



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731119/2018-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.308 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente AMBEV SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/10/2013, 25/11/2013

PER/DCOMP. MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMA QUE DEIXOU DE TRATAR O CRÉDITO INDEVIDO COMO INFRAÇÃO.

Na época da transmissão dos PER/DCOMP e da autuação, o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010, previa que o crédito indevido configurava infração passível de imposição de multa de 50%.

Com a alteração da redação promovida pelo legislador por meio das Leis nº 13.097/2015 e 13.137/2015, houve um deslocamento da hipótese de aplicação da multa para a norma jurídica atinente à extinção do débito por meio da compensação.

Desta forma, aplica-se retroativamente a norma que deixou de considerar o crédito indevido como infração em consonância com a disposição do artigo 106, II, "a", do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em decorrência do empate na votação, e conforme o disposto no artigo 19-E da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 11-62.080 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, que julgou improcedente a impugnação apresentada em primeira instância consoante registrado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do Fato Gerador: 25/10/2013, 25/11/2013

MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA.

Será aplicada multa isolada de cinquenta por cento sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. A penalidade aplicada atualmente (Lei Nº 13.097/2015) é mais benéfica do que a instituída na legislação anterior (Lei 12.249/2010).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE MORA INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO CONFESSADO EM DCOMP. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa isolada sobre compensação não homologada, com a multa de mora incidente sobre o tributo confessado em DCOMP.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 25/10/2013, 25/11/2013

APENSAÇÃO. JULGAMENTO SIMULTÂNEO.

Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, e impugnação da multa isolada sobre o débito declarado e não extinto por compensação, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

**APRECIÇÃO DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.
INCOMPETÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre a Notificação de Lançamento n.º NLMIC – 1365/2018, por meio do qual a autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB constituiu crédito tributário no montante original de R\$ 52.986.726,03 relativo à multa em razão da não homologação de compensações declaradas em Declaração de Compensação – DCOMP, conforme previsão do artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996.

As compensações não homologadas foram veiculadas pelas seguintes DCOMP:

DCOMP	Valor não homologado (R\$)
089960779625101317039096	6.555.529,54
135561771525111313035324	79.238.243,91
325756499925101313033950	20.179.678,61

De acordo com a fiscalização, a base de cálculo da multa foi apurada por meio do somatório dos débitos remanescentes em razão da homologação parcial das DCOMP listadas. Reproduzo excerto da notificação de lançamento:

5 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A base de cálculo da infração corresponde ao somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada, que são calculados, de acordo com a legislação de regência, para a data de transmissão da Declaração de Compensação - DCOMP original.

Base de cálculo (Valor não homologado) = R\$ 105.973.452,06
Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)
Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 52.986.726,03

O detalhamento da apuração da base de cálculo da infração, parte integrante desta Notificação de Lançamento, consta do Anexo "Detalhamento da Apuração da Multa por Compensação Não Homologada".

Irresignada com a constituição do crédito tributário, a contribuinte apresentou impugnação à notificação de lançamento. Peço licença para reproduzir a parte do relatório do acórdão recorrido em que a autoridade julgadora de primeira instância resume as alegações da impugnante:

2 Cientificada, a pessoa jurídica notificada apresenta impugnação (fls. 11 a 27) com fundamento nas alegações a seguir:

I) sobre a retroatividade benigna e o cancelamento do lançamento:

12 A autuação em questão tem como fundamento o § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, tal como incluído pela Lei 12.249/10 (que, por sua vez, resultou de conversão em lei da Medida Provisória 472/09).

13 Em outras palavras, a multa vigente à época dos fatos geradores ora discutidos era aquela prevista no §17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/10, que era a seguinte:

“§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.” (destaques nossos)

14 O § 15 do art. 74 da Lei 9.430/96, por sua vez, também com sua redação conferida pela Lei 12.249/10, prescrevia a multa isolada de 50% sobre o crédito objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido:

“§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.”(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)” (destaques nossos)

15 Em suma, previa-se a aplicação de multa isolada de 50% para duas condutas – para pleito de ressarcimento que viesse a ser indeferido e para a declaração de compensação cuja homologação viesse a ser negada. Em ambos os casos, a multa se calculava sobre o crédito objeto do pedido de ressarcimento ou da declaração de compensação.

16 Ocorre que o § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96 foi substancialmente alterado pela Medida Provisória 656, de 07/10/2014 (convertida na Lei 13.097/15), e passou a ter a seguinte redação:

“§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.” (destaques nossos)

17 Simultaneamente, o § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foi expressamente revogado pela Medida Provisória 656/14, e esta revogação foi ratificada pela Medida Provisória 668/15, finalmente convertida na Lei 13.137/15. Confira-se:

MP 656/14

“Art. 56. Ficam revogados: I - imediatamente, os arts. 44 e 53 da Lei n.º 4.380, de 21 de agosto de 1964, o art. 28 da Lei n.º 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996”; (destaques nossos)

MP 668/14

“Art. 4.º Ficam revogados: (...) II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996”

Lei 13.137/15

“Art. 27. Ficam revogados: (...) II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;”

(...)

20 Enquanto a antiga redação do § 17 aplicava a multa do § 15 em relação ao crédito utilizado na compensação pleiteada, a nova redação aplica a penalidade de 50% sobre o valor do débito que se quer extinguir por meio da compensação.

21 Assim, é inegável que a redação atual trata de uma nova penalidade ao contribuinte que apresenta declaração de compensação que eventualmente vier a ser não homologada, já que nem mesmo a base de cálculo da multa é a mesma de antes.

22 E nem se diga que o crédito e o débito em uma DCOMP normalmente têm valores idênticos e que, por isso, a penalidade seria também idêntica. Isso porque o legislador teve a opção de manter a multa sobre o crédito e preferiu alterar a redação para aplicá-la diretamente ao débito, de modo que, **não havendo palavras inúteis na Lei**, deve-se admitir a expressa intenção do legislador de alterar a natureza da multa em questão.

23 Ademais, a alteração legislativa não se resume somente ao texto legal – que, frise-se, é suficiente para caracterizar a revogação da penalidade –, mas sim abrange também o próprio bem jurídico tutelado pelo §17 do artigo 74 da Lei 9.430/96.

24 Quando da original redação do dispositivo pela Lei 12.249/10, o intuito da instituição de penalidade sobre pedidos de compensação e de restituição não homologados era simplesmente reduzir o número de processos dessa natureza e possibilitar que a Receita Federal simplificasse o procedimento de compensação/restituição como requerido à época pelos contribuintes exportadores.

24.1 Nesse sentido, confira-se a argumentação enviada pela RFB ao Poder Legislativo quando da apreciação da Emenda à Medida Provisória 472/09, que resultou na inclusão dos §§ 15 e 17 no art. 74 da Lei 9.430/96:

(...)

25 Ora, em se tratando de penalidade aplicável tanto a pedido de ressarcimento quanto a declaração de compensação que não sejam aceitos, percebe-se que o centro da discussão não é a possibilidade de extinção (sob condição resolutória) de débitos tributários por contribuintes que não detinham os respectivos créditos a compensar, o que ocorre somente através da declaração de compensação.

26 Isso é evidente pelo simples fato de que os pedidos de ressarcimento (sem a correspondente declaração de compensação) não servem à liquidação de débitos dos contribuintes junto à Receita Federal.

27 Em suma, o bem jurídico protegido quando da instituição da multa em sua redação original era de cunho procedimental, para que se acelerasse a apreciação de tais processos pela inibição da utilização indevida das DCOMPs.

28 A nova redação do texto legal, vigente somente após os pedidos de compensações feitos pela Impugnante, objetivou tutelar bem jurídico completamente diferente daquele de cunho procedimental referido acima.

(...)

32 Diante disso, verifica-se que **a penalidade vigente à época das compensações efetuadas pela Impugnante foi revogada pela nova legislação.**

33 Da leitura do art. 106 do CTN depreende-se que, para que o contribuinte seja beneficiado com a aplicação da retroatividade benigna é necessário o preenchimento de dois requisitos cumulativos: (i) tratar-se de ato não definitivamente julgado, no âmbito administrativo ou judicial; e (ii) que a nova lei lhe comine penalidade menos severa em relação àquela prevista na lei vigente à época dos fatos geradores.

(...)

35 Restam cumpridos, deste modo, os dois requisitos necessários à aplicação da retroatividade benigna, nos moldes da alínea "c" do artigo 106 do CTN, **o que por certo é suficiente para o cancelamento do presente auto de infração.**

II) sobre a concomitância da multa isolada com multa de mora:

37 Caso se entenda que a penalidade ora exigida tem fundamento jurídico para ser aplicada, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim a multa deve ser integralmente cancelada, pois inviável sua cobrança de forma concomitante com a multa de mora que se exigida no Processo de Crédito.

III) sobre a violação ao direito de petição:

47 O direito de petição encontra sua previsão constitucional na alínea "a" do inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal, o qual estabelece que a todos é assegurado o direito de posicionamento junto ao Poder Público para a defesa de seus direitos:

48 Com efeito, o direito à compensação encontra-se amparado por tal garantia constitucional, uma vez que é assegurada aos contribuintes proceder à quitação de seus débitos no âmbito da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

49 Deste modo, o contribuinte que eventualmente optar pela compensação no âmbito da Receita Federal está tão somente exercendo seu direito de petição perante o Poder Público, pois peticiona requerendo a quitação de seus débitos por meio do encontro de contas com os seus créditos.

IV) sobre a indevida imposição de juros sobre a multa isolada:

66 Subsidiariamente, caso seja mantida a autuação, requer-se, ao menos, seja reconhecida a impossibilidade de incidência de juros sobre a respectiva multa.

Conforme registrado no início deste relatório, a autoridade julgadora de piso julgou improcedente a impugnação.

Inconformada com a decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, inicialmente, pugnou pela apensação dos presentes autos ao processo n.º 10880.971103/2016-17, que trata do crédito e das compensações veiculadas por meio de PER/DCOMP e, na sequência, em apertada síntese, reeditou as alegações da impugnação.

Na primeira oportunidade que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF teve para apreciar o recurso voluntário, decidiu-se pelo sobrestamento do feito e a remessa dos autos à conselheira relatora do processo n.º 10880.971103/2016-17. Trago à colação os termos em da resolução:

Portanto, em virtude da possível turbação que poderia haver tanto à Contribuinte quanto à Administração Pública, decorrente do descasamento deste PAF e do processo n.º 10880.971103/2016-17, bem como pelo estrito respeito aos princípios da eficiência, economia processual e razoabilidade, **proponho sobrestamento dos presentes autos até a conclusão da diligência do processo retromencionado, e sua consequente remessa – por prevenção e conexão – à Relatora do processo supramencionado.** De modo que seu deslinde esteja conjugado àquele PAF principal, alusivo ao direito compensatório.

Em razão da decisão, estes autos encontram-se apensados ao processo n.º 10880.971103/2016-17.

Era o que havia a relatar.

Fl. 7 do Acórdão n.º 1401-006.308 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.731119/2018-39

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preambularmente, é oportuno destacar que o processo n.º 10880.971103/2016-17 também se encontra sob minha relatoria e foi indicado para julgamento nesta mesma reunião.

Conforme relatado acima, trata-se nestes autos de notificação de lançamento por meio da qual a RFB constituiu crédito tributário decorrente de multa isolada em razão da não homologação de compensações veiculadas pelas seguintes DCOMP:

DCOMP	Valor não homologado (R\$)
089960779625101317039096	6.555.529,54
135561771525111313035324	79.238.243,91
325756499925101313033950	20.179.678,61

O lançamento de ofício foi feito com base no disposto no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996.

Quanto ao mérito, a contribuinte alegou, em essência, que a multa em questão feriria seu direito de petição e que foi revogada por força das alterações promovidas pelas Leis n.º 13.097/2015 e 13.137/2015 no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996. Reproduzo trecho da peça recursal:

13 Como já mencionado, a autuação em questão tem como fundamento o § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96. Referido dispositivo sofreu algumas alterações desde sua inclusão no ordenamento jurídico em 2009 (MP 472/09, convertida na Lei 12.249/10).

14 Considerando que as DCOMPs não homologadas que deram origem à multa isolada em discussão foram transmitidas em 2013, a Recorrente demonstrou em sua Impugnação que a multa isolada vigente à época e incidente sobre o crédito compensado foi posteriormente revogada pelas Medidas Provisórias 656/14 (convertida na Lei 13.097/15) e 668/15 (convertida na Lei 13.137/15), conforme quadro a seguir:

Redação antiga	Redação atual
<p>“Art. 74. (...)”</p> <p>§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do CRÉDITO objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.</p> <p>(...)</p> <p>§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”</p>	<p>“Art. 74. (...)”</p> <p>§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.</p> <p>(...)</p> <p>§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do DÉBITO objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”</p>

15 Nesse contexto e por força do princípio da retroatividade benigna, esculpido na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, a Recorrente pleiteou o cancelamento da presente autuação.

[...]

18 Como se sabe, o lançamento da multa isolada foi motivado por DCOMPs transmitidas pela Recorrente no ano de 2013 que não foram homologadas por despacho decisório proferido em 2016.

19 Embora a multa isolada seja aplicável em razão da não homologação (e não apenas da transmissão das DCOMPs), fato é que a suposta irregularidade identificada pela D. Fiscalização nas DCOMPs existia desde a sua transmissão e, também desde esta data (ou, ao menos desde o 1º dia do exercício seguinte à transmissão) tal irregularidade já era passível de ser verificada pela D. Fiscalização.

20 O momento da ocorrência do fato gerador da multa isolada em discussão não é a prolação ou a intimação do r. despacho decisório que reconheceu a irregularidade preexistente, e sim a própria ocorrência da suposta irregularidade que culminou, posteriormente – i.e., no curso do prazo de 5 anos previsto para fiscalização –, na não homologação pela D. Fiscalização.

21 Nesse sentido, a ocorrência da suposta irregularidade se dá com a transmissão da DCOMP e é esta também a data a ser considerada como momento da ocorrência do fato gerador da multa isolada.

Creio que a contribuinte tem razão.

Esta matéria foi recentemente apreciada por esta Turma no Acórdão nº 1401-006.187, de 09/12/2021. Naquele acórdão, manifestei-me nos seguintes termos:

Mérito.

Quanto ao mérito, peço licença para adotar como razão de decidir suficiente para o deslinde da matéria controvertida a alegação de aplicação retroativa da revogação do dispositivo legal que previa a multa isolada sobre o crédito utilizado em Declaração de Compensação – DCOMP não homologada.

Vale dizer que essa alegação foi veiculada pela contribuinte somente em sede de petição juntada aos autos após a interposição do recurso voluntário. Contudo, não poderia ser

diferente, pois a alteração da norma legal ocorreu somente após a data do protocolo da peça recursal. Trata-se, portanto, de questão que surgiu em momento posterior e deve ser conhecida.

Vale reproduzir parte da petição que resume a matéria:

[...]

Ao apreciar as matérias concernentes aos direitos creditórios veiculados por meio de PER/DCOMP, tenho sempre insistido em basear as decisões na análise das normas jurídicas individuais e concretas relativas ao crédito e ao débito.

De fato, são duas normas jurídicas com efeitos próprios e que geram relações jurídicas distintas.

A norma jurídica de crédito tem como hipótese (grosso modo) a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior do tributo. Uma vez ocorrido no mundo fenomênico o pagamento indevido ou a maior, o contribuinte pode formular um pedido de repetição do indébito por meio de um Pedido de Restituição ou Ressarcimento – PER. A consequência jurídica da norma individual e concreta é o surgimento de uma relação obrigacional em que a União é devedora do montante pago indevidamente pelo contribuinte.

Na sequência, pode surgir uma outra norma jurídica, desta feita, veiculada pela Declaração de Compensação – DCOMP. Neste caso, a hipótese é a utilização pelo contribuinte do crédito disponível para compensá-lo com débito de sua responsabilidade. A consequência jurídica dessa compensação é a extinção do crédito tributário (do débito do contribuinte) sob condição resolutória.

Não há que se confundir, portanto, as relações obrigacionais decorrentes do crédito (PER) e da compensação (DCOMP).

Feita essa breve digressão, passo à análise da norma de imposição da multa ora sob debate.

Primeiro a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 dada pela Lei nº 12.249/2010, que estava em vigor no momento da transmissão dos PER/DCOMP e, também, do lançamento de ofício:

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.

[...]§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

[...] - grifei

É cristalino que, naquele momento, o legislador elegeu como hipótese para a imposição da multa o surgimento de um crédito indevido. Ou seja, o legislador voltou-se para a

primeira norma jurídica, aquela que tem como consequente a constituição de um crédito em favor do contribuinte perante a União. Vale observar que a interpretação sistemática dos dois parágrafos aponta que o crédito indevido poderia ser apurado no exame direto do Pedido de Restituição/Ressarcimento – PER (§ 15) ou no exame da Declaração de Compensação – DCOMP (§ 17).

À luz da norma legal em vigor naquele momento, é oportuno dizer que a autoridade fiscal da RFB atuou de forma correta. A multa aplicada estava exatamente de acordo com a norma legal.

Contudo, sobreveio a substancial alteração da legislação de regência. A Lei nº 13.097/2015 (originalmente a Medida Provisória nº 656/2014) passou a prever a seguinte redação para o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

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.

[...]§ 15. Revogado.

§ 16. Revogado.

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

[...] - grifei

meu juízo, o legislador, ao promover essa mudança no texto normativo, deslocou a hipótese da multa da relação jurídica de crédito do contribuinte perante a União para a relação jurídica em que o contribuinte extingue débito de sua responsabilidade sob condição resolutória por meio da compensação (DCOMP).

Parece-me que tal mudança é harmônica com o sistema jurídico.

A meu sentir, o mero pedido de restituição/ressarcimento encontra-se no campo do direito de petição, pois não irá produzir efeitos no patrimônio do contribuinte enquanto não for efetivamente reconhecido pela Administração. Assim, o mero pedido equivocado de um crédito – não se trata aqui de condutas dolosas, fraudulentas – não deveria ser passível de penalidade.

Por outro lado, a compensação tem como efeito jurídico a extinção do débito do contribuinte sob condição resolutória. Desta forma, o efeito patrimonial é imediato. Assim, penso que a Declaração de Compensação não se encontra acobertada pela proteção do direito de petição perante a Administração Pública. Nesta esteira, parece-me mais adequada a imposição de multa em razão da extinção indevida de crédito tributário, mesmo que não se configure condutas dolosas.

A interpretação aqui esposada é reforçada pelos dizeres da exposição de motivos da MP nº 656 mencionada pela recorrente. Ademais, não há que se falar que o legislador mudou de crédito para débito sem querer mudar nada. Evidentemente, a mudança do texto normativo tem um sentido, incumbindo ao intérprete construir a norma jurídica em consonância com a nova redação.

Ora, se o legislador deixou de tratar o crédito indevido como hipótese de imposição de multa de ofício e considerando que este é exatamente o caso dos autos, tenho que deva ser aplicada para o deslinde da questão a disposição do artigo 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifei)

Forte nas razões expostas, voto, quanto ao mérito, por dar provimento ao recurso voluntário

Em síntese, portanto, considero que o legislador, de fato, promoveu uma substancial alteração não apenas na base de cálculo, mas na situação fática que configura a hipótese de incidência da multa. Antes, o pedido indevido de um crédito, depois, a extinção indevida de um débito por meio de compensação que não tenha sido homologada.

Na minha interpretação, um determinado ato (pedir crédito) deixou de ser considerado infração e outro (compensar indevidamente) passou a configurar infração. Neste contexto, considero aplicável à espécie a norma do artigo 106, II, a, do CTN.

Vale destacar que, no caso sob exame, a diferença provocada pela alteração da legislação fica bastante patente. Vejamos.

No caso, as DCOMP foram transmitidas entre 10 e 11/2013. Assim, no momento da transmissão das DCOMP, estava em vigor a redação dada pela Lei nº 12.249/2010 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 que previa a multa sobre o crédito:

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.

[...]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) **sobre o valor do crédito** objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

[...]

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, **sobre o valor do crédito** objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

[...] – grifei.

Portanto, de acordo com a legislação em vigor naquele momento, a multa deveria ser calculada sobre o crédito utilizado indevidamente em compensações. Mas, não foi assim que

procedeu a fiscalização. De acordo com a autoridade fiscal, a base de cálculo da multa foi o *somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada*.

Aparentemente, a razão para a utilização dos débitos remanescentes como base de cálculo da multa foi o fato da notificação de lançamento ter sido lavrada em 02/08/2018, ou seja, após a alteração da redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 13.097/2015.

Forte nas razões expendidas, tenho que a notificação de lançamento deva ser cancelada.

Conclusão.

Voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a notificação de lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira