



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 16327.720699/2015-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-005.442 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de junho de 2019  
**Recorrente** TURMALINA GESTAO E ADMINISTRACAO DE RECURSOS S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/05/2005

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ART. 74, §17 LEI 9.784/96. REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.249, DE 2010 E ALTERADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 656, DE 2014.

A alteração da base de incidência da multa isolada de “crédito” para “débito” não configura alteração do fato punível (compensação não homologada), não havendo falar em exclusão da penalidade original.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE DECISÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Havendo decisão definitiva na esfera administrativa pela não homologação da compensação declarada, inclusive com renúncia ao direito, não cabe, para fins de verificação da penalidade isolada aplicada, rediscutir o mérito da despacho decisório proferido.

ART. 112 CTN. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. DÚVIDA QUANTO AO FATO PUNÍVEL.

Controvérsia de direito firmada acerca de compensação postulada não configura dúvida “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato” punível para fins de afastar a multa isolada aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisário e Laércio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão n.º **14-59.755**, proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), proferido nos autos do Processo Principal n.º 16327.000103/2011-98, que julgou de forma conjunta também o presente Processo n.º 16327.720699/2015-70.

No que se refere exclusivamente ao presente feito, que trata da aplicação de multa isolada de 50% em decorrência de compensação não homologada, o acórdão recorrido assim relatou o feito:

### PROCESSO APENSADO N.º 16327.720699/2015-70 -MULTA ISOLADA

O processo n.º 16327.720699/2015-70, apensado aos presentes autos, foi aberto para receber o lançamento de ofício da multa isolada no percentual de 50% sobre os débitos incluídos nas declarações de compensação não homologadas. O lançamento, conforme descreve o Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/09, teve por fundamento o disposto no art. 74, §17 da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação do art. 62 da Lei n.º 12.249, de 2010, totalizando exigência de R\$ 84.641.513,98.

Do lançamento da multa isolada foi a interessada cientificada em 22/07/2015 e apresentou impugnação (fls. 207/214) em 19/08/2015 alegando em síntese o que segue.

Inicialmente, argumenta que a multa exigida no lançamento de ofício, que teria por base o §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 13.097, [ilegível, conforme fl. 231 dos autos] foram transmitidas as declarações de compensação controladas no processo administrativo n.º 16327.720699/2015-70, enviadas no período entre 23/07/2010 e 05/10/2010. No período, continua, o ordenamento não previa a incidência de qualquer multa isolada sobre o valor de **débitos** indevidamente compensados pelos contribuintes. A legislação vigente à época previa tão somente a incidência de multa isolada sobre o valor dos **créditos** indevidamente compensados, situação que somente foi modificada em 08/10/2014 com a edição da Medida Provisória n.º 656, de 2014.

Prossegue a interessada:

Na ocasião, o artigo 2º da MP n.º. 656/14, revogou a aplicação da multa isolada incidente sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido (§§ 15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96), uma vez que a jurisprudência judicial é unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direito constitucional de petição.

Com a revogação dos §§ 15 e 16, e visando manter a aplicação da multa isolada de 50% apenas nos casos de não-homologação de compensação, o legislador mudou a redação do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, trazendo para o referido parágrafo o percentual da multa antes previsto no § 15.

No entanto, as alterações não pararam por aí. Além de incluir no § 17 o percentual da multa que seria aplicada aos casos de compensação não homologada (50%), o legislador alterou sua base de cálculo, substituindo o termo "crédito" por "débito".

Com efeito, a nova redação do § 17 instituiu multa isolada de 50% sobre nova base de cálculo, i.e. sobre o valor dos débitos indevidamente compensados, visando evitar que o instituto da declaração de compensação seja utilizado para extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes, em estrita observância do que dispõe o art. 170 do CTN.

Contesta a interpretação expressa no TVF de que não teria havido alteração substancial no dispositivo e alega que a imposição de multa tendo como base de cálculo os débitos compensados no lugar dos créditos ofende o princípio da irretroatividade da lei penal.

Adiciona que ao caso em foco aplica-se o art. 112 do CTN, já que o mero fato de ter sido reformado o despacho decisório inicial revela, quando menos, a existência de dúvida objetiva a respeito das circunstâncias materiais dos fatos que dão ensejo ao direito de crédito pleiteado pela Impugnante nas declarações de compensação, o que por si só impõe o afastamento da multa isolada.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado, também no que se refere exclusivamente ao tema objeto do presente Auto de Infração:

#### COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa de 50% sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo quando a multa a ser aplicada é a de 150% prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário aduzindo:

- (i) É nulo o despacho de revisão por declarar "não homologada" a compensação considerada "não declarada" pelo item "d", inciso II, § 12º do art. 42 da Lei nº. 9.430/96;
- (ii) Consequentemente, é nulo por vício formal, o presente auto de infração, já que a fundamentação legal do lançamento e o percentual da multa isolada aqui exigida estão em desacordo com as hipóteses previstas na legislação;
- (iii) Mesmo que para argumentar se considere procedente a multa isolada de 50% imposta à Recorrente em razão da "não homologação" das DCOMP's, tal multa não existia à época dos fatos (transmissão das declarações de compensação), não podendo ser aplicada retroativamente;
- (iv) De qualquer forma, o fato de a d. DEINF/SPO ter proferido despacho decisório homologando as compensações em 09/12/2011, demonstra, por si só, a existência de dúvida objetiva a respeito da possibilidade de serem ou não homologadas as compensações, impondo a aplicação do disposto no art. 112, II do CTN e o consequente cancelamento da penalidade;

Em seguida, os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio, de forma pensada ao Processo Principal nº 16327.000103/2011-98.

Anteriormente à inclusão do feito em pauta de julgamento, houve protocolo de petição de desistência / renúncia nos autos do referido Processo Principal n.º 16327.000103/2011-98, em razão da inclusão dos débitos no Parcelamento instituído pela Lei n.º 13.496/2017.

Às fls. 372 dos autos foi proferido o seguinte despacho pela Autoridade Lançadora:

#### DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Efetuada a desapensação do paf n.º 16327.000103/2011-98 para adesão ao PERT ; Programa Especial de Regularização Tributária previsto na Lei n.º 13.496/2017 (MP N.º 783/2017), regulamentada pelas Instruções Normativas RFB n.ºs 1.711 e 1.752/2017, retorno o presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para prosseguimento, conforme despacho da e-fl. N.º 370.

Já à fl. 374, consta despacho deste CARF:

Conforme despacho de fl. 372, foi efetuada a desapensação deste do PAF 16327.000103/2011-98, em face da adesão ao PERT de que trata a Lei 13.496/2017, regulamentada pelas IN RFB 1.711 e 1.752/2017. Assim, devolva-se à Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, para prosseguimento.

Com o retorno dos autos à esta Relatora, foi proferido o seguinte despacho de saneamento do feito (fls. 375/376):

O presente feito tem por objeto, exclusivamente, a discussão acerca da multa isolada de 50% sobre o valor dos débitos controlados pelo Processo n.º 16327.000103/2011-98, no qual, como visto, houve desistência por parte do Recorrente.

Nos presentes autos não se identifica a juntada de qualquer petição requerendo a desistência do feito.

A fim de se evitar o desnecessário julgamento, solicito a remessa dos autos à unidade de origem da RFB para que informe se os débitos controlados pelo presente feito n.º 16327.720699/2015-70 foram incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), bem como esclareça sobre a remanescência da penalidade controlada nestes autos.

Em resposta, a Autoridade Lançadora proferiu despacho de fl. 381:

#### DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

De acordo com notes enviado à equipe de parcelamento em 19/02/2019 e de acordo com orientação desta, não houve inclusão dos débitos deste processo no de revisão de consolidação de número 16592-722.307/2018-10. Desta forma, retorne-se ao CARF para prosseguimento.

Os autos, então retornaram à esta Relatora para prosseguimento.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Conforme relatado, o presente feito tem por objeto, exclusivamente, a multa prevista no art. 74, §17 da Lei nº 9.430/96.

Consta do “Enquadramento Legal” do Auto de Infração (fl. 3) que para os “Fatos geradores ocorridos entre 23/07/2010 e 05/10/2010”, é aplicável a redação do “§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249/10”:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

~~§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014) (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015) (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)~~

(...)

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

~~§ 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 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 2015)

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 6 e seguintes), por sua vez, esclarece:

Vale destacar que as expressões “valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada” (redação atual) e “valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada” (redação anterior) representam na verdade o mesmo montante, uma vez que a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre um débito e um crédito de iguais valores. Portanto, não houve alteração na base de cálculo com a nova redação legal.

Por todo o exposto, conclui-se que é dever da autoridade fiscal, em razão da sua vinculação à lei, o lançamento de ofício da multa isolada de 50% sobre o valor total dos débitos objeto de DCOMPs não homologadas, desde que estas tenham sido transmitida a partir de 14/06/2010 (publicação da Lei n' 12.249/2010).

Assim, descreve o “cálculo da multa isolada”:

### 3.3. Cálculo da Multa Isolada

Como já foi explicado neste Termo de Verificação Fiscal, a Diort/Deinf/SPO analisou e não reconheceu o crédito utilizado nas declarações de compensação em tela. A tabela do Anexo 1 apresenta um resumo de todas as DCOMP em tela que foram apresentadas a partir de 14/06/2010 (data de publicação da Lei n' 12.249/10), bem como os respectivos

débitos indevidamente compensados pelo sujeito passivo. Foram anexadas aos autos cópias destas declarações em “Per/dcomp Pj”.

Em vista do exposto, o Auto de Infração deste processo apresenta o cálculo da multa isolada no percentual de 50% sobre os valores totais dos débitos indevidamente compensados (incluindo principal, multa e juros), consolidados para cada documento PER/DCOMP.

Na impugnação apresentada, a Recorrente trouxe apenas 2 tópicos de defesa:

(i) a multa isolada imposta à Impugnante não existia à época dos fatos (transmissão das declarações de compensação), não podendo ser aplicada retroativamente;

(ii) o fato de a d. DEINF/SPO ter proferido despacho decisório homologando as compensações em 09/12/2011, demonstra, por si só, a existência de dúvida objetiva a respeito da possibilidade de serem ou não homologadas as compensações, impondo a aplicação do disposto no art. 112, II do CTN e o conseqüente cancelamento da penalidade;

Quanto ao argumento de impossibilidade de exigência da multa isolada em face da redação do §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 à época dos fatos geradores, a DRJ assim se manifesta:

No entanto, apesar da argumentação contrária erigida pela interessada, o fato é que a fiscalização acerta na interpretação que fez a respeito da base sobre a qual deve incidir a multa isolada.

(...)

Não é preciso esforço interpretativo para que concluir que as expressões valor do crédito objeto de compensação não homologada, utilizada pela redação da Lei n.º 12.249, de 2010 e o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, empregada pela MP n.º 656, de 2014, alcançam, na verdade, valor de mesma natureza.

Crédito e débito são, como a interessada com propriedade argumenta, grandezas de naturezas obviamente distintas. Todavia, o intérprete legal, o operador do direito, não pode tomar tais substantivos de forma isolada com o fim de determinar o conteúdo e o alcance do comando. Crédito e débito vem acompanhados nas duas redações, de um atributo que não pode ser ignorado. Trata-se de condição de que tenham sido objeto de declaração de compensação. Ora, a compensação é um encontro de contas, com o fim de extinção de obrigação entre devedores e credores simultâneos. Na declaração de compensação, o contribuinte detentor de direito de crédito contra a Fazenda Pública aproveita-se desse direito para extinguir obrigação tributária que o vincula à mesma Fazenda Pública. Ou seja, o crédito objeto da DCOMP é o valor que alcança a medida do débito a ser compensado, ainda que o direito creditório detido pelo contribuinte supere o montante da dívida compensada.

Em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente permanece insistindo na alegação de que a redação do §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 vigente à época dos fatos geradores não permite a cobrança da multa lançada, e ainda acrescenta o argumento de que o próprio despacho que deixou de homologar as compensações seria nulo, posto tratar-se de hipótese de compensação não declarada. Assim, ante à nulidade do despacho proferido em sede de compensação, seria nula, também, a aplicação da multa lançada.

Quanto ao argumento inovador, ainda que possa existir razão aos argumentos trazidos, como destaca a própria Recorrente em sua Impugnação e em seu Recurso Voluntário, o despacho decisório é objeto de processo distinto (Processo Principal n.º 16327.000103/2011-98). Assim, não cabe decidir pela legalidade ou não do referido despacho no bojo dos presentes autos, destacando, outrossim, que inclusive houve desistência / renúncia do direito formulado naqueles autos.

Portanto, tendo sido proferido despacho de “não homologação” da compensação, e sendo esta a conclusão firmada em caráter definitivo no âmbito da administração tributária, é este o fato punido com a multa lançada no presente Auto de Infração, não cabendo à esta Turma Julgadora efetuar qualquer juízo de mérito acerca do Processo Principal n.º 16327.000103/2011-98.

Assim, retomando-se à alegação de inexistência de fundamentação legal para a cobrança da multa aplicada, tem-se que melhor sorte não assiste à recorrente.

De fato, houve alteração na norma no que diz respeito à base de cálculo da multa prevista. Inicialmente a multa era calculada sobre o valor do “crédito” não compensado em, posteriormente, alterou-se para o valor do “débito” não compensado.

~~§ 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 n.º 12.249, de 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 n.º 656, de 2014)~~

Contudo, a conduta punida permanece exatamente a mesma: declaração de compensação não homologada.

Assim, não há falar em inexistência da multa aplicada, como defende a Recorrente. A não homologação da declaração de compensação já era conduta punível quando da transmissão das declarações pelo contribuinte. A mera alteração da base sobre a qual a multa incidirá (de crédito para débito) apenas acarretará os efeitos da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘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.

Na hipótese dos autos, a retroatividade benigna foi respeitada pela Fiscalização, que consignou que o “Auto de Infração deste processo apresenta o cálculo da multa isolada no percentual de 50% sobre os valores totais dos débitos indevidamente compensados”.

Por fim, há que se examinar o pedido do contribuinte para que seja observado, na hipótese, o art. 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Com efeito, em se tratando de auto de infração para a cobrança de penalidade, cabível o exame da aplicabilidade do referido dispositivo.

Não obstante, diversamente do que defende a Recorrente, não há dúvidas quanto “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato” punível. No caso, o fato punível com a multa examinada, como já dito, é não homologação das compensações. Trata-se de fato incontroverso.

Se em algum momento houve dúvida quanto ao direito no qual se fundamentou a não homologação da compensação, trata-se de controvérsia típica do contencioso administrativo, contudo, tal não tem o condão de caracterizar dúvida apta a atrair a incidência do art. 112 do CTN.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Tatiana Josefovicz Belisário