



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

**Processo n°** 10746.001075/2004-80  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.200 – 1ª Turma  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Multa sobre DCOMP  
**Recorrente** COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA DO ESTADO DO TOCANTINS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

**MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS QUE NÃO SÃO RELATIVOS A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL**

A compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (que abrange os créditos que nem mesmo tem natureza tributária) enseja a aplicação de multa isolada, 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. 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. É inadequado pensar em retroação benigna da Lei nº 11.051/2004, para fins de afastar penalidade sobre conduta que deixou de ser apenada. O que cabe retroagir é o percentual da multa previsto na lei, que voltou a aplicá-la em 75%, nos casos em que não houvesse a caracterização de fraude, e foi exatamente esse o efeito da decisão recorrida, uma vez que a multa foi reduzida de 150% para 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Quanto à primeira matéria (Possibilidade de manifestação de Ofício), Recurso Especial do Contribuinte não conhecido por unanimidade de votos. Quanto à segunda matéria (Aplicação da Multa de 75%), recurso conhecido e, no mérito, negado provimento por unanimidade de votos. A Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada) votou pelas conclusões.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual a contribuinte alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à aplicação de multa isolada por compensação indevida de COFINS, PIS, IRPJ, CSLL e IOF, tendo em vista a utilização de crédito de natureza não tributária e de créditos não passíveis de compensação por expressa disposição legal, referentes aos períodos de apuração correspondentes aos anos de 2003 e 2004.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 302-38.310, de 07/12/2006 (e-fls. 232/238 do vol. I no e-processo), por meio do qual a antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de reduzir a multa de 150% para 75%.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

Ementa: TÍTULOS DA ELETROBRÁS. COMPENSAÇÃO. Incabível a compensação de débitos relativos a tributos e contribuições federais, com créditos referentes a Títulos da Eletrobrás, por falta de previsão legal.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. INTUITO DE FRAUDE. Não se pode aplicar a multa de ofício agravada quando não resta comprovado, nos autos, o evidente intuito de fraude, por parte da autuada.

Multa Isolada —Evidente Intuito de Fraude.

Não caracterizado, na hipótese dos autos.

À época dos fatos geradores, a regra levava o julgador à conclusão pela procedência da penalidade prevista (art. 18 da Lei nº 10.833/2003). Esta Lei foi

alterada pela Lei nº 11.196/2005 (e, concomitantemente, a IN SRF que tratava do assunto). A nova Instrução Normativa editada, de nº 600/2005, em seu art. 31, § 5º, inciso I, estabeleceu que "a multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada será de 75%", do valor exigido, com exceção dos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964".

Na hipótese dos autos, o contribuinte compensou créditos não admitidos pela legislação — títulos públicos — sem restar comprovado o "evidente intuito de fraude", razão pela qual não há que ser mantida a penalidade agravada.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos para a matéria acima referida.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- no julgado recorrido, decidiu-se pela redução da multa isolada para o patamar de 75%, que fora constituída no percentual de 150%, por compensação regularmente pleiteada (ou seja, mediante as declarações e requisições necessárias) pela recorrente, com créditos tidos pelo Auditor-fiscal como de "natureza não tributária";

- o recurso voluntário foi parcialmente provido, por unanimidade, para afastar a majoração da multa, concluindo-se pela não caracterização de fraude, de dolo, que pudesse fundamentar a qualificação da sanção;

- o não provimento *in totum* do recurso, deriva da não manifestação da Câmara (mesmo após requerimento de juntada de aditamento, e oposição de embargos de declaração) quanto à Lei nº 11.051/2004, que foi editada posteriormente à autuação, e que implica na insubsistência total da multa isolada aplicada nestes autos;

- a referida lei limitou as hipóteses de aplicação da multa isolada aos casos em que houvesse dolo no pleito de compensação. Não sendo verificado o dolo (e isto já resta assentado, *in casu*), não há multa aplicável;

- o E. Colegiado recorrido não se manifestou quanto à Lei nº 11.051, sob a alegação de que a recorrente não havia feito menção àquela tese no recurso voluntário;

- em petição aviada antes do julgamento, e especificamente, nos Embargos Declaratórios opostos, a recorrente expôs a inadequação de que se vislumbrasse preclusão quanto à matéria reconhecível de ofício, que versa exclusivamente a completude da aplicação das normas em vigor;

- não se tratava de arguição de prova esquecida, ou de pedido inédito; postulou-se a declaração do julgado, para que, na recomposição cronológica das leis aplicáveis ao caso, fosse considerada a Lei nº 11.051, cuja leitura vinha sendo reiteradamente aduzida nos Conselhos no sentido de afastar a multa isolada, em casos tais como o presente;

### **Cabimento do recurso especial:**

- o acórdão proferido pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes diverge do posicionamento adotado na 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos acórdãos e respectivas ementas que seguem anexados;

- há plena identificação entre as matérias versadas no acórdão recorrido e nos paradigmas apresentados;

- outrossim, as questões deduzidas neste recurso encontram-se devidamente pré-questionadas, inclusive por meio de embargos de declaração, tendo sido ventiladas no acórdão guerreado, restando atendido também o requisito expresso no §5º do art. 7º da norma regimental aplicável à espécie;

- são 2 (dois) os aspectos divergentes aqui apontados. O primeiro relativo à possibilidade de manifestação de ofício, ou mesmo por provocação do recorrente após o recurso voluntário, com relação à retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051/04, nos termos do artigo 106 do CTN;

- o segundo ponto é o relacionado ao mérito da autuação, sobre ser insubsistente a multa isolada cominada nas compensações sem presença de dolo, já que a Lei nº 11.051, posterior à autuação, limitou a imputabilidade de tal multa aos casos atrelados à esfera penal;

- o paradigma para a primeira divergência (preliminar) é o Acórdão nº 105-17.042:

Ementa: EMBARGOS DECLARATÓRIOS - EFEITOS MODIFICATIVOS - POSSIBILIDADE — A constatação de que o voto condutor da decisão embargada deixou de observar lei tributária penal vigente à época da constituição do crédito tributário, autoriza o conhecimento dos embargos, nos exatos termos do disposto no capuz do art. 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Se da supressão da omissão resultar entendimento diverso do expandido no acórdão guerreado, sua parte dispositiva deve ser objeto de retificação.

- vale destacar que os dois processos confrontados acima, são de contribuintes do mesmo grupo empresarial. Tanto os recursos como os embargos de declaração contaram com a mesma argumentação, a mesma estrutura textual;

- enquanto nestes autos a plena análise do ordenamento jurídico foi vetada pelo suposto empecilho processual, no paradigma anotado, assevera-se que o colegiado administrativo deve se manifestar acerca de lei superveniente que deixou de punir o fato sob apreço no julgamento;

- portanto, enfrentando a mesma situação tático-processual (arguição de retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051, em momento posterior à interposição do recurso voluntário), uma Câmara entendeu pela preclusão, não analisando a suscitada aplicabilidade da Lei, e a outra manifestou a plena viabilidade de tal manifestação, pois se trata de mera verificação da norma tributária (penal, nas palavras do d. Relator) aplicável ao caso;

- a retroatividade da lei nos termos do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, é matéria apreciável de ofício, por representar mera aferição do direito aplicável à lide submetida ao julgador. Aliás, este é o ofício primordial da atividade judicante, administrativa ou judicial: decretar qual a lei aplicável ao caso concreto;

- não se trata de argüição de tese, ou de levantamento de fatos em favor de uma ou de outra parte. É o caso de aplicação da lei, especificamente, a lei mais benéfica, que por força do CTN, incide sobre os atos não julgados definitivamente;

- do provimento do especial quanto à preliminar deverá decorrer o retorno do processo à Câmara (atual Turma) ordinária para que aprecie a retroatividade benigna da Lei nº 11.051, ou, caso assim entendam V. Sas., para que seja reformado no mérito o acórdão, já em Instância Superior, determinando-se o cancelamento total da multa isolada;

- para a segunda divergência (mérito), o paradigma indicado é o Acórdão nº 105-16.900:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA ESTATUÍDA NO ART. 106, II, a) do CTN - Uma vez descrita a situação fática, subjacente ao lançamento da multa isolada com base no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, por compensação indevida com crédito de natureza não tributária e advento da Lei nº 11.051/2004, que deixou de definir tal hipótese como infração sujeita a multa isolada, é de se reconhecer a aplicação do art. 106, II, "a" do CTN, para cancelar a exigência pela retroatividade benigna infracional.

