



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

**Processo n°** 11075.001568/2004-22  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.862 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de junho de 2018  
**Matéria** PIS - COMPENSAÇÃO - MULTA ISOLADA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
COOPERATIVA AGRÍCOLA URUGUAIANA LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO CERTO. AÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO.

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (arts. 170 e 170-A, do CTN).

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO OBJETO DE DECLARAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL. NÃO HOMOLOGADA, ATÉ 29/12/2004. NÃO DECLARADA, APÓS ESTA DATA.

Antes da vigência da Lei nº 11.051/2004 (30/12/2004), seriam não homologadas as compensações objeto de Declarações de Compensação com créditos lastreados em decisão judicial não transitada em julgado até a sua apresentação. A partir daquela data, elas, nestas condições, passaram a ser consideradas não declaradas (alínea “d” do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Será exigida multa isolada, no percentual básico de 75 %, sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada, pois decorrente de decisão judicial não transitada

em julgado (Lei 10.833/2003, art. 18, § 4º, e IN/RFB nº 1.717/2017, art. 75, inciso IV, e § 1º, inciso I).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Julgamento iniciado na reunião de 05/2018.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 1.464 a 1.472) e pelo contribuinte (fls. 1.605 a 1.621), contra o Acórdão 3803-01.811, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Sejul do CARF (fls. 1.451 a 1.459), sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2004*

*COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.*

*A compensação de débitos com créditos oriundos de decisão judicial somente se encontra autorizada quando estes se revestirem do caráter de certeza e liquidez que apenas o trânsito em julgado lhes confere.*

*Em matéria de compensação de tributos, aplica-se a legislação vigente à época da formalização do pedido.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/09/2002 a 31/12/2004*

*MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA.*

*Há previsão legal para a exigência de multa isolada nos casos em que a compensação pleiteada pelo contribuinte for considerada como não declarada, nos termos da legislação de regência.*

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

*A norma penal mais benéfica retroage para alcançar os fatos anteriores regidos pela norma penal revogada.*

Para bem situar esta Turma sobre a matéria que está em julgamento, há primeiro que se colocar alguns pontos que só se observam mediante uma análise mais aprofundada, baseada no voto condutor do acórdão recorrido, e até mesmo compulsando os autos, para buscar a origem e o fundamento da exigência (tudo aliado ao estudo das alterações legislativas, de forma detalhada).

A este processo foram juntados dois outros, abarcando o conjunto quatro Declarações de Compensação entregues em 20/08/2004 (fls. 003, 006, 009 e 011 – na numeração eletrônica), uma em 20/10/2004 (fl. 139) e uma em 27/01/2005 (fl. 487).

As compensações foram decorrentes de supostos pagamentos indevidos ou a maior, lastreados na Ação Ordinária nº 98.1301308-7, JF/RS (petição inicial às fls. 185 a 203), cujo trânsito em julgado deu-se somente em 12/09/2005 (fl. 1.419).

Em 08/06/2005 foi feita, pela Unidade de Origem (DRF Uruguaiana), a Representação DRF/URA/Seort nº 001 (fls. 828 a 833), determinando a cobrança dos débitos e remetendo a outro Setor para que lançasse de ofício a multa isolada de 75 %, nos seguintes termos:

*“14. Portanto, diante de uma compensação considerada **não-declarada**, deve-se lançar **multa isolada** sobre o valor total dos débitos indevidamente incluídos naquela, tendo como alíquotas as previstas nos incisos I ou II ou §2º do caput do art. 44 da Lei 9.430/96.*

*15. Observe-se ainda que o contribuinte já foi cientificado do Parecer DRF/URA/Seort nº 007, de 02 de março de 2005 e, considerando a interposição de manifestação de inconformidade do contribuinte, o processo será encaminhado à DRJ/Santa Maria para prosseguimento.*

*16. Diante do exposto, proponho que seja encaminhada esta representação para o SAPAC/DRF/URA, para providências quanto ao lançamento da multa isolada.”*

Com base nisso, foi lançada, em 09/06/2005, a multa isolada sobre todas as compensações, via Auto de Infração (fls. 858 a 869), no percentual de 75%, com o seguinte enquadramento legal:

*“Art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01;*

*Art. 18 da Lei nº 10.833/03;*

*Art. 18 da Lei nº 10.833/03 c/ a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004.*

*Art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.*

*Art. 31, § 1º, inciso II, alínea "d" e § 50 da IN SRF nº 460/04.”*

Vejamos agora excertos do voto condutor do acórdão recorrido:

### **I. Compensação. Direito líquido e certo.**

O instituto da compensação, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário, encontra-se previsto no Código Tributário Nacional (CTN) nos seguintes termos:

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

(...)

À época da entrega das declarações de compensação sob análise, já constava do CTN o novo art. 170-A, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, que tornou a exigência ainda mais clara ao explicitar a vedação, mediante compensação, de aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

(...)

Quanto à questão relativa à compensação considerada não declarada, deve-se salientar que os artigos 4º e 25 da Lei nº 11.051/2004, que alteraram as Leis nº 9.430/1996 e 10.833/2003, somente entraram em vigor a partir de 30 de dezembro de 2004, nos termos do art. 34, III, do mesmo diploma legal, em razão do que as Declarações de Compensação protocolizadas em 20 de agosto de 2004 (fls. 1 a 9) e 20 de outubro de 2004 (fls. 135 a 136) não poderiam se submeter a uma regra de compensação introduzida posteriormente à sua formalização.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido, inclusive no âmbito da regra dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), que, em matéria relativa à compensação de tributos, deve-se observar o princípio da irretroatividade da lei. Logo, as alterações legislativas que introduziram a regra da compensação considerada não declarada somente se aplicam aos casos posteriores à sua vigência.

No presente processo, somente a Declaração de Compensação entregue em 27/01/2005 (fls. 239 a 240) deve se submeter à referida regra e apenas em relação a ela restará a decisão nos termos apontados, qual seja, compensação considerada não declarada. Quanto às demais, dado que protocolizadas em datas anteriores à vigência da Lei nº 11.051/2004, dever-se-ia aplicar-lhes a regra então em vigor, não as homologando por se referirem a créditos decorrentes de ação judicial não transitada em julgado, nos termos dos artigos 170 e 170-A do CTN.

### **II. Auto de Infração. Multa isolada.**

O auto de infração referente à multa isolada foi lavrado em razão de compensações pleiteadas pelo contribuinte, mas consideradas não declaradas pela Administração tributária, tendo sido fundamentado, conforme consta da informação presente à fl. 432, no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004.

(...)

A Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, em sua redação original, restringiu o lançamento de ofício previsto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, e apenas nas hipóteses ali especificadas, in verbis:

*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.*

Posteriormente, tal dispositivo veio a sofrer sucessivas alterações, conforme se depreende das transcrições a seguir:

*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)*

(...)

O § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.051/2004, referenciado na previsão normativa de lançamento de ofício nos casos de compensação considerada não declarada, assim dispõe:

*§ 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)*

Conforme acima demonstrado, com a edição da Lei nº 11.051/2004, a multa isolada, que substituiu a multa proporcional originalmente prevista, constituiu-se em penalidade nova, aplicável apenas para a não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficasse caracterizada a prática

das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (fraude, conluio e sonegação). Nos casos em que a compensação fosse considerada não declarada, aplicar-se-ia o disposto no § 4º do mesmo art. 18, com redação dada pela mesma Lei nº 11.051/2004, que, conforme consta do excerto supra, teve seu teor mantido pelas diferentes redações dadas pelas leis subseqüentes.

Em consonância com o já apontado, a autoridade fiscal, ao proceder ao lançamento de ofício da multa isolada, fundamentou o auto de infração no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, quando já existia a previsão legal para a exigência de multa isolada nos casos de compensação considerada não declarada, exigência essa que restou mantida pelas alterações legais supervenientes.

Contudo, conforme apontado no item anterior, a regra introduzida pela Lei nº 11.051/2004 – compensação considerada não declarada – somente alcança a Declaração de Compensação entregue em 27 de janeiro de 2005 (fls. 239 a 240), sendo relevante neste momento destacar que existe regra de estatura constitucional que impede a aplicação retroativa de norma jurídica que cria penalidades.

Dessa forma, deve-se manter o lançamento de ofício da multa isolada apenas em relação à Declaração de Compensação entregue em 27/01/2005, uma vez que, em relação as demais, ora consideradas não homologadas, deve-se aplicar o princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica (art. 106, II, “c”, do CTN), dado que a multa isolada aplicável nos casos da espécie – compensação não homologada –, originariamente prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, passou, após a alteração procedida pela Lei nº 11.051/2004, a se restringir aos casos de fraude, conluio ou sonegação.

### III. Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso voluntário, cancelando-se a multa isolada na parte referida às Declarações de Compensação entregues em datas anteriores à vigência da Lei nº 11.051/2004.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.593 e 1.594), a PGFN defende que, já na sua redação original, o art. 18 de Lei nº 10.833/2003 previa que seria aplicada a multa isolada (no caso, de 75%) para os casos de débitos não passíveis de compensação por expressa disposição legal, nos quais se enquadravam os decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, a teor do previsto no art. 170-A do CTN.

Assim, a figura da compensação “não declarada”, introduzida pela Lei nº 11.051/2004 (que passou a vigorar em 30/12 daquele ano), que tinha como uma das hipóteses a decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, em nada inovou, não havendo, então, que se falar em “retroatividade benigna”.

Já o contribuinte, em seu Recurso Especial, ao qual também foi dado seguimento (fls. 1.648 a 1.650), além de invocar o art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não exigia que fosse declarada ao Fisco a compensação de tributos de mesma espécie, defende que o disposto no art. 170-A, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, só se aplicaria a pagamentos feitos após a sua vigência (11/01/2001).

A PGFN, em suas Contrarrazões (fls. 1.652 a 1.657), ataca mais especificamente a alegação de que o contribuinte não teria que declarar ao Fisco a compensação de tributos da mesma espécie, dizendo, ao final, o seguinte:

“Deve, portanto, ser mantido o entendimento exarado na decisão recorrida, por estar em conformidade com a legislação de regência, que, ao tratar da matéria discutida, embora não exija requerimento nos casos de tributos da mesma espécie, em nenhum momento dispensa a declaração da compensação efetuada pelo contribuinte cuja obrigação de comunicá-la ao Fisco se revela patente, pelos próprios efeitos produzidos tanto na esfera do devedor, quanto na do credor. cuja obrigação de comunicá-la ao Fisco se revela patente, pelos próprios efeitos produzidos tanto na esfera do devedor, quanto na do credor.”

*Uma vez não realizada na forma legal, a compensação não tem o condão de extinguir o tributo apurado e regularmente constituído pela autoridade autuante.”*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir os Recursos Especiais foram todos cumpridos e respeitadas as formalidades previstas no RICARF, pelo que deles conheço.

Na detalhada abordagem do transcorrer das fases do processo, em resumo, vimos que:

- Das seis Declarações de Compensação apresentadas, cinco foram de 20/08 a 20/10/2004;
- A vigência da Lei nº 11.051/2004, a qual criou a figura da compensação “não declarada”, só se deu em 30/12/2004, atingindo portanto, somente a última Declaração de Compensação, entregue em 27/01/2005;
- Uma das hipóteses de não declaração seria a compensação antes do trânsito em julgado de ação judicial que lhe desse suporte;
- A mesma lei trouxe a imposição de multa isolada, no percentual básico de 75 %, para compensações consideradas não declaradas;
- A lavratura do Auto de Infração da multa isolada teve, por base legal, a Lei nº 11.051/2004, para todas as compensações.

Eu teria ainda a acrescentar o seguinte:

- Todas as Declarações de Compensação já foram apresentadas sobre a égide da Lei nº 10.637/2002, que alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (que já tinha permitido a compensação com tributos de espécies diferentes, só que mediante requerimento), exigindo, para todos os casos (inclusive compensações com tributos da mesma espécie), que a

compensação fosse declarada ao Fisco, extinguindo o crédito, sob condição resolutória de sua ulterior homologação:

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

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de **declaração** na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Assim sendo, entendo que não há qualquer reparo a se fazer no acórdão recorrido, pelo seguinte:

1) A compensação tributária exige direito líquido e certo, o que, no caso de crédito com fulcro em ação judicial, só se dá com o seu trânsito em julgado, a teor dos art. 170 e 170-A do CTN, sendo irrelevante a data do pagamento indevido, pois válida a legislação à época da compensação;

2) Absolutamente não se cogita aqui em suscitar o art. 66 da Lei nº 8.383/91 (compensação entre tributos de mesma espécie, sem declaração), pois completamente superada, à época de interesse;

3) Repisando, a legislação aplicável à época das compensações é a vigente na data da apresentação das mesmas, sendo que, por terem como sustentáculo ação judicial ainda não transitada em julgado, há que serem não homologadas, até a vigência da Lei nº 11.051/2004, e consideradas não-declaradas, a partir de 30/12/2004;

4) Às penalidades aplica-se a retroatividade benigna, portanto, tendo o Auto de Infração da multa isolada sido lavrado com base na Lei nº 11.051/2004 (que, repito, criou a figura da compensação não declarada e instituiu a multa do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003), para todas as compensações, ela somente é aplicável à última Declaração, apresentada em 27/01/2005.

E, ratificando que permanece aplicável a multa isolada de 75% sobre compensações consideradas não declaradas, transcrevo os dispositivos de interesse da IN/RFB nº 1.717/2017:

*Art. 75. É vedada e será considerada **não declarada** a compensação nas hipóteses em que o crédito:*

(...)

*IV - seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;*

*(...)*

*§ 1º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensa o for considerada não declarada nas hipóteses previstas neste artigo, aplicando-se o percentual de:*

*I - 75% (setenta e cinco por cento); ou*

*II - 150% (cento e cinquenta por cento), quando ficar comprovada falsidade da declara o apresentada pelo sujeito passivo.*

  vista do exposto, voto por negar provimento aos Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas