente em relação ao artigo 18 da Lei n.º 10.833/03**”, mas apenas em relação ao paradigma n.º 9101-003.110.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que o recurso não deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no despacho de admissibilidade, e que, no mérito, a decisão recorrida deve ser mantida.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, mas não deve ser conhecido, pois não restou demonstrada a divergência jurisprudencial alegada pela recorrente. Explico.

Antes de tudo, reproduzo, a seguir, os fundamentos expressos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial Complementar (fls. 913 a 922), o qual admitiu o seguimento da matéria em discussão (destaquei algumas partes):

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma em relação à **matéria atinente à configuração do dolo quando o contribuinte utiliza para compensação, crédito proveniente de decisão judicial ainda não transitada em julgado.**

Acórdão n.º 203-12.696, de 13.02.2008:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 05/10/1988 a 31/12/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. O suposto caráter confiscatório de penalidade, por se constituir em arguição de inconstitucionalidade, é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, por ser da competência exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. NECESSIDADE DE AGUARDAR DO TRÂNSITO EM JULGADO. Em obediência ao art. 170-A do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, a compensação amparada em créditos discutidos judicialmente deve aguardar o trânsito em julgado, exceto se houver provimento judicial em sentido contrário.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DOLO CARACTERIZADO. MULTA ISOLADA E QUALIFICADA. Na situação em que é inserida informação inverídica em declaração de compensação, **visando à extinção de débitos com o cometimento de fraude, resta demonstrado o dolo e por isto cabe a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de cento e cinquenta por cento determinada pelo art. 18, caput e § 2º da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004.**

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que em obediência ao art. 170-A do Código Tributário Nacional, a compensação amparada em créditos discutidos judicialmente deve aguardar o trânsito em julgado, exceto se houver provimento judicial em sentido contrário. Na situação em que é inserida informação inverídica em declaração de compensação, visando à extinção de débitos com o cometimento de fraude, resta demonstrado o dolo e por isto cabe a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de cento e cinquenta por cento determinada pelo art. 18, caput e § 2º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29.12.2004.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

No caso, a contribuinte informou nas declarações de compensação o crédito que efetivamente pretendeu fazer uso; não o modificou e nem tentou fazê-lo passar por outro.

Já o fato de não ter havido a prévia habilitação, na esfera administrativa, do crédito pleiteado judicialmente, isto não deve provocar o agravamento da penalidade, pois deve-se considerar que tal habilitação é um mero procedimento preparatório da análise do pedido de compensação, procedimento esse que, se não realizado, no máximo poderia ensejar o indeferimento do pedido de compensação.

Assim, não consigo vislumbrar nos autos a comprovação da falsidade da declaração apresentada pela contribuinte. No meu ponto de vista a contribuinte não demonstrou a existência de créditos tributários passíveis de compensação razão pela qual as compensações foram consideradas não declaradas. Isto, por si só, não pode ensejar a aplicação da multa de ofício isolada qualificada de 150%. Até porque, se a legislação assim for interpretada, todas as compensações não homologadas ou não declaradas ensejariam a aplicação da multa isolada qualificada de 150%, cuja legislação de regência reservou para casos especiais onde a evidência da falsidade da declaração é cristalina.

Concluo, assim, que, embora a contribuinte não tenha conseguido demonstrar que possuía créditos tributários passíveis de compensação, a hipótese não se enquadra nas disposições legais que autorizam a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, consoante as disposições do art. 18 da Lei nº 10.833, seja na sua versão original, seja na última alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGOU provimento.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que é incabível a imposição da multa isolada qualificada em virtude de débitos indevidamente compensados quando não comprovada a conduta dolosa por parte da pessoa jurídica nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial em relação à matéria atinente à matéria atinente à configuração do dolo quando o contribuinte utiliza para compensação, crédito proveniente de decisão judicial ainda não transitada em julgado.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

Como se vê, o despacho de admissibilidade complementar entende que há divergência entre os arestos confrontados, uma vez que, na visão do recorrido, a imposição da multa isolada qualificada exigiria a comprovação da conduta dolosa, enquanto que, no caso do paradigma, tal demonstração não seria necessária.

Não há, contudo, como se deduzir, pela simples leitura da ementa do acórdão paradigma, que a mera compensação com débitos não transitados representaria, por si, pressuposto para a aplicação da multa qualificada. Na ementa do paradigma, quando o colegiado trata da aplicação da referida multa, há clara alusão ao elemento fraudulento para a caracterização do dolo: “Na situação em que é inserida informação inverídica em declaração de compensação, **visando à extinção de débitos com o cometimento de fraude**, resta demonstrado o dolo e por isto cabe a aplicação da multa de ofício qualificada”.

Observe-se que, em seu recurso especial, a Fazenda se resume à apresentação da ementa do paradigma, sem trazer argumentação suficiente para demonstrar, de forma analítica, a divergência suscitada. Nesse aspecto, caberia à Fazenda Nacional comprovar que há, de fato, divergência entre os acórdãos confrontados, especialmente se aquelas decisões se voltam sobre as mesmas circunstâncias fáticas e se, no caso do paradigma, o que o colegiado entendeu por “inserção de informação inverídica” com o “cometimento de fraude” está presente, de forma semelhante, no aresto recorrido.

Na verdade, as decisões contrastadas parecem apenas valorar de forma diversa os elementos fáticos de cada processo: para o aresto recorrido, não se vislumbrou, nos autos, “a comprovação da falsidade da declaração apresentada pela contribuinte”; diversamente, para o paradigma, houve inserção de informação inverídica com a ocorrência de fraude.

Em juízo de delibação, pode-se dizer que os arestos contrapostos versam sobre situações fáticas diferentes: os sujeitos passivos, os procedimentos e constatações fiscais, o acervo probatório, todos esses elementos parecem distintos em cada decisão.

No caso, para que pudéssemos aquilatar eventual divergência jurisprudencial, necessário seria que o recurso especial demonstrasse a similitude fática dos acórdãos paradigma e recorrido – sob pena deste Colegiado partir para revirar os elementos fáticos de cada processo: sem isso, não há como aferir divergência interpretativa entre os acórdãos aqui analisados.

Sublinhe-se, ademais, que o recurso especial não demonstra, sequer, a legislação tributária que estaria sendo interpretada de maneira diversa: e, no caso da legislação que trata de multas isoladas em procedimentos de compensação, a elucidação das normas que estariam sendo assumidas pelos acórdãos paradigma e recorrido se faz ainda mais necessária, tendo em vista as várias mudanças normativas pelas quais a matéria passou.

Diante da insuficiência de demonstração analítica da divergência suscitada, entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.

Recurso Especial do sujeito passivo

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e deve ser conhecido, nos termos consignados no despacho em Agravo, cujos excertos relevantes seguem transcritos (destaquei partes):

Observa-se que a divergência que a Agravante pretende demonstrar se refere à aplicação de dispositivos legais diferentes a casos que (no entender da interessada) mereceriam a aplicação de um mesmo normativo, por sua similaridade.

O acórdão recorrido, devidamente integrado e complementado pelos acórdãos de embargos, tratou da multa aplicável no caso de compensações não declaradas, conforme § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. A essa situação, foi aplicada a multa prevista pelo § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Confira-se o voto condutor do acórdão recorrido (e-fl. 883, grifos não constam do original):

(...)

O primeiro paradigma (acórdão nº 9101-003.110, inteiro teor às e-fls. 1190 e segs.) foi assim ementado (grifo não consta do original):

(...)

Não obstante a menção acima a "compensações não homologadas", o voto vencedor estabelece com clareza que, também ali, a situação enfrentada foi de compensações tidas por "não declaradas". Confira-se (e-fl. 1209, grifo não consta do original):

[...]

Como se pode observar, parte substancial da redação original do art. 18 da Lei n. 10.833/2003 foi suprimida pela Lei 11.488/2007, de forma que a nova matriz legal prescrita pelo legislador ordinário passou a prever apenas uma modalidade de punição:

- multa isolada de 150%: cabível quando comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O aludido enunciado legal passou a prever, como única penalidade aplicável, a multa isolada de 150%, exclusivamente na hipótese de ficar caracterizada falsidade, o que remonta às infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Suprimiu-se, portanto, a hipótese de incidência da multa isolada de 75%.

No caso concreto, o contribuinte transmitiu DCOMP em 2005, a qual não foi homologada pela autoridade fiscal. Em razão de o crédito não se referir a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, a compensação foi considerada como não declarada. No entanto, não houve qualquer falsidade, prática de sonegação, conluio ou fraude, sendo inaplicável, portanto, a multa isolada de 150%.

Aplicando-se ao caso a retroatividade benigna prevista pelo art. 106 do Código Tributário Nacional, faz-se necessário os atos praticados pelo contribuinte sejam submetidos às normas prescritas pela Lei n. 11.488, a qual deixou de prever a incidência da multa isolada de 75%.

Nesse cenário, é preciso reconhecer a inaplicabilidade das multas isoladas de 75% e de 150% ao presente caso.

Entende-se que a divergência resta caracterizada. Para a mesma situação fática (compensações tidas por não declaradas), o acórdão recorrido considerou correta a aplicação da multa de 75%, com fulcro no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003. Em sentido contrário, o primeiro paradigma entendeu que as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 afastaram por completo a possibilidade de incidência da multa de 75%. (...)

Do Mérito

Recurso Especial do sujeito passivo

No mérito, o recurso especial do sujeito passivo cinge-se à questão de saber se a multa isolada de 75%, por **compensação não declarada**, deve prevalecer, mesmo diante do reconhecimento, por parte do colegiado *a quo*, de que não restou caracterizada conduta dolosa, pressuposto da aplicação de multa qualificada.

A recorrente postula pelo afastamento da multa isolada e citou, como paradigma, o Acórdão nº. 9101-003.110, o qual aplicou, para caso de **compensação não declarada**, “retroatividade benigna”.

Diversamente do que defende a recorrente, não há como se admitir a aplicação da retroatividade benigna aos casos de multa isolada por **compensações não declaradas**, uma vez que a norma sancionatória para tais casos de compensação nunca foi afastada, apesar das diversas alterações do art. 18 da Lei nº. 10.833/2003.

Nesse ponto, transcrevo excertos do voto vencido do Acórdão nº. 9101-003.110, que trazem, com bastante precisão, as razões para a manutenção da multa isolada aos casos de compensação não declarada:

Quanto ao mérito, é necessário transcrever as várias e sucessivas redações do art. 18 da Lei 10.833/2003:

Lei 10.833, de 29/12/2003 – redação original

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835, 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 (...)

§ 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.

Lei 11.051, de 29/12/2004

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 2.15835, 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)

Lei 11.196, de 21/11/2005

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)

Lei 11.488, de 15/06/2007

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 2.15835, 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)

A observação das várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003 evidencia que desde o início há um núcleo que não se alterou até os dias de hoje.

O fato é que o legislador, logo após modificar toda a sistemática para a compensação de tributos federais, mediante as alterações promovidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996, estabeleceu pelo art. 18 da Lei 10.833/2003 multa isolada para as hipóteses em que o crédito ou o débito envolvido no encontro de contas não era passível de compensação por expressa disposição legal; em que o crédito era de natureza não tributária; ou em que ficasse caracterizada a prática de fraude.

Para o caso concreto, vale registrar que o art. 74 da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002) só admite a compensação de débitos com créditos próprios, e desde que estes créditos sejam relativos a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

Quanto a esse aspecto, as várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003 em nada alteraram os pressupostos para a aplicação da multa isolada em questão.

Oportuno destacar que o crédito utilizado pela contribuinte realmente não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal (crédito decorrente de pagamento a maior a título de cota de contribuição de café).

Nesse sentido, a vedação de compensação que utilize créditos que não correspondam a tributos administrados pela Receita Federal, já existente antes da Lei 11.051/2004, também consta expressamente entre as hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (incluído pela Lei 11.051/2004), situação em que a compensação passou a ser designada como “não declarada”.

Tal hipótese, para a qual o legislador previu a multa isolada desde a redação original da Lei 10.833/2003, apenas foi retirada do caput do art. 18 desta lei e passou a constar do § 4º deste mesmo dispositivo, eis que, como dito acima, está exatamente entre aquelas que a lei passou a designar como “compensação não declarada”.

Com efeito, a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal enseja a aplicação da multa isolada em questão, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007.

Para esses casos, a norma que se extrai do texto legal é exatamente a mesma, e não podemos confundir a norma com o texto que a veicula. Nesse caso, as meras mudanças de redação, de terminologia e de disposição do texto não são suficientes para indicar que houve em determinado momento supressão da mencionada hipótese ensejadora da multa.

O que houve em determinado momento, no contexto da Lei nº 11.051/2004, foi a exasperação da multa para os casos de compensação considerada como não declarada, incluindo-se aí a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal. Nesse caso, a multa que já era prevista nos percentuais de 75% ou 150%, passou a ser aplicada apenas no percentual de 150%, independentemente de haver ou não caracterização de fraude.

Isto porque o fato de a contribuinte apresentar DCOMP com crédito que manifestamente não pode ser utilizado em procedimento de compensação, revela conduta compatível com a exasperação da multa, principalmente num contexto normativo (desde a Lei nº 10.637/2002) em que a compensação declarada à Receita Federal adquiriu relevantes efeitos favoráveis aos contribuintes, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória.

Ocorre que posteriormente, já com a edição da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, essa situação foi modificada, prevendo-se novamente os percentuais de 75% e 150% para a multa nos casos de compensação não declarada, dependendo da ocorrência ou não de fraude.

Vale registrar novamente: a Lei nº 11.051/2004 não suprimiu a hipótese normativa em questão para a incidência da multa, o que ela fez foi apenas exasperar o percentual da multa para essa hipótese.

Importante destacar que não é o tamanho da sanção que define a hipótese de incidência da norma sancionadora. E conforme indicado acima, há razões que justificam o aumento da penalidade para os casos de utilização de créditos que

manifestamente não podem ser utilizados em procedimento de compensação tributária no âmbito da Receita Federal.

Nesse contexto, é inadequado pensar que a multa isolada em questão, no percentual de 75%, somente poderia ser aplicada para compensações realizadas a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

O que houve na verdade, com a introdução da Lei nº 11.196/2005, foi uma redução no percentual da multa, de 150% para 75%, para casos como o aqui analisado, em que o contribuinte faz uso de crédito que não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, sem incorrer em fraude, e foi exatamente por isso que a Fiscalização, corretamente, já aplicou a multa no percentual de 75%.

Pois bem.

No caso concreto, a autuação originou-se a partir das decisões proferidas nos processos administrativos de números 15555.000367/2008-90, 19647.004672/2006-11, 19647.005382/2006-94, 19647.007480/2006-80 e 19647.010178/2006-95, nos quais diversas compensações da recorrente foram consideradas **não declaradas com substrato** no inc. II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Compulsando o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal, pode-se verificar que os despachos decisórios que motivaram a autuação foram todos realizados em plena vigência do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, na redação dada pela Lei nº 11.196/2005.

Nessa linha, resta evidente que o auto de infração deve prevalecer, uma vez que aplicou, aos casos de compensações não declaradas, a sanção então prevista em lei, não havendo que se falar em aplicação de retroatividade benigna ao caso concreto.

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, negando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães