



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

Processo nº 11070.001746/2004-65
Recurso nº 241.058 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-02.043 – 3ª Turma
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria PIS - AI - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SANTO ÂNGELO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

MULTA ISOLADA, POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO ORIUNDO DE DECISÃO JUDICIAL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. DESCABIMENTO.

Para as compensações comunicadas anteriormente à entrada em vigor da Lei 11.051/2004 somente cabe a aplicação de multa isolada, e no percentual de 150%, nos casos em que comprovada a ocorrência de falsidade na declaração entregue. Aplicação da Lei nº 11.488/2007 aos lançamentos ainda não definitivamente julgados em atenção ao comando do art. 106 do CTN.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Rodrigo da Costa Pôssas e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

A decisão *a quo* assim descreveu os fatos:

Trata o presente processo de declaração de compensação (fl. 01), protocolizado em 26/07/2004, relativo a créditos adquiridos em ação judicial (fls. 249/287) por pagamento indevido e/ou a maior do PIS no período de 08/06/1994 a 15/09/1995, conforme demonstrativo de fls. 02 à 13, para compensação do PIS e da Cofins de abril de 2004.

Nas fls. 44 a 189 encontram-se Documentos de Arrecadação de Receitas Federais — DARFs, relativo ao período de pagamento a maior ou indevido.

Às fls. 224/233 encontram-se requerimento de retificação com nova declaração de compensação e novos demonstrativos, requerendo a correção da compensação de R\$125.220,45 (fl. 01) para R\$ 110.208,58 (fl. 225).

No despacho decisório (fls. 328/332) foi negada homologação da compensação com o fundamento de que a contribuinte só poderia efetuar a compensação após o trânsito em julgado do processo que originou o crédito, conforme art. 170-A do CTN.

Em consequência do indeferimento da compensação, a Receita Federal entendeu que a contribuinte efetuou compensação irregular, e por isso lavrou dois autos de infração em 04/08/2006. O primeiro, de fls. 341 e 342, relativo ao não recolhimento do PIS do mês julho de 2004, aplicando a multa isolada de R\$ 14.719,64. O segundo auto de infração, de fls. 344 e 345, em que foi aplicada multa isolada no valor de R\$ 67.936,79, é referente ao não recolhimento da Cofins de julho de 2004.

Inconformada a contribuinte protocolizou manifestação de inconformidade perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento — DRJ, em Santa Maria/RS (fls.350/384) com as seguintes alegações, em resumo:

A contribuinte efetuou a compensação em conformidade com legislação tributária e jurisprudência do tribunal superior, portanto, não cometeu nenhum ilícito que ensejasse a aplicação da multa. Além disso, a multa é acessório, não podendo ser aplicada sem o lançamento do principal. Assim, só poderia ser aplicada a multa caso fosse lançado o principal, o que não ocorreu. Afora isso, a multa cobrada é exorbitante e tem caráter expropriatório.

A compensação tem como fonte dois dispositivos, o Art. 170 do CTN e o art. 66 da Lei nº 8.383/91. O Art.170 do CTN é norma dirigida à administração e pressupõe liquidez e certeza do

crédito tributário, enquanto que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 é norma dirigida ao contribuinte que permite a compensação de valores de tributos recolhidos a maior ou indevidamente sem a anuência do fisco.

A DRJ julgou nos seguintes termos, em resumo (fls. 676/690):

Para a compensação é necessária a certeza e a liquidez do crédito, sendo assim, conforme o art. 170-A do CTN é indispensável o trânsito em julgado da ação judicial que originou o crédito pleiteado para que a contribuinte possa compensar-se.

A compensação deveria ser realizada somente após o trânsito em julgado do processo judicial, uma vez que a contribuinte efetuou a compensação antes do trânsito em julgado torna-se esta irregular e passível da aplicação da multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03.

A contribuinte foi intimada do acórdão em 06/06/2007 (fl. 691) e emitiu, via Sedex, Recurso Voluntário em 14/06/2007 (fl. 693).

No Recurso Voluntário (fls. 694/728) a recorrente argumenta, em suma, o seguinte:

No Recurso Voluntário a recorrente informou que o processo judicial já transitou em julgado, porém não se deve levar em consideração o acórdão da DRJ de que o crédito da recorrente só poderia ser utilizado após o trânsito em julgado do processo judicial, haja vista que o trânsito em julgado só veio para "para ratificar o procedimento de compensação, eis que o mesmo foi realizado amparado pelo art. 66 da Lei nº 8383/91".

Ademais, a recorrente apenas ratificou seus argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade.

Anexo ao Recurso Voluntário, à fl. 729, está cópia da página do Superior Tribunal de Justiça com o andamento do processo judicial transitado em julgado.

É o Relatório.

Julgando o feito, a câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo, em acórdão assim ementado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

**Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004
CONCOMITÂNCIA DE OBJETO JUDICIAL E
ADMINISTRATIVO. RECURSO NÃO CONHECIDO.**

A concomitância de objeto inviabiliza o conhecimento do recurso. Se o objeto do recurso administrativo já estiver sendo apreciado pelo judiciário, não poderá o Segundo Conselho de Contribuintes conhecer do Recurso

Voluntário, em respeito a Súmula nº 01 deste Conselho, in verbis:

"SÚMULA nº 1. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo".

MATÉRIA NÃO APRECIADA NA ESFERA JUDICIAL DEVE SER APRECIADA ADMINISTRATIVAMENTE. MULTA ACESSÓRIA QUE SEGUE O PRINCIPAL.

A multa imposta ao contribuinte que foi vencedor na demanda judicial deve ser anulada administrativamente, em razão de não ter sido apreciada judicialmente.

Recurso provido em parte.

Contra este acórdão, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração para que o colegiado embargado sanasse a contradição apontada entre a ementa, voto e conclusão.

Os declaratórios foram acolhidos para rerratificar o acórdão, alterando-se a fundamentação do acórdão no tocante à exoneração da multa, no sentido de esta ser excluída por seguir a mesma sorte do principal.

Ainda não conformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência, onde postula o restabelecimento da multa de ofício isolada.

Por meio do despacho de fl. 797, o então presidente da Câmara recorrida deu segmento ao recurso especial fazendário.

Regularmente intimado, o sujeito passivo deixou passar *in albis* o prazo para contrarrazoar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate versa sobre a multa de ofício isolada, lavrada em razão de a compensação haver sido considerada indevida pela fiscalização, haja vista que os créditos utilizados eram oriundos de ação judicial não transitada em julgado. De outro lado, o colegiado *a quo* entendeu que a multa é acessória ao principal, inexistindo este, essa não subsiste.

Inicialmente, entendo que a fundamentação do acórdão recorrido é totalmente equivocado para o caso dos autos, posto que a multa isolada foi prevista, justamente, para sancionar infrações relativas à compensação indevida, mas que não há tributo a ser lançado.

Neste caso, a penalidade é autônoma em relação ao principal, daí o equívoco da fundamentação adotada no acórdão vergastado.

Feito esse esclarecimento, passemos ao mérito da questão em si, isto é, o cabimento ou não da penalidade ora sob exame.

O deslinde da questão passa por analisar a conduta do sujeito passivo frente à legislação fiscal, e decidir se tal conduta está sujeita à penalidade aplicada pelo Fisco, isto é, se se adequa perfeitamente ao “tipo da penalidade tributária” ou se é conduta atípica, como entendeu a câmara recorrida.

Desde o dia 10 de janeiro de 2001, *é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Art. 170-A*, incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). De outro lado, com o advento do art. 18¹ da Lei 10.833, de 29 de dezembro 2003, a infração a essa norma passou a ser sancionada com a multa de 75% do valor do tributo devido e compensado indevidamente.

Posteriormente, com a edição da Lei 11.051, publicada no Diário Oficial da União, em 30 de dezembro de 2004, que promoveu alteração no art. 18² da Lei 10.833/2003, a conduta do sujeito passivo consistente na compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, continuou sendo apenada com a mesma multa de 75% do valor do tributo compensado indevidamente.

A conduta que antes da alteração legislativa era proibida, continuou sendo proibida com a novel legislação, e a sanção que se aplicava antes, continuou, exatamente, a mesma, e em idêntico percentual. Desta feita, não se pode aqui se socorrer do princípio da retroatividade benigna para afastar a penalidade imposta ao sujeito passivo por realizar compensação vedada por lei.

¹ 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.

² Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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

Lei 9430.

Art. 74 omissis

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

Esclareça-se, por oportuno, que a sanção penal tem por escopo coibir a conduta proibida, não sendo relevante o *nome iuris* dado pela lei, *in casu*, a norma é: não compensar créditos oriundos de ação judicial, antes do trânsito em julgado. Quem violar essa norma está sujeito à multa isolada de 75% do tributo compensado com créditos na situação acima aludida. O fato de lei posterior referir-se a tal compensação como não declarada, não muda a natureza da infração, que é a de se proceder a compensação expressamente vedada por lei.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial fazendário, para restabelecer a exigência fiscal.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Conforme já esclarecido, o Conselheiro Henrique trouxe com este voto inovação em relação a posicionamento consolidado no âmbito deste colegiado, e a maioria não o acompanhou. Tendo eu feito parte dessa maioria, incumbiu-me o presidente da redação do acórdão.

O entendimento predominante, e que veio a ser ratificado, é o de que somente após a edição da Lei 11.051 voltaram a existir hipóteses de compensação indevida em que a multa isolada no percentual de 75% poderia ser mantida. Até aí, todas as hipóteses restaram alcançadas pelas normas exonerativas sucessivamente editadas. Senão vejamos.

Após a edição da Medida Provisória 2.158, cujo artigo 90 previu o lançamento de ofício para exigência dos tributos indevidamente compensados, acrescidos da multa no percentual de 75% ou 150%, sobreveio, inicialmente, a Medida Provisória 135, convertida na Lei 10.833, cujo art. 18 alterou significativamente aquele artigo 90.

A partir dele, com efeito, deixou-se de prever o lançamento de ofício do tributo indevidamente compensado, passível de exigência por meio da própria Dcomp, e criou-se a hipótese de lançamento de multa isolada. Sua redação original previa:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

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

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

Como se vê, uma das hipóteses para tanto, de fato seria, como defende o dr. Henrique, a compensação efetuada com direito creditório obtido por meio de decisão judicial ainda não transitada em julgado.

A figura da compensação considerada não declarada, por sua vez, só passa a existir com a edição da Lei 11.051 cujo art. 4º dispôs:

Art. 4º O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

§ 3º

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;
ou*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela
Secretaria da Receita Federal - SRF.*

*§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às
hipóteses previstas no § 12 deste artigo.*

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o
disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de
prioridade para apreciação de processos de restituição, de
ressarcimento e de compensação*

E cujo art. 25 reformulou o art. 18 da Lei 10.833 na seguinte forma

*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):*

Essa lei entrou em vigor apenas em 31 de dezembro de 2004. Até então, portanto, inexistia a figura da compensação não declarada, muito embora já desde 2001, como bem nos lembra o dr. Henrique, já estivesse legalmente obstada a compensação de direito creditório oriundo de decisão judicial antes do trânsito em julgado.

Essa redação foi ligeiramente aprimorada pela Lei 11.196, cujo art. 117 disciplinou melhor como se aplicaria a multa prevista no §4º acima, e foi novamente modificada, agora, de forma definitiva pela Medida Provisória 351, convertida na Lei 11.488/2007, cujo art. 18 dispõe:

*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)

Desse emanharado legislativo, uma primeira conclusão, relativamente tranqüila, se impõe. Compensações declaradas a partir da edição da Lei 11.051 podem levar a lançamento de multa isolada em duas hipóteses:

- a) se o direito creditório se enquadrar em alguma das situações expressamente enumeradas no inciso II do parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430. Nesse caso, a compensação deverá ser considerada não declarada, não haverá direito de recurso administrativo e o seu percentual dependerá da presença de evidente intuito doloso ou não;
- b) quando não se enquadrar em alguma das hipóteses ali previstas só cabe multa se comprovada a presença de falsidade na declaração entregue

O que não resta tão claro é o destino dos processos que se referem a lançamento praticado anteriormente à edição daquela lei em hipóteses que vieram ser nela contempladas, como é o caso aqui em discussão. Obviamente, esses lançamentos não foram feitos como “compensação não declarada”, nem enquadrados no (inexistente) inciso II do parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430. Em consequência, o que cabe definir é se a eles se aplica a retroatividade benigna por conta da inexistência de falsidade ou se podem ser “adaptados” à

hipótese que somente depois passou a existir, isto é, se podem ser vistos como se de compensação não declarada se tratasse.

A segunda posição é a defendida pelo i. relator.

O colegiado inclinou-se pela primeira. E o fez basicamente ratificando o entendimento que aqui tem prevalecido – e que comungo – de que não cabe ao julgador corrigir o lançamento para adaptá-lo àquilo que nele não consta. E com ainda maior veemência quando esse reenquadramento importa espécie de “retroatividade maligna”.

Com efeito, para validar o entendimento do dr. Henrique mister se faria “converter” um mero lançamento decorrente de compensação indevida em um em que se afirmasse ser a compensação considerada não declarada. E tal afirmação teria de partir do julgador, pois sequer havia previsão para ela quando feito o lançamento. Em outras palavras, deveríamos nós “reenquadrar” ou “remotivar” o lançamento promovido.

Com essas considerações, rejeitou o colegiado o posicionamento do conselheiro relator e manteve o julgado de que a Fazenda recorre, negando provimento ao seu apelo.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos