



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10675.002476/2006-08
Recurso n° 169.778 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.313 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIÃO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Aplicável a lei que menos penalizou, no período vigente entre o ato (compensação) e o julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, João Carlos de Lima Júnior e Henrique Pinheiro Torres.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Ausente, justificadamente Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1401-00.137, proferido pela Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

O Auto de Infração exige multa isolada aplicada em razão de compensação indevida, mediante DCOMP, de créditos de terceiros com débitos de IRPJ, CSLL, IRRF, Contribuição ao PIS e COFINS. A apuração se refere ao período compreendido entre 30/11/2003 a 30/01/2005.

O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgado o lançamento procedente em parte, a fim de cancelar a multa de isolada.

Interposto o Recurso de Ofício, o Acórdão nº 1401-00.137 negou-lhe provimento, nos termos da seguinte ementa:

Ementa: COMPENSAÇÃO INDEVIDA COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. NÃO HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO DA MULTA ISOLADA. É incabível a multa isolada por compensação de débitos com créditos de terceiros quando se tratar de compensação não homologada, isso porque referida multa a partir das inovações legislativas trazidas pela Lei nº 11.051, de 2004, foi situada em outro contexto: o das compensações consideradas não-declaradas, a teor do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Entendeu o acórdão recorrido que não é possível a incidência de multa isolada sobre compensações não homologadas, mas tão somente sobre as consideradas não declaradas. No caso concreto, apontou o voto condutor do acórdão que, a despeito das alterações introduzidas no ordenamento jurídico, não se poderia transformar o *status* da Dcomp de declaração não homologada para compensação não declarada.

Em face do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência, argumentando: (i) a compensação com créditos de terceiros já era punível com base na redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/03, por estar expressamente vedada pela legislação tributária (art. 30 da IN SRF nº 210/2002), sendo aplicável a multa no percentual de 75%; (ii) com a Lei nº 11.051/04, criou-se a figura da compensação não declarada, na qual se subsume a compensação com créditos de terceiro (§ 12, II, "a", do art. 74 da Lei nº 9.430/96), que foi punida com uma alíquota de 150%. Assim, a compensação com créditos de terceiro continuou a ser considerada infração, porém punível de forma mais severa. Então, não há que se falar em retroatividade benigna, pois a situação do contribuinte piorou, mantendo-se, para o caso em tela, a multa no percentual de 75%; (iii) sob a égide da Lei nº 11.116/05, a compensação não-declarada continuou sendo considerada como infração, só que agora com duas alíquotas possíveis, quais sejam: (a) 150%, caso haja a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64; (b) 75%, nos demais casos. Como a multa aplicada ao contribuinte foi no percentual de 75%, a nova lei nem piorou nem melhorou sua situação, devendo ser mantida, para a recorrida, a multa isolada no percentual de 75%; (iv) a Lei nº

11.488/07 não modificou a situação normativa da multa isolada aplicável nos casos de compensação não-declarada.

O despacho de fls. 86/88 deu seguimento parcial ao Recurso Especial. O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 93/121, requerendo o não conhecimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e a ele foi dado seguimento em despacho de admissibilidade.

Esclareço, inicialmente, que se trata de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face de acórdão que negou provimento a recurso de ofício. No entanto, o Recurso Especial foi interposto na vigência do atual Regimento Interno do CARF, quando já era possível a interposição do referido recurso contra acórdão que nega provimento a recurso de ofício. Essa é a disposição expressa do artigo 67, § 11 do RICARF:

“É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Como bem analisou o despacho de admissibilidade, de fato há divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão apresentado como paradigma. Verifica-se do voto condutor do acórdão paradigma o entendimento segundo o qual é aplicável a multa isolada às compensações não homologadas, mesmo quando não comprovada falsidade da declaração/má-fé. Reproduzo trecho do voto condutor daquele acórdão que bem demonstra a divergência:

Como se pode ver, a redação dada ao §2º tão-somente excluiu a aplicação do percentual do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96. Note-se que o legislador não restringiu as hipóteses da aplicação da multa a uma única hipótese, qual seja, a do inciso II; o que ele fez foi unificar o percentual aplicado, mantendo, entretanto, todas as hipóteses que davam ensejo à multa, previstas no caput do art. 18 da Lei n.º. 10.833/03.

A multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96, conforme determinava a Lei n.º. 10.833/03, tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei n.º. 11.051/04.

Uma vez que a multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96, conforme determinava a Lei n.º. 10.833/03 - tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei n.º. 11.051/04 -

não merece acolhida o entendimento formulado pela Ilustre Relatora, de que a multa só poderia ser aplicada quando houvesse intuito de má-fé, em razão de subsistir a hipótese legal do referido inciso I. Assim, não vislumbro fundamentos para não aplicação da multa isolada, motivo pelo qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.

Demonstrada a divergência, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a análise do mérito.

Para melhor compreensão da questão, entendo salutar apresentar breve histórico legislativo sobre a compensação e a imposição de multa.

A compensação no direito tributário tem fundamento nos artigos 156, inciso II, 170 e 170-A, sendo prevista como modalidade de extinção do crédito tributário, nas condições e sob as garantias que estipular a lei.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi editada para as compensações federais a Lei nº 8.383/91, que, em seu artigo 66, possibilitava a compensação por parte do contribuinte. Referido dispositivo foi posteriormente alterado pela Lei nº 9.069/95, que autorizou a compensação entre tributos e contribuições da mesma espécie ou o pedido de restituição. Ao final do ano de 1996, foi promulgada a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, dentre inúmeras matérias, tratou da sistemática de compensação no âmbito da então Secretaria da Receita Federal, mais especificamente em seus artigos 73 e 74, sendo, no primeiro caso, para a compensação de ofício e, no segundo caso, para a compensação a requerimento do contribuinte. A mencionada Lei veiculou norma que possibilitou a compensação entre quaisquer débitos e créditos, vencidos ou vincendos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, atualmente denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. De acordo com as normas vigentes à época, a compensação só se concluía após a apresentação de prévio requerimento pelo contribuinte e posterior aceitação pela autoridade fazendária.

O Decreto nº 2.138/97 e a Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97 e Instrução Normativa SRF nº 41/00, regulamentaram as disposições da Lei nº 9.430/96. Com as alterações, ficou vedada a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação. Vigia à época a Medida Provisória nº 2.158, de 24.8.2001, que em seu artigo 90 estabelecia a obrigatoriedade do lançamento de ofício sobre as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de compensação indevida ou não comprovada¹. A legislação relativa à compensação sofreu novamente alterações, dentre elas, aquelas veiculadas pelas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04. A Lei nº 10.637/02 alterou o *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e alguns dos seus parágrafos, modificando a sistemática da compensação até então existente.

Para regulamentar as compensações efetuadas à luz das alterações trazidas pela Lei nº 10.637/02, foi editada a Instrução Normativa nº 210/02, por meio da qual as compensações deveriam ser efetuadas mediante a entrega de declaração de compensação, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação, seja nos casos de compensação

¹ 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.

com créditos de mesma espécie, seja nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies.

O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 também foi objeto de alteração pela Lei nº 10.833/03. Com a inserção do §5º, restou expresso que a Administração possui cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo contribuinte. Lembramos, também, que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.833/03, veicula norma que transforma a declaração de compensação em confissão de dívida, tornando referida declaração instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Por outro lado, no caso de compensação não homologada o mesmo texto legal faz menção à obrigatoriedade de observância do rito normal do processo administrativo fiscal, inclusive com a suspensão da exigibilidade do débito, objeto da compensação, em razão da discussão na via administrativa, nos termos do disposto nos seus parágrafos 7º a 11. A Lei nº 10.833/03 também inovou ao aumentar o rol das hipóteses em que não é permitida a compensação.

Em razão dessas alterações, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também foi alterado, passando a prever que o lançamento de ofício, nos casos de compensação, deveria se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-ia unicamente nas hipóteses (i) de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, (iii) em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Com o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que também alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, criou-se uma nova hipótese, qual seja, da compensação ser considerada não declarada.

A compensação é considerada não declarada, dentre outras hipóteses, quando o crédito utilizado pelo contribuinte for de terceiro ou for decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Em virtude da edição da Lei nº 11.051/04, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 foi novamente alterado, limitando a imposição da multa isolada a, apenas, duas hipóteses: (i) caracterização da prática de sonegação, fraude ou conluio; ou ainda, (ii) para os casos de compensação considerada não declarada.

Novamente alterado, agora pela Lei nº 11.488/07, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 passou a limitar o lançamento de ofício à imposição de multa isolada nas hipóteses de (i) não homologação da compensação, desde que comprovada a falsidade da declaração (neste caso, a previsão da multa isolada era apenas no percentual de cento e cinquenta por cento, podendo, se for o caso, ser agravada); e (ii) quando a compensação fosse considerada não declarada, mas tão somente se pelos fundamentos descritos no inciso II do §12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a multa prevista correspondia a setenta e cinco por cento do valor do débito indevidamente compensado, podendo ser qualificada ou agravada, quando fosse o caso).

Posteriormente, sobrevieram a Lei nº 11.941/09, que aumentou o rol das hipóteses de compensação não declarada e a Lei nº 12.249/10, cujas disposições estão regulamentadas pela Instrução Normativa nº 900/08 (com alterações das IN's 973/09, 981/09 e 1.067/10), e que trazem a seguinte previsão para as multas, atualmente vigente:

Crédito do Fisco	Crédito do Contribuinte
Não Homologado: percentual duplicado em caso de falsidade	Multa de 50% ou 100% (falsidade no pedido, no caso de ressarcimento).
Não Declarado (§ 12, II, artigo 74 da Lei nº 9.430/96): percentual de 75% ou duplicado (falsidade).	50% do crédito objeto de Declaração de Compensação não homologada, se não imputada multa sobre o crédito do fisco.

Dado o panorama legislativo, no que tange à compensação não declarada, verifica-se que esta só é possível de ser assim considerada depois da Lei nº 11.051/04. Noutro giro, as compensações anteriormente apresentadas estavam passíveis apenas de não homologação.

De se ressaltar que, no caso concreto, é objeto de recurso apenas as compensações consideradas não homologadas, para as quais foi excluída a multa isolada desde a 1ª instância, ou seja, conforme bem esclarecido no acórdão da DRJ, para aquelas apresentadas entre 14/11/2003 e 10/11/2004.

Entendeu o acórdão de 1ª instância com relação às compensações não homologadas (fls. 43/44):

A nova redação conferida ao § 2º e a inclusão do § 4º ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, reforçam o entendimento de que a multa a que se refere o artigo é penalidade nova a ser aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 22 do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. De conformidade com Despacho Decisório de fls. 177/182 do Anexo I, NÃO FORAM HOMOLOGADAS as DCOMPs apresentadas entre 14/11/2003 e 10/11/2004 e consideradas NÃO DECLARADAS as DCOMPs de nº 36772.37772.301204.1.3.51-1818 e 00169.83690.310105.1.3.51-5959. Sendo assim, não há incidência de multa isolada sobre as compensações NÃO HOMOLOGADAS, haja vista a não caracterização das infrações como as previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, de conformidade com a legislação acima citada.

No caso de compensação não homologada, como é o presente, para as DCOMP's, entregues entre 14/11/2003 e 10/11/2004, de se ressaltar que a multa isolada, desde que não fosse concomitante com a multa de ofício, estava prevista apenas e desde a Lei nº 10.833/03. Inicialmente, entendi que se era possível a multa de 75% nos casos de utilização de crédito não passível de compensação, este limite de multa deveria ser confrontado com aquela atualmente existente, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, e, nessa medida, havia reduzido a multa para 50% (casos de crédito objeto de declaração de compensação não homologada, se não imputada a acusação de falsidade).

Ocorre que quando do julgamento, curvei-me ao entendimento majoritário da Câmara, no sentido de que, para as compensações não homologadas, houve um período, posterior ao lançamento em questão e anterior a este julgamento, em que não havia previsão

Processo nº 10675.002476/2006-08
Acórdão n.º **9101-001.313**

CSRF-T1
Fl. 13

para imputação de multa isolada. Assim, a aplicação da retroatividade benigna implicaria no cancelamento de multa.

Assim, por se tratar de compensação não homologada, e sem a imputação da falsidade de declaração, aplicável a retroatividade benigna conforme a lei que menos penalizou, no período vigente entre o ato (compensação) e o julgamento. Dessa forma, aplicável a Lei nº 11.488/07, conforme panorama legislativo supra.

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da d. Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias