



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.007960/2008-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.533 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente RUDDER SEGURANCA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

A multa isolada por compensação indevida com créditos de natureza não tributária sem evidência de fraude está prevista desde a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, e subsistiu aplicável, no percentual de 75%, após as alterações promovidas pelas Leis nº 11.051, de 2004, e nº 11.488, de 2007.

Inocorre retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, do CTN, visto que permanece a previsão legal de sanção incidente sobre o valor do débito, que se buscou extinguir com crédito de natureza não tributária, seja por vedação expressa de lei, seja por ter sido posteriormente qualificado como compensação não declarada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário para manter a autuação fiscal, vencido o relator, Jose Eduardo Dornelas Souza, que dava provimento ao recurso. Designado para a redação do voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão n.º 10-24.117, proferido pela 5ª Turma da DRJ/POA, que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu julgá-la improcedente a multa lançada, para confirmar o lançamento de multa isolada em razão da compensação pretendida pelo contribuinte ter sido considerada não-declarada.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Trata-se de auto de infração lavrado em 10/07/2008 para aplicar a multa prevista no § 4º, do art 18, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, em decorrência da utilização em declarações de compensação apresentadas entre 23/06/2003 e 16/01/2004 – compensações essas objeto do processo 11080013626/2007-34 –, de créditos, que além de ser de terceiros, não são de natureza tributária (as chamadas obrigações da Eletrobrás).

A autuada informa (fls. 84 e seguintes) que os débitos cuja compensação foi considerada não declarada já teriam sido objeto de novas compensações, declaradas entre 16 e 22/12/2004, com o que “ficou tacitamente nulo o pedido inicial de compensação com os créditos não-homologados”. Diz ainda que:

_ estaria “militando em favor da requerente a prova do descabimento da multa, por não estar enquadrada no art. 18, da Lei n.º 10.833/2003, pois, foi saldado seu débito”, não havendo, portanto diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida que autorizassem a aplicação da multa isolada;

- o objetivo da cominação de multa é penalizar quem obtiver proveito fraudulento, não podendo ser aplicada aos contribuintes de boa-fé, como é o caso presente;

- não se enquadraria no inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, porque nas novas declarações de compensação há o acréscimo de correção monetária, juros e multa moratória;

- o caput do art. 18, da Lei n.º 10.833/2003 só prevê a imposição de multa isolada nos casos de falsidade da declaração.

O processo foi baixado em diligência para que fossem esclarecidos aspectos das novas compensações. Retornou, com a informação de que:

- os débitos se encontram em aberto, com exigibilidade suspensa;

- as Dcomp cuja apresentação ocasionou o lançamento da multa de ofício não foram canceladas.

A interessada voltou a se manifestar, repisando os argumentos da impugnação e aduzindo que:

- se as novas Dcomp estão com sua análise suspensa, “vale presumir assim, sua natural homologação e, em consequência, a nulidade da Dcomp inicial em razão de sua substituição pelos novos pedidos, por falta de seu objeto”;

- os débitos teriam sido extintos antes de ser apreciada a Dcomp inicial;

- entende que, tendo a vista a apresentação de novas Dcomp, seria desnecessário providenciar o cancelamento das Dcomp originais.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO PARA LANÇAMENTO COMPENSAÇÃO DE MULTA POR INDEVIDA. ALEGAÇÕES, NA IMPUGNAÇÃO, SOBRE A POSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO. DESCONHECIMENTO.

Desconhece-se da alegação a respeito da possibilidade de compensação de créditos de terceiros, por ser questão a ser discutida no processo que trata da compensação. .A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFICIO ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

A multa de ofício isolada por compensação considerada não declarada é aplicável mesmo nos casos em que os débitos objeto da compensação tenham sido extintos por outros meio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresenta recurso voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnano pelo provimento do seu recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Da Análise do Recurso Voluntário

Trata-se o presente litígio de aplicação de multa isolada por *compensação indevida*, em razão de declarações de compensação apresentadas entre 23/06/2003 e 16/01/2004, veiculando créditos de natureza não tributária, vinculados a *títulos ao portador emitidos pelas Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – Eletrobrás*.

A penalidade foi mantida pela DRJ, sob os seguintes fundamentos:

Percebe-se que originalmente em qualquer caso de compensação indevida seriam objeto de lançamento de ofício, além do tributo indevidamente compensado, também a multa de ofício (vinculada).

Com a Medida Provisória n.º 135, de 30/10/2003 (convertida na Lei n.º 10.833, de 2003), deixou-se de lançar de ofício o tributo indevidamente compensado (que passou a ser exigido por meio da própria Dcomp ou da DCTF), e a multa tornou-se isolada, continuando a ter como base de cálculo as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, e passando a ser aplicável apenas em algumas hipóteses, entre

elas a de o crédito não ser passível de compensação por expressa disposição legal e a de ser de natureza não tributária:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 n.º 9.430, 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 n.º 9.430, 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.

A partir da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004, a multa passou a ser aplicável também às hipóteses de compensação considerada não declarada previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996:

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 n.º 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 do 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 11 do caput ou no § 22 do art. 44 da Lei n.º 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 11 do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. "

Esse inciso II foi introduzido pelo art. 4º da mesma Lei n.º 11.051, de 2004, que tem a seguinte redação:

Art. 42 O art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74

[...]

§ 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 n.º 491, de 5 de março de 1969;

c) referia-se a títulos públicos;

[...]

As alterações subsequentes desses dispositivos não alteraram este panorama, o que nos permite concluir que desde a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001 é aplicável multa de ofício, em percentual que nunca foi inferior a 75%, calculado sobre o valor que tiver sido indevidamente compensado, nos casos em que os créditos sejam de terceiros ou não se refiram a tributos e contribuições administrados pela RFB. Note-se, ainda, que a multa é aplicada em função da não homologação da compensação ou der esta considerada não declarada, independentemente de os débitos virem ou não a ser extintos.

A recorrente, porém, argumenta que os débitos cuja compensação foi desconsiderada já teriam sido objeto de novas compensações, declaradas entre 16 e 22/12/2004, com o que ficou tacitamente nulo o pedido inicial de compensação com os créditos não homologados; que, como a nova redação dada ao art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, a penalidade em questão deixou de ser aplicada, ressalvada apenas se for comprovada falsidade, o que não é o caso em exame.

Pois bem.

Na época da transmissão das declarações de compensação em questão, ou seja, apresentadas entre 23/06/2003 e 16/01/2004, encontrava-se em vigor a redação original do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. (Grifei)

De acordo com a norma, sendo o crédito pleiteado não 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964**, caberia aplicação da multa isolada com base no inciso I (75%), ou no inciso II (150%), do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a depender do caso.

No caso em tela, aplicou-se a multa isolada de 75%, por serem créditos de natureza não tributária, ou seja, Títulos de Obrigações ao portador da Eletrobrás, situação que na época amoldava-se ao tipo de compensação não homologada (e-fls. 11).

Posteriormente, com a edição da Lei n.º 11.051, de 29/12/2004, criou-se a figura da compensação não-declarada e a imposição da multa isolada em questão ficou restrita aos casos em que comprovadamente ocorreu sonegação, fraude ou conluio. Vejamos como ficou o texto legal com a edição da Lei 11.051/04:

"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.

(...)

§ 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)

De acordo com esta norma, a multa isolada, no caso de compensação considerada não-declarada, seria aplicável somente nas hipóteses de cometimento das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, situações essas que não foram identificadas nos presentes autos.

Veja-se que esta alteração legislativa está utilizando a expressão “*multa prevista no caput*”.

Assim, apesar de ter previsão para a imputação de multa na compensação considerada não declarada quando com fundamento no inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9430/96, tal multa é apenas aquela a que se refere o *caput*, vale dizer, a multa qualificada pela prática de fraude, dolo ou simulação, nos termos do artigo 71 a 73 da Lei 4.502/64. Por isso, compreendo que a referida multa deixou de existir no patamar de 75%, aplicando-se à hipótese a retroatividade benigna.

Este entendimento não é inédito neste Conselho, sendo ele adotado nos seguintes acórdãos:

Acórdão n.º 9101-001.676 – 1ª Turma

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI N.º 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA

A Lei n.º 11.051/04 previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal, na qual houvesse a prática de evidente intuito de fraude. Tal situação vigorou até a publicação da Lei n.º 11.196/05. Aplicável a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Acórdão n.º 1401-00.490 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051/04, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude. Tal situação vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05.

Acórdão nº 201-79.389– Segundo Conselho de Contribuintes/ 1ª Câmara

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. LEI Nº 11.051, DE 2004. EXIGÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

A Lei nº 11.051, de 2004, previa a aplicação de multa isolada unicamente aos casos de compensação considerada não declarada pela autoridade fiscal em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude, situação que vigorou até a publicação da Lei nº 11.196, de 2005.

Essa matéria voltou a ser apreciada no âmbito da CSRF do CARF, através do acórdão nº **9101-004.225**, com desfecho favorável à Fazenda Nacional, mediante voto de qualidade. O entendimento do voto vencido, proferido pelo Conselheiro Luiz Fabiano Alves Penteadó, segue na mesma direção do entendimento aqui adotado, veja-se:

Com a nova legislação, criou-se a figura da compensação não-declarada e a imposição da multa isolada ficou restrita aos casos em que comprovadamente ocorreu sonegação, fraude ou conluio. Vejamos como ficou a o texto legal com a edição da Lei 11.051/04:

“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." (NR)

(...)

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.

(...)

§ 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)

Não tenho dúvidas de que o texto legal deixava muito claro que a multa isolada no caso de compensação considerada não-declarada seria aplicável somente nas hipóteses de cometimento das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64. Não há espaço para dúvida. A identificação e comprovação de cometimento de tais infrações é condição indispensável para aplicação da multa isolada.

Considerando o histórico acima trazido é possível verificar que a partir da vigência da Lei n. 11.051/04, de fato, as únicas hipóteses para aplicação de multa isolada por compensação não-declarada pela Receita Federal referem-se às situações em que identificada conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, situações essas que não fora identificadas nos presentes autos.

Nestes termos, diante da alteração da legislação superveniente sobre a multa de ofício, bem como do respeito ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, II, alínea "c" do CTN, seria cabível a aplicação da *lex mitior* para exoneração da multa de ofício em referência, por não ter sido verificado, no caso concreto, nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, ou melhor, nenhuma das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado.

Em que pese o entendimento do i. Relator, a Turma, por maioria de votos, entendeu caracterizada a motivação fática e jurídica para a exigência da multa em percentual de 75% no caso de compensação lastreada em crédito não tributário.

A imputação da sanção decorre da utilização de créditos, que, nas palavras da autoridade autuante, *além de ser de terceiros, não são de natureza tributária (as chamadas obrigações da Eletrobrás)*, em Declarações de Compensação transmitidas entre 23.06.2003 e 16.01.2004, processadas e analisadas no PAF n.º 11080013626/2007-34.

A fundamentação legal da multa é o art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, que, à época dos fatos, tinha 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 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 n.º 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. (g.n.)

Como se observa, a norma previa imputação de multa ordinária (inciso I do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996) ou multa qualificada (inciso II do mesmo dispositivo), quando presentes situações que se subsumem aos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Como referido, no caso, foi lançada a multa de 75%, que teve como motivação o fato de o crédito ter natureza não tributária.

O i. Relator entendeu que, com a edição da Lei nº 11.051, de 2004, que previu a situação da compensação não declarada, a imputação da multa nesses casos ficou restrita aos casos de sonegação, fraude ou conluio. Por consequência, entendeu que a referida multa deixou de existir no patamar de 75%, aplicando-se à hipótese de retroatividade benigna.

A questão das multas tributárias tem sido objeto de intensa alteração legislativa, atualmente, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, tem 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à compensação de que trata o inciso I do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018) (g.n.)

O § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996¹, passou a definir as hipóteses de compensação não declarada, entre as quais aquelas em que o crédito seja de terceiros ou não se refira a tributos e contribuições administrados pela RFB.

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

(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3o deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pela art. 1o do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

A redação original do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, previa a imputação da multa nos casos em que a lei vedasse expressamente a compensação ou o crédito fosse de natureza não tributária. O art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, vigente no momento da transmissão das DCOMPs, autorizava a compensação apenas em relação a créditos e débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB.

A possibilidade de um procedimento de compensação existir era (e persiste) apenas quando não houver vedação expressa em lei ou o crédito tenha natureza tributária, fato que incorre no presente caso, onde se buscou oferecer créditos financeiros oriundos de obrigações da empresa estatal (Obrigações Eletrobrás).

Posteriormente, por força do acréscimo do § 12 no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.941, de 2009, esses procedimentos passaram a ser qualificados como compensação não declarada. Todavia, essa qualificação não tem natureza de criar nova hipótese de vedação legal ou nova hipótese de imputação de multa para créditos de natureza não tributária. A vedação para esses casos já existia. A nova lei apenas equiparou essa hipótese, com outras tantas para fins de processamento, mais especificamente para fins de que tais DCOMPs não tivessem o condão de extinguir o débito sob condição resolutória (§ 2º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), atributo jurídico das compensações que observam a regras gerais de compensação.

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Essa nova qualificação não alterou ou inovou sobre a hipótese de vedação para a compensação tributária que se utilizasse de crédito não tributário, prevista na redação original do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, e ratificada pelo § 4º do mesmo dispositivo, acrescido pela Lei n.º 11.051, de 2004, e hoje com redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 2007, que prevê hipótese de multa ordinária ou qualificada nos casos de compensação não declarada, esta última se presente hipótese dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Não se verifica, pois, retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, do CTN, visto que permanece a previsão legal de sanção em 75%, incidente sobre o valor do débito, que se buscou extinguir com crédito de natureza não tributária, seja por vedação expressa de lei, seja por ter sido posteriormente qualificado como compensação não declarada.

Pelas razões expostas, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário e, por conseguinte, para manter a autuação fiscal.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins