



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

**Processo n°** 11516.000457/2007-13  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.225 – 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de junho de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO E MULTA ISOLADA  
**Recorrente** SINASC-SINALIZACAO E CONSERVACAO DE RODOVIAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

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 10.833/2003, e subsistiu aplicável, no percentual de 75%, após as alterações promovidas pelas Leis nº 11.051/2004, 11.196/2005, 11.488/2007, 12.249/2010 e 13.097/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento e o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 132-142) interposto pela Contribuinte contra acórdão 1101-000.637 (fls. 94-104) da 1ª Turma da 1ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2004*

*PROCESSO DE CONSULTA. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. NÃO IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.*

*Se o contribuinte não se manifesta contra resultado de consulta improcedente e declaração de compensação julgada não declarada, verifica-se a preclusão quanto à natureza do crédito objeto de compensação.*

*COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. SÚMULA Nº 24 DO CARF.*

*Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, relativamente à aplicação da multa isolada, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e, relativamente à*

*aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.*

A Recorrente alega divergência de interpretação, apontando como paradigma o acórdão n. 9101-001.313 e 9303-002.115, cujas ementas abaixo transcrevo:

***Ementa do Acórdão Paradigma nº 9303-002.115***

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2003*

*MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART 106, II, a do CTN.*

*Deve ser aplicada retroativamente a Lei 11.488/07, a qual alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.833/03, tendo deixado de prever multa isolada nas hipóteses de “compensação indevida”, passando a impor essa multa tão somente nos casos em que houvesse comprovação de falsidade na declaração, o que não foi o caso cuidado nos presentes autos.*

***Ementa do Acórdão Paradigma nº 9101-001.313***

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA JURÍDICA*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

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

*Aplicável a lei que menos penalizou, no período vigente entre o ato (compensação) e o julgamento.*

Aduz a Recorrente que:

i) Não foi adotado pela Turma recorrida entendimento constante de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF.

ii) Houve pré-questionamento e a conseqüente apreciação pela câmara recorrida das matérias objeto do recurso.

iii) Na decisão recorrida não se decidiu na apreciação de matéria preliminar, pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

iv) A divergência foi adequadamente demonstrada por meio de decisões paradigmas, que, até a presente data, não contrariam:

a - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b - decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC); ou

c - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

### **Despacho de Admissibilidade**

Por meio do despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 158-161) foi dado seguimento ao recurso.

### **Contrarrrazões da PGFN**

A PGFN apresentou contrarrrazões (fls. 163-166) na qual alega em síntese que que apesar da redefinição da redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, em nenhuma de suas versões, a conduta promover a compensação indevida com créditos de natureza não tributária, deixou de ser apenada com a correspondente multa isolada: na redação original, estava prevista no seu caput, após as alterações, passou a ser tratada no seu parágrafo 4º, em conjunto com o art. 74, § 12, II da Lei nº 9.430/96. Assim sendo, revela-se inaplicável ao caso concreto o inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

### **Conhecimento**

Adoto as razões do Despacho e Admissibilidade para conhecer do Recurso Especial.

### Mérito

Defende a Recorrente que em razão da nova redação dada pela Lei nº 11.051/04 ao artigo 18 da Lei nº 10.833/03, a multa isolada deveria ser cancelada em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II do CTN.

No presente caso, a compensação foi considerada como não declarada o que, segundo a legislação antiga (antes da edição da Lei 11.051/04) provocaria a aplicação da multa.

Contudo, com a edição da Lei n. 11.051/04 que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, a situação dos autos não provoca a aplicação de multa, vez que inexistente dolo ou fraude.

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.

Neste sentido, trago aqui o acórdão n. 9101-001.676, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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. APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA*

*A Lei nº 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 nº 11.196/05. Aplicável a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional.*

Assim é que, 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 (conversão da MP 135/2003).

### **Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.

O Conselheiro Relator restou vencido em seu entendimento de que a penalidade aqui exigida deveria ser cancelada. Decidiu a maioria qualificada do Colegiado que sua exigência encontra amparo legal.

Como bem exposto no acórdão recorrido, trata-se aqui de multa isolada por compensação indevida, aplicada em razão de Declarações de Compensação - DCOMP apresentadas em 04/11/2004, veiculando créditos de natureza não tributária, vinculados a *títulos ao portador emitidos pelas Centrais Elétricas Brasileiras S.A - Eletrobrás*. As DCOMP foram não homologadas em 16/03/2005, seguindo-se o lançamento das penalidades com fundamento no art. 18, §2º da Lei nº 10.833/2003, mediante aplicação do percentual de 75% sobre o valor dos débitos compensados. Referido lançamento foi cientificado à contribuinte em 12/02/2007.

A penalidade foi mantida no acórdão recorrido, sob os fundamentos abaixo extraídos do voto condutor da Conselheira Relatora Nara Cristina Takeda Taga:

[...]

*Dando por encerrada a problemática atinente à inviabilidade de compensação de débitos tributários com créditos de obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás, passa-se a análise do cabimento da multa isolada.*

*O art. 74 da Lei nº 9.430/96 não admite a compensação com créditos de natureza não tributária. Por meio de Auto de Infração a DRF aplicou multa isolada no percentual de 75%, conforme legislação em vigor ao tempo do ajuizamento da ação (§2º, art. 18 da Lei nº 10.833/03). Posteriormente, a 3ª Turma da DRJ em Florianópolis ratificou o embasamento legal e, como se vê, as alterações legislativas posteriores mantiveram a penalidade em referência:*

*Art. 18, § 4º (redação dada pela Lei 11.196/05)*

“§ 4º: Será também exigida multa isolada sobre o valor do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I – no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II – no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

*“Art. 18, § 4º (com a redação dada pela Lei nº 11.488/07):*

*“§ 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 no forma de seu § 1º, quando for o caso .”*

*O percentual previsto no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 é de 75% conforme se depreende do texto legal:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; “*

*Ante o exposto, cabível a multa isolada cominada, à época, no § 2º do art. 18 da Lei. 10.833/03.*

A recorrente, porém, argumenta que, como a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a penalidade em questão somente seria aplicável às DCOMP apresentadas com comprovada falsidade, impondo-se a retroatividade benigna da nova legislação em razão de a conduta em tela não ser mais passível de multa.

Ocorre que, apesar de à época da apresentação da DCOMP (4/11/2004), não existir previsão de sua não declaração por veicular crédito que se refira a título público, hipótese acrescida ao §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 apenas com a edição da Lei nº 11.051/2004, a conduta de apresentar DCOMP veiculando crédito de natureza não tributária já se sujeitava a multa desde a redação original da Lei nº 10.833/2003:

*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, o *caput* previa a aplicação de multa isolada se a compensação fosse indevida, dentre outras hipóteses, em razão de *o crédito ser de natureza não tributária*. Na seqüência, o §2º definia que o cálculo da multa se faria nos mesmos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, qual seja, 75% nos casos em que não evidenciada uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Já com a Lei nº 11.051/2004, o referido dispositivo passou a estar assim redigido:

*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.*

A alteração da redação se fez necessária em razão do novo procedimento que se impôs às compensações envolvendo, dentre outros, créditos de natureza não tributária, em especial aqueles referentes a títulos públicos:

*Art.  
74.....*

[...]

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

[...]

*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.*

Todavia, vê-se que a multa isolada continuou prevista para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito referente a título público (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, “c” da Lei nº 9.430/96). Ou seja, ao menos a vedação que aqui interessa – compensação com créditos de natureza não tributária porque referente a título público – subsistiu após a Lei nº 11.051/2004.

A inovação legislativa operou-se no campo da exigibilidade dos débitos compensados, que, em razão da nova redação dada ao §13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, c/c §11 do mesmo dispositivo, deixou de ser suspensa em face de eventual recurso contra a inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Assim, não se pode admitir que a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, nos casos de não-homologação da compensação com créditos de natureza não tributária (*in casu* crédito vinculado a título público), deixou de existir. O § 4º do art. 18 reafirma o cabimento da penalidade do *caput* mesmo se a compensação sujeitar-se a ato de não-declaração, e sua interpretação em conjunto com o § 2º do mesmo art. 18, em verdade, evidencia a majoração da penalidade, que passaria a ser a prevista no inciso II do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (150%) para todos os casos de compensações sujeitas a não-declaração.

A Lei nº 11.196/2005, porém, deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

*Art. 18. ....*

*§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:*

*I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;*

*II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR)*

[...]

Assim, a penalidade temporariamente majorada para 150%, aplicável a todas as compensações com créditos de natureza não tributária, foi reduzida a 75%, caso não evidenciada fraude.

Irrelevante, assim, se a compensação em questão passou a sujeitar-se a não declaração. A penalidade por compensação indevida em razão da utilização de créditos de natureza não tributária era e permanece punida com a penalidade de 75%, caso não evidenciada fraude nesta conduta.

Acrescente-se que com a edição da Lei nº 11.488/2007 foi dada nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, mas a penalidade dirigida à compensação com créditos de natureza não tributária sem evidência de fraude permaneceu expressa nos mesmos termos no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003. Veja-se:

*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)*

Ainda, com a edição da Lei nº 12.249/2010, foi adicionado ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 o seguinte parágrafo:

*§ 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.*

Com a posterior revogação do referido §15, a redação do dispositivo foi ajustada pela Medida Provisória nº 656/2014, e depois pela Lei nº 13.097/2015, nos seguintes termos:

*§ 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 pela sujeito passivo.*

Contudo, esta penalidade tem em conta compensações sujeitas a não-homologação, o que exclui, no contexto normativo então vigente, as compensações com créditos de natureza não tributária, como antes exposto. Para tal conduta permanece a multa isolada de 75% prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, originalmente em seu §2º c/c o *caput* e, a partir da Lei nº 11.051/2004, em seu §4º, elevada temporariamente a 150%, mas atualmente restabelecida em 75% pela Lei nº 11.196/2005.

Inaplicável, portanto, a pretendida retroatividade benigna, na forma do art. 106, II do CTN.

Por tais razões, deve ser negado provimento ao recurso especial da contribuinte, e mantida a penalidade exigida.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.

## Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

Não obstante os substanciosos debates empreendidos no Colegiado, abri divergência, tendo sido voto isolado, em discordância tanto em relação ao voto do i. Relator quanto em relação ao voto vencedor da i. Redatora designada.

Discute-se multa isolada em face de declaração encaminhada na vigência da redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, ocasião em que foi tipificada como **não homologada**.

Faço uma digressão histórica sobre a legislação que trata da multa isolada em questão.

Isso porque sobreveio uma profusão de alterações legislativas sobre o assunto.

**Na época da transmissão da declaração de compensação (04/11/2004), encontrava-se em vigor a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003:**

*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. (Grifei)*

Assim, sendo o crédito ou débito 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 nº 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 nº 9.430, de 1996, a depender do caso.

Foram consideradas as compensações como **não homologadas** (e-fl. 7)

*Analisadas as DCOMP apresentadas pelo contribuinte, verificou-se tratar-se de compensações indevidas, tendo as mesmas sido DECLARADAS NÃO HOMOLOGADAS, em 16/03/2005, em Despachos Decisórios dos respectivos processos.*

(...)

*O contribuinte que procedeu às compensações indevidas mediante DCOMP às datas em que as presentes foram apresentadas, as quais resultem DECLARADAS NÃO HOMOLOGADAS fica sujeito a aplicação da penalidade prevista no Artigo 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, tomando-a em sua redação original (...)*

Aplicou-se a multa isolada de 75%, por serem créditos de natureza não tributária (Títulos de Obrigações ao portador da Eletrobrás), situação que na época amoldava-se ao tipo de compensação não homologada (e-fl. 8):

*Pelo exposto, fica o contribuinte sujeito a MULTA ISOLADA de 75% aplicada sobre os valores dos débitos compensados nas DCOMP declaradas não homologadas (...)*

Vale dizer que, posteriormente, com a Lei nº 11.051, de 29/12/2004, a redação do dispositivo alterou-se:

*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.*

*§ 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. (MANTIDO)*

*§ 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.*

*§ 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. (MANTIDO)*

*§ 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. (Grifei).*

Além da alteração da base de cálculo (valor total do débito indevidamente compensado), em face de declaração não homologada, passou-se a se exigir imputação de multa isolada **apenas** no percentual de 150%, nos casos em que tivesse caracterizado evidente intuito de fraude definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Por outro lado, foi concebido o instituto da declaração não declarada, com percentuais de 75% e 150%. A legislação relacionou detalhadamente as hipóteses para se considerar a compensação não declarada, dentre as quais, créditos de natureza não tributária e de terceiros (o caso da Contribuinte).

Na sequência, novas alterações foram empreendidas pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da MP nº 351, de 22/01/2007):

*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.***

*§ 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.*

*§ 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.***

*§ 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. (Grifei)*

Observa-se que se manteve a exigência de imputação de multa isolada **apenas** no percentual de 150%, alterando-se a hipótese: de casos com evidente intuito de fraude definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para quando se comprovasse falsidade na declaração. Para a compensação não declarada, manteve-se os percentuais de 75% e 150%.

Posteriormente, em nova alteração legislativa, promovida pela redação do § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o tipo “**declaração não homologada**” teve penalidade **restabelecida**, contudo em percentual menor:

*§ 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 pela sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015, conversão da MP nº 656, de 07/10/2014) (Grifei)*

Não resta dúvidas de que o § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015, conversão da MP nº 656, de 07/10/2014), predica imputação de multa isolada para compensação não homologada, exatamente a tratada no caso concreto.

Vale lembrar que, na época da transmissão das declarações, em face de compensação não homologada cabia imputação de multa isolada de 75% (redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003). E, não obstante alterações supervenientes, no qual se pode admitir que sobre a compensação não homologada deixou de recair qualquer penalidade, é indiscutível que, com o § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada foi restabelecida, com o percentual de 50%.

Amolda-se, portanto, à hipótese predicada pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN:

*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.*

Ora, a lei atual (§ 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996) comina penalidade menos severa (50%) do que a prevista na lei vigente ao tempo do encaminhamento das declarações de compensação (75% conforme redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003).

Aplica-se, portanto, ao caso dos telas a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Como se pode observar, parto da premissa de que, uma vez qualificada a conduta, não há como ser alterada, independente de alterações legislativas supervenientes.

No momento 1, a conduta jogar papel na calçada é qualificada como conduta de gravidade menor e é penalizada com a multa X.

Posteriormente, no momento 2, a conduta jogar papel na calçada passa a ser qualificada como conduta de gravidade média, e é penalizada com a multa X, e a conduta de gravidade menor passa a ser penalizada como uma advertência.

No momento 3, do julgamento, não se pode dizer que, como a conduta jogar papel na calçada, não obstante no momento 1 ser classificada como conduta de gravidade menor com penalidade multa X, como passou a ser classificada como conduta de gravidade média, e a conduta de gravidade média também é penalizada com a multa X, então cabe aplicar a lei posterior, para dizer que a conduta jogar papel na calçada continuou a ser penalizada com a multa X. O que se deve verificar é a qualificação da conduta relativa ao momento em que ocorreu o fato e penalidade vigente aplicável. E, no momento do fato, momento 1, conduta jogar papel na calçada é qualificada como conduta de gravidade menor. Se, no momento 2, a conduta jogar papel na calçada foi requalificada como conduta de gravidade média, tal reclassificação aplica-se aos eventos posteriores à vigência da lei que instituiu a requalificação do fato. Se a conduta jogar papel na calçada ocorreu no momento 1, trata-se de conduta de gravidade menor, e o que se pode discutir no futuro é sua eventual consequência jurídica, se permaneceria aplicável a multa X ou uma advertência imposta por legislação superveniente.

Indo ao caso em debate, se no momento em que foi encaminhada a declaração, a conduta de se utilizar de créditos de natureza não tributária amolda-se ao tipo “compensação não homologada”, trata-se do tipo que deve ser levado em consideração no decorrer do restante de eventual processo litigioso.

Tendo no momento 1, a conduta A (declaração com créditos de natureza não tributária) sido qualificada como categoria X (compensação não homologada), tal qualificação não é mais suscetível de mudança **para o caso concreto**. O que se pode discutir é eventual consequência jurídica da categoria X no ordenamento jurídico. Por exemplo, a categoria X tinha penalidade X1, e depois passou a ter penalidade X2.

Não se pode alterar a qualificação da conduta da pessoa jurídica, porque legislação **superveniente** requalificou a conduta A de categoria X para categoria Y.

Ora, a conduta A no momento X1 é qualificada pela legislação ALFA como compensação não homologada. Se em momento X2 a conduta A passa a ser qualificada como compensação não declarada pela legislação BETA, tal enquadramento aplica-se apenas aos **eventos ocorridos após a vigência** da legislação BETA.

Não se pode retroagir a legislação BETA para requalificar eventos ocorridos no decorrer da vigência da legislação ALFA.

Dizer que, não obstante o envio de declaração com crédito de natureza não tributária durante a vigência da redação original da Lei nº 10.833, de 2003 (**que qualificava o fato como compensação não homologada**, e tinha consequência jurídica a multa isolada de 75%), a multa isolada de 75% continuou a persistir porque com a alteração da Lei nº 10.833, de 2003, o envio de declaração com crédito de natureza não tributária passou a ser qualificado como compensação não declarada, sendo que a compensação não declarada tem por consequência jurídica a imposição de multa isolada também de 75%, é fazer retroagir a qualificação da conduta e por consequência a penalidade. Não se pode retroagir a qualificação

---

da conduta, para se buscar a consequência jurídica aplicável. **A qualificação da conduta é imutável, o que se pode discutir é eventual subsunção da conduta qualificada à norma superveniente.**

E é precisamente o caso dos autos.

A qualificação da conduta, compensação não homologada, a partir da edição do § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a ter como consequência jurídica a imputação de multa isolada no percentual de 50%. Se inicialmente a conduta compensação não homologada tinha como consequência jurídica multa isolada de 75% (redação original da Lei nº 10.833, de 2003), na sequência passou período sem penalização, e com a edição do § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, **restabeleceu-se a multa isolada para o percentual de 50%,**

Assim sendo, na época dos fatos, a penalidade cabível era imputação de multa isolada de 75%. No presente momento, a penalidade cabível é a imputação de multa isolada de 50%, que deve ser a aplicada, em razão da retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

São minhas breves considerações, para dar provimento parcial ao recurso especial no sentido de reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%;

André Mendes de Moura  
(assinado digitalmente)