



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

Processo nº 11516.000458/2007-50
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.224 – 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: 2005

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA SEM EVIDÊNCIA DE FRAUDE. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.051/2004.

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 apenas foi majorada temporariamente ao percentual de 150% na vigência da Lei nº 11.051/2004, sendo restabelecida ao percentual de 75%, após as alterações promovidas pelas Leis nº 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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(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, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 128-137) interposto pela Contribuinte contra acórdão 1101-000.638 (fls. 90-100) da 1ª Turma da 1ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

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. 9101-001.676, 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.

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 consequente 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. 150-153) foi dado seguimento ao recurso.

Contrarrazões da PGFN

A PGFN apresentou contrarrazões (fls. 155-162) na qual alega em síntese que:

a-) o Recurso não merece ser conhecido vez que os casos confrontados não apresentam semelhança fática, pois, no caso do paradigma apresentado, a situação foi analisada à luz da Lei n. 11.051/2004, ficando ali expressamente ressalvado que a conclusão no sentido de que somente caberia a imposição de multa isolada nos casos de compensação considerada não declarada, se constatada a prática de evidente intuito de fraude apenas vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05 ao passo que o acórdão recorrido trata exatamente de lançamento realizado em momento posterior, já sob a égide da Lei n. 11.196/2005.

b-) nenhum reparo há de ser feito no julgado recorrido, haja vista ter consignado que o art. 74, §12, inciso II da Lei nº 9.430/96 (portanto na redação da Lei nº 11.051/2004) prevê que a compensação de crédito referente a título público e crédito de tributos e contribuições não administrados pela SRF sujeita-se à não-declaração, e, como consequência, à penalidade aplicada, sendo sua exigência mantida na redação atribuída ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 pela Lei nº 11.488/2007.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Como exposto no relatório, a presente discussão refere-se à aplicação da retroatividade benigna para fins de análise de multa decorrente por compensação considerada não declarada em razão das alterações trazidas pela Lei n. 11.051/04.

O julgamento da questão da possibilidade de aplicação da multa no caso de declaração considerada não declarada demanda uma análise detalhada do histórico legislativo sobre a matéria, conforme feito no acórdão trazido como paradigma pelo Recorrente, que abaixo transcrevo:

Para regulamentar as compensações efetuadas à luz das alterações trazidas pela Lei nº 10.637/02, foi editada a Instrução Normativa nº 210/02, por meio da qual as compensações

deveriam ser efetuadas mediante a entrega de declaração de compensação, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação, seja nos casos de compensação com créditos de mesma espécie, seja nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies.

O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 também foi objeto de alteração pela Lei nº 10.833/03. Com a inserção do §5º, restou expresso que a Administração possui cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo contribuinte. Lembramos, também, que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.833/03, veicula norma que transforma a declaração de compensação em confissão de dívida, tornando referida declaração instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Por outro lado, no caso de compensação não homologada, o mesmo texto legal faz menção à obrigatoriedade de observância do rito normal do processo administrativo fiscal, inclusive com a suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação, em razão da discussão na via administrativa, nos termos do disposto nos seus parágrafos 7º a 11. A Lei nº 10.833/03 também inovou ao aumentar o rol das hipóteses em que não é permitida a compensação.

Em razão dessas alterações, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 também foi alterado, passando a prever que o lançamento de ofício, nos casos de compensação, deveria se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-ia unicamente nas hipóteses (i) de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, (iii) em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Com o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que também alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, criou-se uma nova hipótese, qual seja, da compensação ser considerada não declarada.

A compensação é considerada não declarada, dentre outras hipóteses, quando o crédito utilizado pelo contribuinte for de terceiro ou for decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Em virtude da edição da Lei nº 11.051/04, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.15835/ 01 foi novamente alterado, limitando a imposição da multa isolada a, apenas, duas hipóteses: (i) compensação não homologada com a caracterização da prática de sonegação, fraude ou conluio; ou ainda, (ii) para os casos de compensação considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96.

Novamente alterado, agora pela Lei nº 11.488/07, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.15835/ 01 passou a limitar o lançamento de ofício à imposição de multa isolada nas hipóteses de (i) não homologação da compensação, desde que comprovada a

falsidade da declaração (neste caso, a previsão da multa isolada era apenas no percentual de cento e cinquenta por cento, podendo, se for o caso, ser agravada); e (ii) quando a compensação fosse considerada não declarada, mas tão somente se pelos fundamentos descritos no inciso II do §12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a multa prevista correspondia a setenta e cinco por cento do valor do débito indevidamente compensado, podendo ser qualificada ou agravada, quando fosse o caso. "

Mais além, o acórdão paradigmático continua:

O problema surgiu com a alteração introduzida pela Lei 11.051/04 que alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.833/03 conforme segue:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.15835, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

Diante de tal panorama legislativo, a conclusão do acórdão paradigmático foi no sentido de que a Lei nº 11.051/04 passou a prever 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, sendo aplicável ao caso a retroatividade benigna.

Aliás, a própria ementa do paradigma traz a menção "Tal situação vigorou até a publicação da Lei nº 11.196/05", o que implica na conclusão de que a data corte adotada pelo acórdão paradigma é a entrada em vigor da Lei 11.196/05.

Assim, me parece que o caso ora em debate encontra-se na abrangência do acórdão paradigmático que, expressamente, limitou o alcance de sua decisão à entrada em vigor da Lei n. 11.196/05.

Diante do exposto, entendo que o acórdão recorrido e paradigmático tratam da mesma matéria o que possibilita o conhecimento do Recurso Especial apresentado.

Assim, conheço 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 CONLUIO. 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 Penteadó

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 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 02 e 06/05/2005, veiculando créditos de natureza não tributária, vinculados a *títulos ao portador emitidos pelas Centrais Elétricas Brasileiras S.A - Eletrobrás*. As DCOMP foram não declaradas em 23/01/2007, seguindo-se o lançamento das penalidades com fundamento no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, 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, § 12, inciso II da Lei nº 9.430/96 prevê alguns créditos que acarretam no julgamento da compensação como não declarada. No caso concreto, verifica-se que o crédito da postulante enquadra-se nas alíneas “c” e “e”, quais sejam: crédito referente a título público e crédito de tributos e contribuições não administrados pela SRF.

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 (§4º, art. 18 da Lei nº 10.833/03, com a redação da Lei nº 11.196/05). Posteriormente, a 3ª Turma da DRJ em Florianópolis ratificou o embasamento legal não obstante alteração legislativa decorrente da Lei nº 11.488/07. Em seu acórdão, a 3ª Turma alertou que a modificação do dispositivo legal em nada alterou a imputação da multa isolada, inclusive no que toca ao seu percentual.

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.

De fato, a alteração legislativa de 2007 não alterou o enquadramento legal e nem o percentual da multa isolada. Conforme segue:

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 § 4º do art. 18 da Lei. 10.833/03.

A recorrente, porém, argumenta que somente com a nova redação dada pela Lei nº 11.196/2005 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 passou a ser prevista a multa não qualificada aplicável às DCOMP não declaradas. Ou seja, *na data da apresentação das Declarações de Compensação (02 e 06 de maio de 2005), inexistia base legal para imposição da multa de 75%.*

Ocorre que, a compensação com créditos de natureza não tributária é conduzida que desde a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 sujeita-se a penalidade:

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 sequência, 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 suspensão em face de eventual recurso contra a

inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Assim, 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, indicativa de presunção de fraude nestas condutas.

Recorde-se que esta presunção de fraude já havia sido ventilada pela Receita Federal do Brasil ao editar o Ato Declaratório Interpretativo nº 17/2002:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:

I – de natureza não-tributária;

II – inexistente de fato;

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;

IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.

A Instrução Normativa SRF nº 226/2002, à época, ratificou este entendimento, e o estendeu a outras hipóteses de compensação:

Art. 1º Será liminarmente indeferido:

(...)

II - o pedido ou a declaração de compensação cujo direito creditório alegado tenha por base:

a) o "crédito-prêmio", referido no inciso I;

b) título público;

c) crédito de terceiros, cujo pedido ou declaração tenha sido protocolizado a partir de 10 de abril de 2000.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, deverá ser observado o disposto no ADI SRF nº 17, de 3 de outubro de 2002.

Assim, a determinação presente naquele momento era de que fosse aplicada a multa de ofício de 150% (ou 225%, conforme o caso) se a compensação indevida se reportasse, dentre outros, a créditos de natureza não tributária.

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, voltou a ser de 75%, caso não evidenciada fraude.

Logo, a penalidade por compensação indevida em razão da utilização de créditos de natureza não tributária estava fixada, à época da apresentação das DCOMP, em 150%, mas passou a ser 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.

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

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.