Recurso voluntário conhecido e provido.

- enquanto o julgado recorrido afirma que mesmo após a edição da Lei nº 11.051/04, é de ser mantida a multa isolada no patamar de 75% no caso de compensação sem caracterização de dolo, o acórdão paradigma registra o contrário; que a Lei nº 11.051, posterior às compensações enfocadas, deixou de cominar sanção (multa isolada) nos casos de pleitos por compensação em que não houve conduta dolosa;

- nos mesmos moldes, pode-se apurar divergência com outro precedente do Conselho (já trazido aqui no que tange ao 1º ponto divergente), que no julgamento de Embargos opostos pela empresa acolheu a retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051, como segue:

"... a compensação indevida em razão da utilização de créditos de natureza não tributária submetia-se a penalidade, representada por multa isolada, no percentual de 150% ou 225%, conforme o caso.

Contudo, ex vi do disposto no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação que lhe foi dado pela Lei nº 11.051, de 2004, para que tal multa fosse aplicada seria necessário ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64."

- verifica-se que o acórdão recorrido admite a manutenção da multa isolada mesmo que não se configure o dolo, e o paradigma aponta que somente haveria lugar à multa isolada em casos de comprovada prática criminosa;

- a divergência é tão mais flagrante, quando se verifica que os dois paradigmas colacionados foram proferidos em processos de empresas do mesmo grupo empresarial da ora recorrente. Os procedimentos de compensação foram todos promovidos nos mesmos moldes e em datas quase coincidentes. Foram veiculados em processos afastados simplesmente por tratarem de débitos de empresas diversas, de uma mesma holding;

- desse modo, apenas o julgado prolatado nos presentes autos destoa da jurisprudência dominante, pois manteve a multa isolada, embora reconhecendo a ausência de dolo, e mesmo diante da norma mais benéfica introduzida pela Lei nº. 11.051/04;

### **Mérito:**

#### **Da retroatividade benigna do art. 18 da Lei nº. 10.833/03, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº. 11.051/04**

- a aplicação de multa isolada às compensações realizadas pelos contribuintes sofreu inúmeras alterações legislativas no decorrer do tempo, o que determina a análise da questão segundo as regras vigentes ao tempo da formalização das declarações de compensação protocolizadas pela recorrida (*tempus regit actum*).

- registre-se que a autuação debatida nos presentes autos foi formalizada, com a intimação à empresa, em outubro de 2004;

- o caput do art. 18 da Lei 10.833/2003 previa a imposição de multa isolada nas seguintes hipóteses:

1. o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal;
2. crédito ser de natureza não-tributária;
3. ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

- já o §2º do dispositivo supracitado previa a aplicação, conforme o caso, das multas de 75% e 150% previstas, respectivamente, nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- tal redação vigorou até a edição da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004;

- a limitação introduzida pela Lei nº 11.051/04 às hipóteses de cabimento da multa é flagrante. Enquanto o caput do art. 18 da Lei nº. 10.833/03, em sua redação originária, previa a possibilidade de imputação de multas isolada nas três hipóteses supracitadas (vedação legal à compensação, crédito de natureza não-tributária e evidente intuito de fraude), a redação implementada pela Lei nº 11.051/04, limitou a aplicação da multa isolada a apenas uma e única situação: "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", o que não ocorreu no caso dos autos;

- ratificando este entendimento, verifica-se que o §2º do art. 18, em sua redação originária, previa a possibilidade de imputação de multas de 75% e 150% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I e II), enquanto que o §2º, do art. 18, na redação dada pela Lei nº 11.051/04, passou a prescrever a aplicação da multa isolada apenas nos moldes do inciso II do artigo 44 da Lei nº . 9.430/96, no percentual de 150%;

- por fim, o §4º, acrescido ao art. 18, nada mais faz do que autorizar a aplicação da "multa isolada a que se refere o caput deste artigo", ou seja, a multa de 150%,

cabível na hipótese de evidente intuito de fraude, também às compensações consideradas não-declaradas nas hipóteses do art. 74, § 12, II, da Lei nº. 9.430/96. Vale destacar que a previsão legal para a expedição de ato administrativo que qualifique uma compensação como "não-declarada" surgiu somente com a própria edição da Lei nº 11.051/04;

- aliás, cerca de 11 (onze) meses após a alteração promovida pela Lei nº 11.051/04, a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/03 foi novamente alterada pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, a qual RESTABELECEU, no campo do "dever-ser" normativo, a aplicação da multa isolada pelo percentual de 75% (setenta e cinco por cento), previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- tal fato demonstra que em dezembro de 2004, quando sobreveio a Lei nº 11.051, foi diretamente atingida a aplicação da multa isolada no casos dos presentes autos, por força da retroatividade benigna. Não há que se cogitar que a Lei nº 11.196 tenha vindo "repetir" o que já constava no ordenamento. Certamente, e como aqui se evidencia, veio introduzir, ou re-introduzir a multa que restara extirpada do sistema jurídico pela Lei nº 11.051;

- portanto, correta a orientação consignada nos paradigmas ora invocados, ao aplicar a retroatividade benigna (*lex mitior*) do art. 25, da Lei nº 11.051/2004, em face da nova redação dada ao art. 18, da Lei nº 10.833/03, por conta da observância da regra prevista no art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional;

- a seguir, são consignados precedentes que tratam da aplicação do artigo 106, CTN, no que tange à retroação de norma que beneficia o sujeito passivo, reduzindo ou afastando sanção anterior (ementas transcritas);

- contrariando o entendimento exposto acima, sustenta-se no aresto recorrido a inaplicabilidade da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a", do CTN, ao caso em tela;

- ora, o § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, não é o § 4º introduzido pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, mas sim o § 4º introduzido pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005;

- o que está posto em debate é a retroatividade benigna das regras introduzidas pela Lei nº 11.051/2004 e não das regras previstas na Lei nº 11.196/2005, que somente foi editada quase 11 (onze) meses após a Lei nº 11.051/2004;

- ainda que se admita *ad argumentandum tantum* que o §4º do art. 18 da Lei 10.833/03, com a redação dada pela Lei 11.051/04, constituiu hipótese autônoma e dissociada do caput e, portanto, prescindida da caracterização do "evidente intuito de fraude" para a aplicação da multa de 150%, dois fatores nos levam a também concluir pelo cancelamento da multa imposta. São eles:

1. A Lei nº 11.051/04, ao alterar a redação do art. 18, da Lei 10.833/03, não mais previu a hipótese de aplicação de multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; e

2. Estar a aplicação da multa de 150%, temporalmente limitada às compensações formalizadas após a edição da Lei 11.051/04, que introduziu a

hipótese da "não-declaração" de compensação apresentadas pelos contribuintes.

- na primeira situação, estando ou não a conduta típica condicionada à caracterização do "evidente intuito de fraude", é certo que, em ambos os casos, a Lei 11.051/04 deixou de definir como infração as hipóteses para a imputação da multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, como ocorre exatamente no caso dos autos;

- no segundo caso, conforme reza expressamente o §4º, a multa do caput será aplicada somente "quando a compensação for considerada não declarada". Ora, as hipóteses de compensações "não declaradas" somente surgiram com a edição da Lei 11.051/04, sendo inaplicáveis, portanto, àquelas compensações formalizadas em momento anterior à vigência, por expressa aplicação do Princípio da Irretroatividade das Leis;

- passados mais de dois anos de vigência do regime de compensação instituído pela Lei nº 10.637/2002, o Governo Federal sancionou a Lei 11.051, de 29.12.04, que restringiu significativamente a disciplina do procedimento da compensação até então vigente;

- o pedido de restituição e as declarações de compensação foram apresentados pela recorrente em 2003 e 2004, em datas bastante anteriores à edição da Lei nº 11.051/04, e enquanto vigente legislação que considerava como "declaradas" todas as compensações formalizadas pelo contribuinte e resguardava a este o direito à ampla defesa e ao contraditório administrativo;

- não havia previsão no Direito Pátrio, à época e até a edição da Lei 11.051/04, do instituto da "compensação não-declarada". Os pedidos de compensação formulados anteriormente à vigência dessa Lei, foram expressamente abarcados por essa, são considerados "declaração de compensação". Forçoso concluir, portanto, que todas as compensações realizadas pela recorrente são "compensações declaradas", *ex vi legis* (Lei 9.430/96, art. 74, com redação dada pela Lei 10.637/2002), as quais pela lei, têm o condão de extinguir créditos tributários sob condição resolutória e asseguraram à recorrente todos os meios para a defesa dos seus direitos;

- assim, resta demonstrada a legitimidade do cancelamento total da multa isolada imposta contra a Recorrente, em face da aplicação retroativa (CTN, art. 106, II, "a") da Lei nº 11.051/04, ao dar nova redação ao art. 18 da Lei nº. 10.833/03.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Despacho exarado em 19/06/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

[...]

O contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidenciam as divergências existentes entre o entendimento exarado no Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas, apontando as divergências nos seguintes pontos:

i) em relação à retroatividade benigna do art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº. 11.051/04, nos termos do artigo 106 do CTN,

ii) relacionado ao mérito da autuação, sobre ser insubsistente a multa isolada cominada nas compensações sem presença de dolo, já que a Lei nº 11.051/04, posterior à autuação, limitou a imputabilidade de tal multa aos casos atrelados à esfera penal.

Destaca-se que os processos confrontados, são de contribuintes do mesmo grupo empresarial. Tanto os recursos como os embargos de declaração contaram com a mesma argumentação, a mesma estrutura textual.

O acórdão recorrido:

i) enfrentando a situação fático-processual, qual seja, arguição de retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051/04, em momento posterior à interposição do recurso voluntário, entendeu pela preclusão, não analisando a suscitada aplicabilidade da Lei.

ii) o julgado recorrido afirma que mesmo após a edição da Lei nº 11.051/04, é de ser mantida a multa isolada no patamar de 75% no compensação sem caracterização de dolo.

Os acórdãos paradigmas:

i) assevera-se que o colegiado administrativo deve se manifestar acerca de lei superveniente que deixou de punir o fato sob apreço no julgamento, pois se trata de mera verificação da norma tributária aplicável ao caso.

ii) registra que a Lei nº 11.051/04, posterior às compensações enfocadas, deixou de cominar sanção (multa isolada) nos casos de pleitos por compensação em que não houve conduta dolosa.

Com essas considerações, entendo ter sido apresentada e comprovada a divergência jurisprudencial.

Na seqüência, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e o referido órgão optou por não apresentar contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento de multa isolada por compensação indevida de COFINS, PIS, IRPJ, CSLL e IOF, em razão da utilização de crédito de natureza não tributária e de créditos não passíveis de compensação por expressa disposição legal, referentes aos períodos de apuração correspondentes aos anos de 2003 e 2004.

A multa foi aplicada inicialmente no percentual de 150%.

A autuação fiscal foi integralmente mantida na primeira instância administrativa, mas na segunda instância, a multa foi reduzida para o percentual de 75%.

Conforme as normas regimentais da época, o julgamento do recurso voluntário se deu no âmbito do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes, que seria hoje equivalente à 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Entretanto, em razão da atual distribuição regimental de competências, o julgamento da matéria em pauta cabe agora à 1ª Seção de Julgamento do CARF, e, conseqüentemente, à 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, que passaram a deter a chamada competência residual (art. 2º, VII, c/c art. 9º, I, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015).

É por essa razão que o julgamento do recurso especial foi submetido a esta 1ª Turma da CSRF.

Com a divergência suscitada em sede de recurso especial, a contribuinte pretende o cancelamento total da multa.

Para tanto, ela alega divergência em relação a dois aspectos, o primeiro como sendo uma matéria preliminar, e o segundo tratado como questão de mérito:

1- possibilidade de manifestação de ofício, ou mesmo por provocação do recorrente após o recurso voluntário, com relação à retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051/04, nos termos do artigo 106 do CTN; e

2- insubsistência da multa isolada cominada nas compensações sem presença de dolo, já que a Lei nº 11.051/2004, posterior à autuação, limitou a imputabilidade de tal multa aos casos atrelados à esfera penal.

É preciso inicialmente fazer alguns esclarecimentos em relação à primeira divergência, registrando desde já que a decisão de segunda instância administrativa (consubstanciada no Acórdão nº 302-38.310, de 07/12/2006, que julgou o recurso voluntário; e confirmada no Acórdão nº 302-40.018, de 10/12/2008, que rejeitou os embargos de declaração contra o acórdão anterior) não incorreu em vício de nulidade por cerceamento de direito de defesa, por omissão na apreciação de matéria argüida, ou algo semelhante.

A decisão de segunda instância administrativa não foi especificamente no sentido de recusar a apreciação de matéria argüida pela contribuinte, relativamente à retroatividade benigna do artigo 25 da Lei nº 11.051/04, em razão de preclusão processual.

A declaração de voto contida no Acórdão nº 302-38.310 esclarece bem os contornos que levaram o colegiado a decidir pelo provimento parcial do recurso voluntário para fins de apenas reduzir a multa de 150% para 75%, e não cancelá-la totalmente, como pedia a contribuinte:

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Luis Antonio Flora

Conforme relatado e destacado no voto da ilustre Conselheira Relatora houve, no caso, ou seja, diante de um pedido de compensação de débitos com títulos públicos, que foi indeferido, a aplicação da multa isolada com o percentual agravado, por aplicação do disposto no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, considerando o autuante que teria ocorrido evidente intuito de fraude.

Comungo do entendimento da Relatora, eis que, também, "não consigo vislumbrar nenhum intuito de fraude neste procedimento". E o voto acrescenta, que "ao contrário, devemos reconhecer que houve, por parte da recorrente, boa-fé, o que não poderíamos afirmar com certeza se fosse o caso, por exemplo, de ter havido uma compensação feita apenas na contabilidade da empresa, com posterior informação — via DCTF — de que não haveria nenhum tributo a ser pago".

Todavia, a presente declaração de voto tem apenas o intuito de esclarecer o posicionamento da Câmara que houve por bem dar "provimento parcial ao recurso". A conclusão decorre do fato de que a recorrente em seu apelo recursal propugna pela redução da multa agravada (de 150% para 75%). E isso foi deferido.

No entanto, ao final do recurso a recorrente requer o cancelamento integral da autuação. Logo as razões de recurso e a fundamentação jurídica são contraditórias com o pedido.

Cumpra esclarecer que em nenhum momento a recorrente trouxe aos autos nas razões de recurso outros argumentos jurídicos para o cancelamento integral da exigência, salvo em sede de memoriais, quanto apresentou jurisprudência do egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, posicionando-se que em caso idêntico a contribuinte foi exonerada integralmente da multa punitiva isolada (Acórdão 106-15776 da 6ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes — Sessão de 17/08/2006).

Ademais, dada a complexidade da matéria, em virtude da existência de densa legislação regulando a questão, o processo ficou em pauta por três sessões, com pedidos de vista, para que os Conselheiros pudessem melhor estudar e entender o emaranhado legislativo de regência.

De minha parte, a jurisprudência, como fonte (mediata de direito), não pode ser desprezada, mas a recorrente poderia ter apresentado os novos fundamentos atempadamente. E isso não ocorreu. Apresentou os memoriais quando o recurso, após muitos debates e estudos, já se encontrava maduro para sentenciamento. Sequer houve a defesa oral para demonstrar e esclarecer se o referido acórdão efetivamente teria cabimento no caso em tela.

De minha parte, ainda, entendo que no momento do julgamento não teria condições de analisar detidamente a orientação jurisprudencial tardiamente apresentada, já que toda análise do processo partiu das próprias premissas expostas pela recorrente.

Destarte, tendo havido contradição entre as razões de recurso e o pedido é que me posicionei pelo "provimento parcial". A quem pondere que o recurso, pelos próprios fundamentos, teria sido "provido integralmente". Fico com o entendimento do provimento parcial eis que a exigência ficou mantida pela metade, isto é, não foi cancelada como requerido na parte final do recurso, embora em tese, sem fundamentos.

Era o que tinha a declarar.

Na seqüência, a contribuinte apresentou embargos de declaração, alegando vício de omissão no Acórdão nº 302-38.310, mas a conclusão foi de que não houve omissão e os embargos foram rejeitados, conforme o voto que orientou o Acórdão nº 302-40.018:

Voto

Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, Relatora

A empresa identificada interpôs embargos de declaração em face de suposta omissão no acórdão nº 302-38.310, de 7 de dezembro de 2006, relativo a não inclusão da Lei nº 11.051, de 30 de dezembro de 2004, a qual entende ser de aplicação nesta causa.

Ocorre que em seu recurso a empresa jamais mencionou qualquer razão para exclusão da multa aplicada, e jamais mencionou a ora citada Lei, mas sempre argumentou quanto à inexistência de fraude ou dolo em seu ato, inclusive trazendo jurisprudência relativa ao abrandamento para 75% em diversos casos.

Ocorre também, que a nova jurisprudência trazida em sede de embargos não se refere à matéria aqui tratada. E a exclusão de fato ou ato tipificado como infração não pode ser realizada por analogia.

Enfim, e mais importante, ainda que argumentado pela embargante o cancelamento parcial da multa — quero me referir à cobrança de 75% ao invés de 150% - seu pedido final foi no sentido de cancelar integralmente a multa, razão pela qual o colegiado entendeu de dar provimento parcial ao recurso.

Diante desses fatos encaminho minha posição no sentido de conhecer o embargo e negar-lhe provimento.

Importante destacar que o escopo dos embargos era sanar vício de omissão, e esse vício não foi constatado.

Não deixo de perceber que os votos acima transcritos abordaram, direta ou indiretamente, o problema do aspecto temporal nas questões suscitadas pela contribuinte, mas ao mesmo tempo esses votos apresentaram outras razões que conduziram o julgamento para um resultado diferente do pretendido pela contribuinte, em relação ao próprio mérito.

De acordo com a declaração de voto no Acórdão nº 302-38.310 (que julgou o recurso voluntário), no momento em que tratou dos memoriais apresentados "quando o recurso, após muitos debates e estudos, já se encontrava maduro para sentenciamento", "sequer houve a defesa oral para demonstrar e esclarecer se o referido acórdão (precedente trazido pela contribuinte) efetivamente teria cabimento no caso em tela".

E de acordo com o voto que orientou o Acórdão nº 302-38.310 (que julgou os embargos de declaração), "a nova jurisprudência trazida em sede de embargos não se refere à matéria aqui tratada. E a exclusão de fato ou ato tipificado como infração não pode ser realizada por analogia".

Com efeito, a questão do momento de apresentação dos argumentos relativos à retroatividade benigna nem mesmo foi tratada diretamente pelo acórdão que julgou os embargos de declaração. A abordagem dessa questão só pode ser visualizada de forma indireta, no contexto do exame do vício de omissão no acórdão embargado. Sequer houve menção ao fenômeno da preclusão processual.

O fato é que essa questão do momento de apresentação dos argumentos relativos à retroatividade benigna não foi a única, tampouco a razão principal para que a decisão recorrida chegasse a um resultado divergente do pretendido pela contribuinte.

O exame do recurso voluntário ocorreu precisamente no contexto dos argumentos apresentados pela contribuinte, e o exame dos embargos de declaração se deram no âmbito da caracterização de omissão no acórdão embargado, o que não tinha ocorrido.

Cabe assinalar que os embargos de declaração, apesar de rejeitados, foram exitosos no que toca à caracterização do prequestionamento da matéria, que é requisito de admissibilidade do recurso especial.

Em razão dos embargos, a matéria foi tida como prequestionada, mas o resultado do julgamento continuou desfavorável à contribuinte pelas razões já mencionadas. Como se vê das transcrições acima, o que foi apresentado em relação à Lei nº 11.051/2004 não foi tido como suficiente, no entendimento dos julgadores, para o atendimento do pedido de cancelamento integral da multa.

Não há dúvida de que o resultado dos paradigmas foi mesmo divergente do que ocorreu nos presentes autos.

Mas essas considerações iniciais servem para esclarecer que não é caso de anular a decisão recorrida; de dizer que o colegiado de origem deveria ter analisado com mais profundidade as implicações da Lei nº 11.051/2004 em relação ao lançamento sob exame; de determinar um novo julgamento do recurso voluntário, ou dos embargos de declaração; etc.

A divergência que houve é em relação às conclusões diante do que foi exposto sobre a Lei 11.051/2004.

Independentemente do acerto ou do erro em relação ao mérito da decisão recorrida, e de um eventual equívoco na compreensão seja do precedente apresentado pela contribuinte, seja de seus argumentos, vê-se que o problema a ser aqui examinado reside mesmo é no mérito do que restou decidido no julgamento do recurso voluntário.

A divergência é uma só, quanto ao mérito da questão relativa à retroatividade benigna do art. 25 da Lei 11.051/2004, e é nesse contexto que deve ser conhecido o recurso especial.

Deixo, portanto, de conhecer da divergência relativa à "possibilidade de manifestação de ofício, ou mesmo por provocação da recorrente após o recurso voluntário", em relação à matéria acima referida.

Quanto ao mérito da questão relativa à retroatividade benigna do art. 25 da Lei 11.051/2004, é necessário explicitar o tipo dos créditos utilizados nas compensações, que

motivaram a aplicação da multa isolada em questão. O auto de infração traz as seguintes informações a esse respeito:

12.1. Os créditos oriundos de uma condenação da União em Ação de Indenização em razão de prejuízos decorrentes da fixação do preço do açúcar e do álcool abaixo dos custos de produção, utilizados nos pedidos de compensação cujos processos são citados à coluna "E" das planilhas Anexo I a Anexo III, tratam-se de créditos de natureza não tributária.

12.2. Os créditos oriundos do recolhimento de empréstimo compulsório destinado ao financiamento das atividades desenvolvidas pelas Centrais Elétricas do Brasil - Eletrobrás ("empréstimo compulsório Eletrobrás"), tratam-se de créditos não passíveis de compensação por expressa disposição legal, uma vez que o Art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi conferida pela Lei nº 10.637/02, restringe os créditos passíveis de restituição ou ressarcimento àqueles relativos a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

E para melhor visualizar a divergência suscitada pela recorrente, é oportuno 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 2.158-35, 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 (...)

§ 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 2.158-35, 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)

#### **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 2.158-35, 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)

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 um dos tipos de crédito utilizado pela contribuinte nas várias compensações que realizou nem mesmo tem natureza tributária, pois decorre de "indenização em razão de prejuízos decorrentes da fixação do preço do açúcar e do álcool abaixo dos custos de produção", enquanto o outro tipo de crédito não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal (empréstimo compulsório - Eletrobrás).

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 (que abrange os créditos que nem mesmo tem natureza tributária) 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 em retroação benigna da Lei nº 11.051/2004, para fins de afastar penalidade sobre conduta que deixou de ser apenada.

Também não se trata de retroagir a Lei nº 11.196/2005, para fins de suprir hipótese normativa inexistente para a incidência da norma sancionadora. Como visto, por força do próprio caput do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002) a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal sempre constou como hipótese de incidência da norma sancionadora.

O que cabe retroagir é o percentual da multa previsto na lei, que voltou a aplicá-la em 75%, nos casos em que não houvesse a caracterização de fraude, e foi exatamente esse o efeito da decisão recorrida, uma vez que a multa foi reduzida de 150% para 75%.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo