



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

**Processo nº** 14041.000268/2008-35  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-004.089 – 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de abril de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** ACADEMIA DE TÊNIS RESORT LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 30/04/2004, 30/06/2004

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS NÃO ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL. APLICAÇÃO. PERCENTUAL DE 75%.

A compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (que abrange os créditos que nem mesmo têm natureza tributária), sem fraude, enseja a aplicação de multa isolada de 75%, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007. As mudanças de redação e terminologia não são suficientes para indicar que houve em determinado momento supressão da mencionada hipótese ensejadora da multa.

Na análise da penalidade a ser aplicada, assim como na análise da possibilidade de aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, leva-se em consideração a conduta (ação) praticada pelo contribuinte, e não o nome dado a esta conduta pela legislação.

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 André Mendes de Moura (relator), que lhe deu provimento parcial, para alterar o percentual da multa isolada de 75% para 50%, como também Cristiane Silva Costa e Luis Fabiano Alves Penteado, que deram provimento integral ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 191/206) interposto por ACADEMIA DE TÊNIS RESORT LTDA ("Contribuinte") em face do Acórdão nº 1201-000.724 (e-fls. 78/85), da sessão de 3 de julho de 2012, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa isolada de 150% para 75%.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

*MULTA ISOLADA DE 150% SOBRE A COMPENSAÇÃO INDEVIDA.*

*A aplicação da multa de 150% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, somente poderá ser exigida se restar devidamente caracterizado o dolo específico do contribuinte, evidenciando a intenção da fraude.*

Os presentes autos versam sobre autos de infração de multa isolada lavrado com base na redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em razão de compensação não homologada (declarações encaminhadas antes das alterações da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que instituiu a compensação não declarada), tendo sido aplicado o percentual de 150% (qualificação), por entender o Despacho Decisório de e-fls. 25/28 e a autoridade autuante que, sendo o crédito pleiteado de natureza não tributária, restou

caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme orientação do ADI SRF nº 17, de 03/10/2002.

Foi apresentada manifestação de inconformidade pela Contribuinte (e-fls. 30/37), em 26/05/2009. A 4ª Turma da DRJ/Brasília (e-fls. 60/63), na sessão de 18/06/2009, julgou os lançamentos de ofício procedentes.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 68/76), em 29/09/2009, que foi parcialmente provido no Acórdão nº 1201-000.724 (e-fls. 78/85), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, para reduzir as multas isoladas, afastando a qualificação, alterando-se o percentual de 150% para 75%.

Foi interposto recurso especial pela PGFN (e-fls. 95/105), cujo seguimento foi negado por Despacho de Exame de Admissibilidade (e-fls. 113/117) e Despacho de Reexame (e-fls. 118/119).

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 136/142), em 19/02/2016, no qual se protestou, em face das alterações legislativas supervenientes relativas ao reconhecimento do direito creditório, pela redução da multa isolada para o percentual de 50%. Isso porque foi alterada a redação do § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015 (conversão da MP nº 656, de 07/10/2014), para determinar que a multa incidisse sobre o valor do débito declarado e não sobre o crédito sob a alíquota de 50%, razão pela qual se atrairia a aplicação da retroatividade benigna do art. 106, inciso II, "c", do CTN, para retroagir norma mais branda. Aduz que o acórdão embargado teria se manifestado apenas sobre a aplicação do art. 106, inciso II, "a", do CTN, incorrendo, assim, em omissão. Assim, pugnou-se nos embargos pela aplicação da regra atual prevista no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430, de 1996, que determina a imposição de multa isolada no percentual de 50%, e não de 75%.

Os embargos de declaração foram rejeitados por Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos de e-fls. 171/183.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 191/206), tendo sido apresentado o paradigma nº 9101-002.261. Protesta pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, inciso II, "c", do CTN. Aduz que teve sua DCOMP não homologada e não se imputou evidente intuito de fraude ou falsidade da declaração, vez que a decisão recorrida afastou o percentual de 150%. Assim, posteriormente ao período em que foram encaminhadas as declarações (abril a junho de 2004), houve alteração da redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, dada pela Lei nº 11.051, de 2004. De acordo com a redação original, sobre a declaração considerada não homologada recaia multa isolada de 75%, e de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Com a alteração da Lei nº 11.051, de 2004, passou a ser exigida, em face de declaração não homologada, apenas a multa isolada de 150% nos casos de evidente intuito de fraude. Ou seja, seria possível concluir que o legislador teria revogado a imposição de multa isolada de 75%. Portanto, com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007, seria aplicável a multa isolada do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, apenas no percentual de 150% quando comprovada (i) falsidade de declaração ou (ii) DCOMP não homologada com conduta dolosa, sendo que nenhuma das hipóteses ocorreu no caso concreto. Assim, não haveria que se falar em imposição de multa isolada no caso dos autos. Pugna pela admissibilidade e provimento do recurso especial.

Despacho de Admissibilidade de e-fls. 259/266 deu seguimento ao recurso especial da Contribuinte.

Cientificada (e-fl. 268), a PGFN não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Adoto os fundamentos do despacho de exame de admissibilidade para conhecer do recurso especial da Contribuinte, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Passo ao exame do mérito.

Como bem descrito pelo recurso especial, o presente Colegiado (com composição diversa da atual), apreciou a matéria devolvida, no Acórdão nº 9101-002.261<sup>2</sup>, indicado como paradigma.

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>2</sup> Proferido na sessão de 01/03/2016, com a seguinte ementa e composição do Colegiado da 1ª Turma da CSRF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 12/05/2004, 09/06/2004, 17/06/2004, 16/07/2004, 10/08/2004, 11/08/2004, 09/09/2004, 14/10/2004, 28/10/2004, 10/11/2004, 08/12/2004, 22/12/2004

MULTA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS E DE TERCEIRO. AUSÊNCIA DE FRAUDE. Para a aplicação da multa de 150%, necessária a demonstração de que o contribuinte procedeu com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não configura fraude, por si só, a mera apresentação de declaração portando elementos inexatos, objetivando a utilização de crédito de terceiro e/ou que não se refira a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a fim de compensar débitos próprios regularmente confessados.

MULTA ISOLADA. INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA DE 75.% RETROATIVIDADE BENIGNA. Diante da previsão legal para a aplicação de multas isoladas apenas para a hipótese de falsidade e no percentual de 150%, incabível a desqualificação da multa pela DRJ para a exigência de multa isolada de 75% em face das compensações não homologadas realizadas pelo contribuinte.

.....  
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Contudo, analisando com maior detalhamento a legislação, firmei convicção no sentido de alterar meu entendimento sobre o assunto.

Isso porque a decisão paradigma, proferida na sessão de julgamento de 01/03/2016, não obstante a competência técnico-jurídica do relator, do redator do voto vencedor e do Colegiado (do qual estava presente), incorreu em uma omissão, não se manifestando sobre a redação do § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

Explico.

Foram lavrados autos de infração de multa isolada com base na redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em razão de compensação não homologada (declarações encaminhadas antes das alterações da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que instituiu a compensação não declarada), tendo sido aplicado o percentual de 150% (qualificação), por entender o Despacho Decisório da Receita Federal de e-fls. 25/28 e a autoridade autuante que, sendo o crédito pleiteado de natureza não tributária, teria restado caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme orientação do ADI SRF nº 17, de 03/10/2002.

A decisão recorrida afastou a qualificação da multa, alterando o percentual para 75%, amparando-se na redação original do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

O recurso especial da Contribuinte pugna pela aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, por entender que, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, seria aplicável a multa isolada do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, **apenas no percentual de 150%**, e desde que demonstrado (i) falsidade de declaração ou (ii) DCOMP não homologada com conduta dolosa. E, como nenhuma das hipóteses teria ocorrido no caso concreto, a compensação não homologada, situação consolidada no caso em tela, restou sem nenhum tipo tributário correspondente. Ou seja, não haveria que se falar em imposição de multa isolada, em nenhum percentual.

Tal entendimento norteou os fundamentos do paradigma (Acórdão nº 9101-002.261).

São os fatos.

---

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento afastando a incidência de multa ao caso, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator) e Rafael Vidal de Araújo.

(...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente)

Inicialmente, mostra-se indispensável fazer uma digressão histórica sobre a legislação que trata da multa isolada em questão.

Isso porque sobreveio uma profusão de alterações legislativas sobre o assunto, um verdadeiro "tsunâmi", como se pode observar no Quadro 1 (parte integrante do presente voto, disposto no final).

Na época da transmissão das declarações de compensação, 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)*

A princípio, a questão a ser dirimida foi se recairia a multa isolada com base no inciso I (75%), ou no inciso II (150%), do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Tendo a decisão recorrida entendido não ter ocorrido evidente intuito de fraude, alterou-se o percentual do lançamento efetuado de ofício, de 150% para 75%.

Contudo, 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, precisamente as incorridas pela Contribuinte ao encaminhar as declarações de compensação, conforme discorre o despacho decisório da Receita Federal:

*Nas PER/DCOMP nº 01919.07014.300404.1.3.57-7788 e 19885.00340.070604.1.3.57-2906, analisadas neste processo, a requerente, ao informar o processo judicial RESP37056 como origem do direito creditório, somente deveria fazê-lo caso fosse parte interessada na ação judicial, assim como o crédito discutido fosse de natureza tributária. Contudo, ao examinar a ementa contida à fl. 69, verifica-se que o citado Recurso Especial não tem como ré nem a União e nem a SRF, pois quem figura no pólo passivo dessa ação é o Estado do Paraná. Além disso, no há discussão sobre crédito de natureza tributária, tendo em vista que trata de ação reivindicatória de terras aforada pelo Estado do Paraná. Cabe ressaltar também que a requerente sequer é parte da ação judicial.*

*7. No caso vertente, a requerente tenta utilizar na compensação de débitos tributários um processo judicial, que é notoriamente sabido como não passível de compensação por não envolver discussão sobre crédito de natureza tributária, requisito amplamente divulgado pela própria SRF.*

A respeito da situação, assim manifestou-se a decisão recorrida:

*Conforme já mencionado, antes da vigência da Lei 11.051/04, os casos em que eram utilizados créditos de natureza não tributária eram tidos como casos de Não Homologação e a autoridade competente tinha que lançar de ofício a multa isolada sobre as diferenças apuradas, conforme disposto no art. 18, da Lei nº 10.833/03. Por outro lado, após o início da vigência da Lei nº*

*11.051/04, os casos de compensações com créditos não passíveis de compensação por expressa disposição legal ou de créditos de natureza não tributária passaram a ser tidos como Não Declarados.*

*Entretanto, entendo que nessa situação não há retroatividade benigna (art. 106, II, "a", do CTN), haja vista que a lei nova não deixou de definir o ato de entrega de declaração com créditos de natureza não tributária como infração, mas tão somente mudou o enquadramento da conduta, deixando de considerar a declaração como Não Homologada e passando a considerá-la como Não Declarada. Conclui-se que a imposição da multa isolada à empresa que tentou efetuar compensação com créditos de natureza não tributária é correta, tendo em vista a redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/03.*

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%.

Reside precisamente nas alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, a base normativa adotada pelo paradigma (Acórdão nº 9101-002.261) para fundamentar o voto:

*Em 2007, contudo, a Lei 11.488 alterou o art. 18 da Lei 10.833, que passou a constar 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.

(...)

*Como se pode observar, parte substancial da redação original do art. 18 da Lei n. 10.833/2003 foi suprimida pela Lei 11.488/2007, de forma que a nova matriz legal prescrita pelo legislador ordinário passou a prever apenas uma modalidade de penalização:*

**- multa isolada de 150%:** cabível quando comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

*O aludido enunciado legal passou a prever, como única penalidade aplicável, a multa isolada de 150%, exclusivamente na hipótese de ficar caracterizada falsidade, o que remonta às infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*Suprimiu-se, portanto, a hipótese de incidência da multa isolada de 75%.*

*No caso concreto, o contribuinte transmitiu DCOMPs entre os meses de abril e dezembro de 2004, as quais não foram homologadas pela autoridade fiscal. No entanto, não houve, como bem demonstrou o i. Conselheiro Relator, qualquer falsidade, prática de sonegação, conluio ou fraude, sendo inaplicável, portanto, a multa isolada de 150%.*

*Aplicando-se ao caso a retroatividade benigna prevista pelo art. 106 do Código Tributário Nacional, faz-se necessário os atos praticados pelo contribuinte sejam submetidos às normas prescritas pela Lei n. 11.488, a qual deixou de prever a incidência da multa isolada de 75%.*

Assim, se a princípio discutia-se se a multa isolada seria de 75% ou 150%, entendeu-se que, na realidade, sequer caberia imputação de qualquer penalidade, tese defendida pela recorrente.

Contudo, olvidou-se a decisão paradigma de apreciar nova alteração legislativa, mencionada no início do voto, promovida pela redação do § 17, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

Registre-se que o dispositivo já se encontrava com validade desde outubro de 2014, bem antes da decisão (de 01/03/2016).

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 relembrar 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. Cabe, portanto, alterar-se o percentual da multa isolada, de 75% para 50%.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para alterar o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

#### Quadro 1

**Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)**

#### Redação Original

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<sup>3</sup>, 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<sup>4</sup>.

§ 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<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

<sup>4</sup> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

<sup>5</sup> Art. 74 (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, conversão da MP nº 135, de 30/10/2003)

<sup>6</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

(...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)  
(Produção de efeito)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pela art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

<sup>7</sup> Art. 74 (...)

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

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

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

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

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

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

A partir da edição da MP nº 449, de 03/12/2008:

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

1 - tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- 
- 2 – tenha tido sua execução suspensa pela Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pela Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- .....

Art. 74 (...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

A partir da edição da MP nº 449, de 03/12/2008:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008, vigência até a Lei nº 13.670, de 30/05/2018)

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º. (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

A partir da edição da Lei nº 13.670, de 30/05/2018:

VIII - os valores de quotas de salário-família e salário-maternidade; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

IX - os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

<sup>8</sup> Art. 26-A. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelo sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

.....

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a

§ 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<sup>6</sup>, 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.

\*\*\*\*\*

**Alterações Lei nº 11.051, de 29/12/2004 (MP nº 219, de 30/09/2004 não trazia as alterações da lei)**

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<sup>7</sup>.

\*\*\*\*\*

tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

(...)

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

(...)

§ 6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

(...)

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

**Alterações 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. (MANTIDO)

§ 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. (MANTIDO)

§ 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.

\*\*\*\*\*

**Alterações MP nº 472, de 15/12/2009 (que não foram implementadas pela Lei nº 12.249, de 11/06/2010)**

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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou 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. (MANTIDO)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, no percentual:

I - previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou

II - 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 se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 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 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. (MANTIDO)

§ 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. (MANTIDO)

\*\*\*\*\*

**Retorno da redação dada pelas alterações da 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.

\*\*\*\*\*

**Alterações da Lei nº 13.670, 30/05/2018**

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. (MANTIDO)

§ 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 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. (MANTIDO)

§ 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 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. (MANTIDO)

§ 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. (MANTIDO)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à compensação de que trata o inciso I do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007<sup>8</sup>.

\*\*\*\*\*

**Lei nº 9.430, de 27/12/1996**

Art. 74 (...)

~~§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. — (Vide Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008)~~

~~§ 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 11/06/2010) — (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 07/10/2014) — (Vide Lei nº 13.097, de 19/01/2015) — (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 30/01/2015) — (Revogado pela Lei nº 13.137, de 19/06/2015) (Vigência)~~

~~§ 16. Nos casos previstos no § 12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. — (Vide Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008)~~

~~§ 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 pela sujeito passivo. — (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11/06/2010) — (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 07/10/2014) — (Vide Lei nº 13.097, de 19/01/2015) — (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 30/01/2015) — (Revogado pela Lei nº 13.137, de 19/06/2015) (Vigência)~~

~~§ 17. O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. — (Vide Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008)~~

~~§ 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 11/06/2010)~~

~~§ 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 Medida Provisória nº 656, de 07/10/2014)~~

~~§ 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)~~

~~§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. — (Incluído pela Lei nº 12.844, de 19/07/2013)~~

## Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Peço vênia ao ilustre Relator para, no mérito, divergir de seu entendimento, no entanto prevaleceu na Turma o entendimento de que não assiste razão à Recorrente.

O presente processo trata, em síntese, de discussão sobre vigência da lei penal no tempo. Nesse contexto, compreendo como relevantes para a análise da penalidade aplicável à conduta praticada pela contribuinte examinar a legislação vigente nos seguintes momentos:

- (i) data da prática da conduta que se pretende penalizar (no caso, a transmissão do PER/DCOMP)
- (ii) data em que a penalidade foi aplicada e cientificada ao sujeito passivo (no caso, data da ciência do auto de infração), e
- (iii) data em que aplicação da penalidade é analisada em sede de defesa (isto é, o dia desta sessão de julgamento)

O marco temporal relativo à data do presente julgamento é importante especificamente por estarmos tratando de penalidade, em função da regra de retroatividade benéfica prevista no artigo 106, II, do CTN:

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

*(...)*

*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.*

No caso dos autos, **a prática da conduta ocorreu nos meses de abril e junho de 2004**, quando a contribuinte **transmitiu PER/DCOMPs** pretendendo a compensação de débitos com créditos de natureza não tributária.

Nessa época, estava em vigor o artigo 18 da Lei 10.833/2003, em sua redação original (grifamos):

*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.*

Assim, na data da conduta em discussão, a legislação estabelecia a aplicação de multa isolada quando a compensação não fosse aceita em virtude de o contribuinte pretender utilizar créditos de natureza não tributária, o que era chamado de "compensação não homologada".

Quanto ao percentual da multa aplicável, a orientação da Receita Federal, manifestada por meio do ADI SRF 17/2002 (portanto desde a data da prática do fato em discussão), era de que a compensação feita com crédito de natureza não-tributária consistiria, somente por tal circunstância, evidente intuito de fraude, o que resultava na aplicação da multa isolada em seu percentual de 75% duplicado -- ou seja, multa de 150%.

Posteriormente (mais precisamente em 29 de dezembro de 2004), foi publicada a Lei 11.051/2004, que passou a denominar a compensação de créditos de natureza não tributária como hipótese de "compensação não declarada", também sujeita a multa isolada de 75%. Veja-se a redação do § 4o do art. 18 da Lei 10.833/2003, incluído pela Lei 11.051/2004 (grifamos):

*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.*

No caso dos autos, a Receita Federal analisou a compensação pretendida pela contribuinte em 10 de maio de 2007, por meio do despacho decisório de fl. 25-28, e considerou "não admitidas " as compensações por ela declaradas, nos seguintes termos (grifos do original):

"CONSIDERANDO que o direito creditório apresentado, oriundo de Ação Judicial, não é passível de compensação, uma vez que o mesmo é de natureza não tributária, e que a contribuinte sequer é parte da ação;

CONSIDERANDO que o PER/DCOMP foi transmitido à época da vigência do art.18 original da Lei nº 10.833/2003 e levando-se em consideração o ADI SRF nº17/2002, o art.44 da Lei 9.430/96 determina o lançamento da multa de ofício de 150 % sobre os débitos não homologados, caracterizando o crédito não tributário apresentado como evidente intuito de fraude;

CONSIDERANDO tudo o mais que nos autos consta.

NÃO HOMOLOGAR as Declarações de Compensação transmitida mediante os PER/DCOMP nos 01919.07014.300404.1.3.57-7788 e 19885.00340.070604.1.3.57-2906.

(...)"

Diante do exposto e à vista de todo o arrazoado, no uso da competência conferida pelo art. 140 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, considero **NÃO ADMITIDAS** as compensações vinculadas ao crédito analisado, com fundamento no art. 74, capuz e § 12 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002 e arts. 17 e 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Em 5 de junho de 2008 foi então lavrado o auto de infração que ora se discute, o qual pretendeu a aplicação de multa isolada no percentual de 150%, indicando como bases legais o artigo 18 da Lei 10.833/2003 e o ADI SRF 17/2002.

A contribuinte teve **ciência do auto de infração em 24 de abril de 2009**. Nessa época, a redação do artigo 18 da Lei 10.833/2003 já era dada pela Lei 11.488/2007, nos seguintes termos (grifamos):

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de **multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

*§ 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.*

Percebe-se, assim, que, na data da ciência do auto de infração, a legislação previa que a não homologação de compensação era hipótese de multa isolada duplicada (isto é, 150%) quando comprovada a falsidade da declaração -- § 2º do artigo 18 da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Não obstante, o fato praticado pela contribuinte (i.e., apresentar PER/DCOMP pretendendo utilizar créditos de natureza não tributária, sem fraude) não deixou de ser penalizado. Isso porque a legislação permaneceu prevendo multa isolada para tal conduta, só que então sob outra denominação, qual seja, a de "compensação não declarada". É o que dispôs o § 4º do artigo 18 da Lei 10.833/2003, também com redação dada pela Lei 11.488/2007, **acima transcrito**.

Nesse ponto, vale observar que a Lei 11.051/2004, quando alterou o artigo 74 da Lei 9.430/1996, não exatamente "criou" nenhum tipo novo de compensação. Ela apenas passou a denominar alguns tipos de compensação não admitida pelo fisco (que antes eram todas tratadas como "não homologadas"), como compensação "não declarada", dando efeitos específicos às compensações assim recusadas.

Assim, a partir dessa norma, passamos a ter duas denominações para os casos de declaração de compensação não admitidas pela Receita Federal: (i) a compensação "não homologada", e (ii) a compensação "não declarada". Cada uma passou a ter um efeitos e penalidade específicos, sendo que, em ambos os casos, a multa poderia ser duplicada -- no primeiro caso, se identificada falsidade da declaração e, no segundo, se verificada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 (cf. §§ 2º e 4º do artigo 18 da Lei 10.833/2003, acima transcrito).

Pois bem. Voltando ao caso dos autos, impugnada a cobrança e tendo havido recurso a este CARF, o voto condutor do acórdão recorrido, em sessão de 3 de julho de 2012, reduziu o percentual da multa de 150% para 75% por entender que o ADI SRF 17/2002 inovou ao estipular que a compensação feita com crédito de natureza não-tributária seria caso de fraude, bem como por não vislumbrar no caso tal intuito fraudulento.

Igualmente, entendeu que não seria o caso de excluir por completo a aplicação da multa porque, analisando as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004 no artigo 18 da Lei 10.833/2003, observou que "*a lei nova não deixou de definir o ato de entrega de declaração com créditos de natureza não tributária como infração, mas tão somente mudou o enquadramento da conduta, deixando de considerar a declaração como Não Homologada e passando a considerá-la como Não Declarada.*"

Compreendo que a conclusão a que chegou a decisão recorrida foi correta.

Como visto, Lei 11.951/2004 não deixou de definir o ato de entrega de declaração com créditos de natureza não tributária como infração, mas tão somente mudou a denominação da conduta, deixando de considerar a declaração como "não homologada" e passando a tratá-la como "não declarada".

Assim, seja na época da prática da conduta que ora se analisa, seja na época em que a penalidade foi aplicada e cientificada à contribuinte, o fato por ele praticado (que foi pretender compensar créditos de natureza não tributária, sem fraude) sempre esteve sujeito à multa isolada de 75% -- primeiramente sob a denominação de compensação "não homologada" e posteriormente sob o título de "compensação não declarada". E, em ambos os momentos, tal multa apenas seria duplicada quando comprovada a fraude -- do que, no caso, não se cogita.

Com a devida vênia, contudo, também compreendo que não é o caso de se pretender a aplicação retroativa do percentual de 50% previsto no §17 do artigo 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 13.097/2015. Esta norma traz a penalidade atualmente vigente para compensações consideradas "não homologadas", veja-se (grifei):

*§ 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)*

A análise desse dispositivo revela que a multa isolada no percentual reduzido de 50% apenas se aplica para as compensações que, nos dias atuais, forem consideradas "não homologadas". Acontece que o fato praticado pela contribuinte, que foi, repito, pretender a compensação de débitos de natureza não tributária, sem fraude, não se enquadra atualmente em tal hipótese (eis que é de ser tratada como compensação "não declarada"). Não se pode pretender a aplicação de retroatividade benigna para hipótese diversa da atualmente prevista, já que a lei somente pode retroagir para deixar de penalizar condutas equivalentes às por ela tratadas.

Atualmente, a conduta, o fato praticado pela contribuinte (i.e., pretender a compensação de débitos de natureza não tributária, sem fraude) permanece sendo penalizado com multa de ofício de 75% -- sob a denominação "compensação não declarada". É o que dispõe o §4o do artigo 18 da Lei 10.833/2003, na redação dada pela Lei 11.488/2007:

*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 o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1o, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Não há, portanto, que se falar em retroatividade benigna para fins de aplicação do percentual de 50% no caso dos autos, eis que a penalidade aplicável para a conduta praticada pela contribuinte (apresentar declaração de compensação com créditos de natureza não tributária, sem fraude) permaneceu sendo a mesma (qual seja, multa isolada de 75%), seja nos dias atuais, seja na data da lavratura do auto de infração, seja na data da prática do ato.

O entendimento acima exposto está em linha com precedente já julgado por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 1o de fevereiro de 2016. Reproduzo a ementa e trecho do brilhante voto do acórdão 9101-002.200, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, com grifos nossos:

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

#### MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS QUE NÃO SÃO RELATIVOS A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL

A compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (que abrange os créditos que nem mesmo tem natureza tributária) enseja a aplicação de multa isolada, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007. As meras mudanças de redação, de terminologia e de disposição do texto não são suficientes para indicar que houve em determinado momento supressão da mencionada hipótese ensejadora da multa. O que houve em determinado momento, no contexto da Lei nº 11.051/2004, foi a exasperação da multa para os casos de compensação considerada como não declarada, incluindo-se aí a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal. É inadequado pensar em retroação benigna da Lei nº 11.051/2004, para fins de afastar penalidade sobre conduta que deixou de ser apenada. O que cabe retroagir é o percentual da multa previsto na lei, que voltou a aplicá-la em 75%, nos casos em que não houvesse a caracterização de fraude, e foi exatamente esse o efeito da decisão recorrida, uma vez que a multa foi reduzida de 150% para 75%.

#### Trechos do voto

(...)

*A observação das várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003, evidencia que desde o início há um núcleo que não se alterou até os dias de hoje.*

*O fato é que o legislador, logo após modificar toda a sistemática para a compensação de tributos federais, mediante as alterações promovidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996, estabeleceu pelo art. 18 da Lei 10.833/2003 multa isolada para as hipóteses em que o crédito ou o débito envolvido no encontro*

*de contas não era passível de compensação por expressa disposição legal; em que o crédito era de natureza não tributária; ou em que ficasse caracterizada a prática de fraude.*

*Para o caso concreto, vale registrar que o art. 74 da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002) só admite a compensação de débitos com créditos próprios, e desde que estes créditos sejam relativos a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.*

*Quanto a esse aspecto, as várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003 em nada alteraram os pressupostos para a aplicação da multa isolada em questão.*

*Oportuno destacar que um dos tipos de crédito utilizado pela contribuinte nas várias compensações que realizou nem mesmo tem natureza tributária, pois decorre de "indenização em razão de prejuízos decorrentes da fixação do preço do açúcar e do álcool abaixo dos custos de produção", enquanto o outro tipo de crédito não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal (empréstimo compulsório Eletrobrás).*

*Nesse sentido, a vedação de compensação que utilize créditos que não correspondam a tributos administrados pela Receita Federal, já existente antes da Lei 11.051/2004, também consta expressamente entre as hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (incluído pela Lei 11.051/2004), situação em que a compensação passou a ser designada como "não declarada".*

*Tal hipótese, para a qual o legislador previu a multa isolada desde a redação original da Lei 10.833/2003, apenas foi retirada do caput do art. 18 desta lei e passou a constar do § 4º deste mesmo dispositivo, eis que, como dito acima, está exatamente entre aquelas que a lei passou a designar como "compensação não declarada".*

*Com efeito, a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (que abrange os créditos que nem mesmo tem natureza tributária) enseja a aplicação da multa isolada em questão, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007.*

*Para esses casos, a norma que se extrai do texto legal é exatamente a mesma, e não podemos confundir a norma com o texto que a veicula. Nesse caso, as meras mudanças de redação, de terminologia e de disposição do texto não são suficientes para indicar que houve em determinado momento supressão da mencionada hipótese ensejadora da multa.*

*O que houve em determinado momento, no contexto da Lei nº 11.051/2004, foi a exasperação da multa para os casos de compensação considerada como não declarada, incluindo-se aí a compensação com créditos que não são relativos a tributos*

*administrados pela Receita Federal. Nesse caso, a multa que já era prevista nos percentuais de 75% ou 150%, passou a ser aplicada apenas no percentual de 150%, independentemente de haver ou não caracterização de fraude.*

*Isto porque o fato de a contribuinte apresentar DCOMP com crédito que manifestamente não pode ser utilizado em procedimento de compensação, revela conduta compatível com a exasperação da multa, principalmente num contexto normativo (desde a Lei nº 10.637/2002) em que a compensação declarada à Receita Federal adquiriu relevantes efeitos favoráveis aos contribuintes, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória.*

*Ocorre que posteriormente, já com a edição da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, essa situação foi modificada, prevendo-se novamente os percentuais de 75% e 150% para a multa nos casos de compensação não declarada, dependendo da ocorrência ou não de fraude.*

*Vale registrar novamente: a Lei nº 11.051/2004 não suprimiu a hipótese normativa em questão para a incidência da multa, o que ela fez foi apenas exasperar o percentual da multa para essa hipótese.*

*Importante destacar que não é o tamanho da sanção que define a hipótese de incidência da norma sancionadora. E conforme indicado acima, há razões que justificam o aumento da penalidade para os casos de utilização de créditos que manifestamente não podem ser utilizados em procedimento de compensação tributária no âmbito da Receita Federal.*

*Nesse contexto, é inadequado pensar em retroação benigna da Lei nº 11.051/2004, para fins de afastar penalidade sobre conduta que deixou de ser apenada.*

*Também não se trata de retroagir a Lei nº 11.196/2005, para fins de suprir hipótese normativa inexistente para a incidência da norma sancionadora. Como visto, por força do próprio caput do art. 74 da Lei 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002) a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal sempre constou como hipótese de incidência da norma sancionadora.*

*O que cabe retroagir é o percentual da multa previsto na lei, que voltou a aplicá-la em 75%, nos casos em que não houvesse a caracterização de fraude, e foi exatamente esse o efeito da decisão recorrida, uma vez que a multa foi reduzida de 150% para 75%.*

*Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.*

Processo nº 14041.000268/2008-35  
Acórdão n.º **9101-004.089**

**CSRF-T1**  
Fl. 303

---

São estas as razões pelas quais orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da contribuinte, por entender aplicável ao caso dos autos a multa isolada no percentual de 75%, tal como decidido pelo acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)  
Livia De Carli Germano