



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

Processo nº 18471.001934/2008-43

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-003.110 – 1ª Turma

Sessão de 14 de setembro de 2017

Matéria MULTA SOBRE DCOMP

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado ICATU HOLDING S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

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.

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, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao cancelamento da exigência de multa isolada de 75%, aplicada com amparo no art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, nas hipóteses de compensação não declarada.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 3201-001.484, de 23/10/2013, por meio do qual a 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso de ofício, mantendo o cancelamento da multa isolada acima referida.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/01/2005

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA de 75%. INAPLICABILIDADE.

À luz da Lei nº 11.051/2004, cabível a multa isolada apenas nas hipóteses de prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, sonegação, fraude e conluio, hipóteses estas não tipificadas nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso de ofício, termos do voto da Relatora.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à incidência da multa isolada nas hipóteses de compensação não declarada prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação conferida pela Lei nº 11.051/2004.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA

- entendeu o acórdão recorrido que, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004 ao artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, haveria de se excluir a multa em apreço em razão de suposta retroatividade benigna (art. 106, II do CTN). Considerou-se que, após o advento do art. 25 da Lei nº 11.051/2004, somente remanesceu no ordenamento jurídico a

multa isolada de 150% e apenas para os casos em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964;

- a orientação ora exposta, com a devida vênia, nega vigência ao §4º do artigo 18 da Lei em comento. Ora, o interprete considerou que somente haveria a aplicação da multa isolada se os requisitos presentes no §4º fossem somados aos do caput;

- assim, no caso sob julgamento, haveria multa se, cumulativamente, o crédito for de terceiro, não se referir a tributos ou contribuições administrados pela SRF e ficar caracterizada a fraude, conluio ou sonegação;

- com a devida vênia, ao assim agir o Colegiado extirpou da norma o mínimo de efetividade, o que, em última instância, vem enfraquecer o próprio sistema jurídico;

- conforme restará demonstrado, deve prevalecer a interpretação do art. 18, §4º, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, no sentido de que subsiste a multa isolada para duas situações distintas:

a) Fraude, conluio e sonegação; ou

b) Hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com as alíquotas correspondentes do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- assim sendo, não tendo havido exoneração da multa isolada de 75% nas hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não há se falar em retroatividade benigna ou não incidência da penalidade;

- no sentido do que se expõe, são os acórdãos colacionados pela recorrente a fim de cumprir o disposto no artigo 67 do Regimento Interno do CARF;

- o Acórdão nº 3102-001.707, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF, entendeu devida a multa de 75% prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 na hipótese de compensação não declarada, mesmo após as alterações promovidas pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004, e seguintes. Eis a ementa do r. acórdão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Exercício: 1991. Multa Isolada por Compensação Não Declarada. Cabimento. A apresentação de Declaração de Compensação baseada em créditos decorrente de crédito "prêmio", instituído pelo Decreto-lei nº 491, de 1969, é passível de penalização com a multa estabelecida no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003. Retroatividade Benéfica. Condições e Limites A mera alteração do texto legal não é suficiente para afastar a imposição de penalidade pela aplicação da retroatividade benéfica gizada no inciso II do art. 106 do CTN. Exige-se que a nova redação deixe de considerar a conduta uma infração ou tratá-la como contrária às normas. Se o texto novel passar a impor penalidade menos severa do que a redação original, aplicar-se-á a última redação. Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Negado.

- resta, portanto, devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial. No acórdão paradigmático, tal como no recorrido, a compensação considerada não declarada foi

apresentada pelo contribuinte sob a égide da redação original do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, isto é, antes da alteração promovida pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004. Todavia, o acórdão paradigma, diferentemente do acórdão recorrido, entendeu ser devida a multa isolada de 75% em face da compensação não declarada, considerando ainda ser incabível falar-se em retroatividade benigna (art. 106, II do CTN) na hipótese. Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. Enquanto o Colegiado recorrido resolveu cancelar a multa isolada em face de suposta retroatividade benigna da Lei nº 11.051/2004, por entender que só caberia a exigência de tal multa quando observada fraude, conluio ou simulação, a Turma prolatora do acórdão paradigma manteve a multa isolada de 75%, por considerar que a nova redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, promovida pela Lei nº 11.051/2004 e seguintes, não deixou de considerar a conduta narrada como uma infração;

- desporta ainda outro julgado relacionado ao tema, proferido pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Senão vejamos o Acórdão paradigma nº 204-02.976 (Doc. 2):

Ementa: COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS E ORIUNDOS DE CRÉDITO PRÊMIO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A multa de ofício isolada imputável à declaração de compensação considerada não entregue por contrariar as disposições do parágrafo 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação do art. 4º da Lei nº 11.051/2004, tem vigência a partir de 30 de dezembro de 2004, consoante seus arts. 25 e 34. As alterações posteriores, inclusive a da Lei nº 11.488/2007, não modificaram essa circunstância. Recurso Voluntário Negado.

- a fim de melhor aclarar a divergência jurisprudencial aqui suscitada, faz-se necessário trazer à colação excertos do relatório e voto condutor do paradigma, *litteris*: [...];

- portanto, em caso fático similar ao dos autos - aplicação de multa isolada por compensação considerada não declarada em virtude da utilização de créditos de terceiros, e tendo como parâmetro a redação conferida ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 pela Lei nº 11.051/2004, observa-se que o órgão prolator do paradigma manteve a penalidade aplicada no percentual de 75%, diferentemente do acórdão recorrido que, ao deparar-se com a mesma situação, não tendo vislumbrado nenhuma das circunstâncias elencadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, cancelou a referida multa que somente persistiria se, além do crédito a ser compensado ser pertencente a terceiro, se vislumbrasse fraude, dolo ou conluio. Cabe notar inclusive que o paradigma chega a mencionar que a Lei nº 11.196/2005 aclarou a multa a ser aplicada nos casos do §4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 (compensação não declarada);

- depreende-se da análise dos paradigmas que foram adotados posicionamentos distintos para pressupostos fáticos e jurídicos semelhantes, relativamente à matéria objeto deste recurso especial;

- registre-se, ademais, que os paradigmas supratranscritos que instruem a presente não foram reformados pela Câmara Superior;

- dessa forma, demonstrada está a similitude fática e a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas, nos termos do artigo 67 do RI-CARF (Portaria MF nº 256/2009), requer a União o conhecimento do presente recurso especial por divergência;

- cabe registrar que as razões de configuração da divergência podem ser aproveitadas, a um só tempo, para complementar as que serão utilizadas para embasar o pedido de reforma;

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e porque a interpretação adotada pelos acórdãos paradigmas dão melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, é que deve prevalecer, também no caso, o entendimento adotado pela divergência;

FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o artigo 18, caput, da Lei 10.833/2003, em sua redação original, dispunha: [...];

- a Lei nº 11.051/2004 alterou o caput do dispositivo supratranscrito e nele introduziu o §4º, restando a sua redação nos seguintes termos: [...];

- observe-se que, a teor do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito seja de terceiros, refira-se a "crédito-prêmio", refira-se a título público, seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado ou não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. Assim sendo, depreende-se do dispositivo acima transcrito que, na hipótese em que o crédito seja de terceiros e/ou não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, tal qual a hipótese dos autos, deve ser aplicada a multa isolada;

- para a determinação do percentual aplicável, não é preciso muito esforço hermenêutico para se proceder a uma interpretação sistemática do dispositivo em comento com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicando-se o percentual de 75% (inciso I) ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude (inciso II);

- importa também mencionar que o parágrafo supra se limitou a introduzir uma nova nomenclatura, qual seja, "compensação não declarada", e não um novo instituto. Com efeito, as hipóteses correspondentes a essa compensação não declarada já se encontravam previstas na legislação tributária, tendo sido apenas dotadas de nova vestimenta, sem qualquer alteração de sua natureza jurídica;

- é certo que o legislador, em lugar de aludir simplesmente à "multa isolada", refere-se a "multa prevista no caput". Essa tem sido a fonte da divergência acerca da correta interpretação do dispositivo legal em comento;

- todavia, a citada alteração legislativa não retirou do ordenamento jurídico a possibilidade de aplicação de multa isolada no percentual de 75% na hipótese de compensação considerada não declarada em que não reste caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964;

- o que a Lei nº 11.051 de 2004 fez foi excluir a multa isolada para os casos em que a compensação é em tese permitida, mas no caso concreto o contribuinte, sem que tenha adotado comportamento tipificado como crime tributário, não faz jus a ela, de modo que não é homologada. Nos demais casos, porém, em que a compensação não é sequer admitida em tese, isto é, em que é juridicamente impossível, o contribuinte acha-se passível da aplicação da

multa isolada. O legislador houve por bem deixar no caput a sanção prevista para as hipóteses de infração passíveis de serem enquadradas como crime tributário, enquanto para os casos de compensação indevida, mas não enquadráveis como crime, a hipótese de sanção foi deslocada para o § 4º. De qualquer forma, nenhuma hipótese de compensação juridicamente impossível que era punida com a multa isolada na redação original da Lei nº 10.833, de 2003, deixou de ser-lo com as mudanças efetuadas pela Lei nº 11.051, de 2004;

- a sanção prevista no § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, não ficou circunscrita aos casos em que a multa é qualificada pelo evidente intuito de fraude. Se assim fosse, o legislador não julgaria necessário desdobrar as hipóteses de sanção em duas subdivisões, a do caput e a do parágrafo 4º. Além disso, o § 2º do artigo 18 (também modificado pela Lei nº 11.051, de 2004), limita-se a prescrever a multa qualificada (então combinada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), para a hipótese de infração descrita no caput, sem fazer a menção ao § 4º do mesmo artigo. Isso significa que, apurada a infração descrita neste último parágrafo, a multa cabível pode ser tanto qualificada como simples, dependendo das circunstâncias. A interpretação correta é que o legislador, com a nova redação do § 2º do artigo 18 quis deixar claro que nas situações previstas no caput a multa deve ser de no mínimo 150%, e não que, em qualquer caso, deve ser aplicada a multa apenas se ficar caracterizada a prática de infração classificável como crime. Para as hipóteses do § 4º, que não é abrangido pelo disposto no § 2º, a autoridade fiscal poderá aplicar, em face das circunstâncias do caso concreto, tanto a sanção simples, no percentual de 75%, como a sanção qualificada, no percentual de 150%;

- logo, incabível falar-se em retroatividade benigna ao caso, dado que não estão presentes as condições impostas pelo art. 106 do CTN;

- importa, ao fim, mencionar que o legislador, atento à necessidade de melhor esclarecer a aplicabilidade da norma, com vistas a evitar a perpetuação de discussões semelhantes à presente, alterou a redação do § 4º do artigo 18 da Lei nº 10.833/03, com a edição da Lei nº 11.196/2005, *verbis*: [...];

- com a nova redação, fica evidente a possibilidade da hipótese prevista no § 4º (compensação não-declarada) da multa ser aplicada no percentual de 75%, requerendo, como pressuposto para a aplicação da alíquota de 150%, a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

- assim, demonstrado o cabimento da multa isolada de 75% no caso de compensação não declarada em que não esteja caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/1964, tendo como parâmetro a nova redação conferida pela Lei nº 11.051/2004 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, requer a União o provimento do presente recurso para reformar decisão *a quo* no sentido de manter a integridade da autuação.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 03/08/2015, deu seguimento ao recurso, com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A divergência suscitada pela Recorrente diz respeito ao cancelamento da exigência de multa isolada de 75%, aplicada com amparo no art. 18 da

Lei n. 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, nas hipóteses de compensação não declarada. No seu entender, a orientação adotada no acórdão recorrido nega vigência ao §4º do artigo 18 da Lei 10.833/2003, ao considerar que somente haveria a aplicação da multa isolada se os requisitos presentes no §4º fossem somados aos do caput. Desse modo, na linha adotada pelo acórdão recorrido, somente haveria a multa se, cumulativamente, o crédito for de terceiro, não se referir a tributos ou contribuições administrados pela SRF e ficar caracterizada a fraude, conluio ou sonegação. Assim, defende a tese de que subsiste a multa isolada para duas situações distintas: a) Fraude, conluio e sonegação; ou b) Hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com as alíquotas correspondentes do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nº 3102-001.707 e 204-002.976. Vejamos suas ementas:

[...]

O acórdão recorrido decidiu no sentido de aplicação de "multa isolada" apenas seria cabível nas hipóteses de prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, sonegação, fraude e conluio, hipóteses estas não tipificadas nos autos, em decorrência da nova redação que foi dada à Lei 10.833/2003 pela Lei nº 11.051/2004. Por sua vez, nos acórdãos paradigmas mantiveram-se a multa isolada por considerar que a nova redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, promovida pela Lei nº 11.051/2004 e seguintes, não deixou de considerar a conduta narrada como infração.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

Em 04/09/2015, a contribuinte foi cientificada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN. Antes disso, porém, em 16/05/2014, ela já havia apresentado as **contrarrazões** ao recurso, com os seguintes argumentos:

DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA PGFN

- o § 10 do art. 67 do RICARF estabelece que:

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

- ao interpor o recurso especial, a PGFN colige, para fins de divergência, dois Acórdãos em que foi adotado o entendimento de que, durante a vigência da Lei nº 11.051/2004, mesmo nos casos de compensações consideradas não declaradas, e não apenas quando nelas presente intuito de fraude, seria possível a exigência da multa isolada de 75% do contribuinte, conforme as ementas abaixo transcritas: [...];

- ocorre que a CSRF, há muito, já adota o entendimento de que, para os casos de compensações consideradas não declaradas (apresentadas durante a vigência da Lei nº 11.051/2004), somente pode ser aplicada a multa isolada, de que trata o §4º, do art. 18, da Lei nº 10.833/2003, se nelas houver evidente intuito de fraude;

- a fim de demonstrar o entendimento pacífico da CSRF sobre a matéria, a recorrida transcreve abaixo a ementa de Acórdão da CSRF, recentemente proferido, em que, por unanimidade de votos, foi negado provimento a recurso especial então interposto pela PGFN, para que se mantivesse, definitivamente, o cancelamento da multa isolada exigida de contribuinte que teve a sua compensação considerada não declarada, em situação fática idêntica à da RECORRIDA (Acórdão nº 9101-001.676 - ementa transcrita);

- vale transcrever, ainda, trecho do voto conduzido pela Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, no Acórdão da CSRF, acima referido: [...];

- por meio da análise do Acórdão acima mencionado, é possível verificar que o entendimento adotado pela CSRF sobre a matéria em discussão no presente recurso especial é no sentido de que a Lei nº 11.051/2004 previa a aplicação de multa isolada somente nos casos de compensação consideradas não declaradas em que houvesse a prática de evidente intuito de fraude e, portanto, durante a vigência da referida legislação, não poderia ser exigida multa isolada, nesse caso (de compensação considerada não declarada), caso não restasse comprovada a fraude naquela compensação;

- por meio do exame dos acórdãos paradigmados pela PGFN, bem como do Acórdão da CSRF nº 9101- 001.676, acima analisado, verifica-se que, nos termos do §10 do art. 67 do Regimento Interno do CARF, eles não podem servir de divergência jurisprudencial para fins de seguimento do recurso especial, uma vez que o entendimento por eles adotado já foi superado pela CSRF;

- tendo em vista a superação, pela CSRF, do entendimento adotado pelos acórdãos paradigmados ser flagrante, devem ser eles desconsiderados como divergência para fins de admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN, devendo, consequentemente, o recurso especial não ser conhecido;

- além disso, deve ser observado também que o Acórdão da CSRF nº 9101-001.676, que adotou entendimento diverso daquele dos paradigmados, foi proferido em 16.05.2013; ou seja, em data anterior à interposição do recurso especial da PGFN, o que reforça, ainda mais, que, em 25.03.2014 (data de interposição do recurso especial), o entendimento dos paradigmados já se encontrava absolutamente superado pela CSRF;

- ou seja, está claro que a tese de defesa objeto do recurso especial da PGFN e o entendimento adotado nos paradigmados, por ela (PGFN) coligidos para fins de demonstração de divergência jurisprudencial, já foram superados pela CSRF;

- nesse particular, a própria CSRF vem reconhecendo expressamente que não é apto para fins de comprovação de divergência jurisprudencial o acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso especial, tiver sido por ela (CSRF) superada. Eis a ementa de recente acórdão da CSRF nesse sentido (Acórdão nº 9101-001.663 - ementa transcrita);

- assim, o recurso especial da PGFN sequer deve ser conhecido, pois, a tese nele aduzida, já foi, há muito, superada pela CSRF;

DA IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL DA PGFN

- ainda que, por hipótese, o recurso especial da PGFN venha a ser conhecido, a ele deve ser negado provimento, conforme se demonstrará a seguir;

- os argumentos suscitados pela PGFN para justificar a interposição do recurso especial não poderiam ser mais equivocados e, portanto, não podem prevalecer, devendo ser mantido o entendimento do acórdão recorrido, uma vez que a multa isolada exigida no auto é descabida, pois, na época em que a DCOMP da recorrida foi apresentada, a legislação em vigor restringia a aplicação da multa isolada aos casos em que a compensação era considerada não declarada por conta de fraude;

- de fato, a figura da compensação não declarada foi criada pela Lei nº 11.051, de 2004, que introduziu o § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96, do seguinte teor: [...];

- a Lei nº 11.051/04 também alterou a redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/03, alterando-lhe o caput e o § 2º e introduzindo um parágrafo 4º a esse dispositivo, como segue: [...];

- ou seja, o caput do art. 18 da Lei nº 10.883, de 2003, prevê a aplicação de multa isolada e a prevê na hipótese em que ficar caracterizada fraude. E por que é assim? Porque no § 2º, a referida lei estipula que o percentual a ser aplicado é o do inciso II (150%) do caput ou o do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (225%). Vale dizer: as duas hipóteses a que se refere o § 2º são de multa qualificada simples (150%) ou de multa qualificada majorada (225%), não havendo previsão de multa não qualificada (ou seja, de 75%) no caso de compensação não declarada (§ 4º), dai por que somente no caso de esta (compensação não declarada) ter evidente intuito de fraude é que seria legalmente possível exigir multa isolada;

- somente com a Lei nº 11.196, de 21.11.2005, é que (em relação às compensações não declaradas) passou a existir previsão para aplicação de uma multa isolada (não qualificada) de 75%; vale dizer, apenas com essa lei é que as compensações não declaradas deixaram de estar atreladas à multa qualificada de 150% ou à multa qualificada majorada de 225%, força do que passou, então, a ser legalmente possível exigir multa isolada em decorrência delas, mesmo que inexistente evidente intuito de fraude;

- nessa conformidade, equivoca-se a PGFN ao afirmar, em seu recurso especial, que o caput e o § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação conferida pela Lei nº 11.051/2004, teria previsto multas isoladas para situações totalmente autônomas entre si e, portanto, seria possível exigir multa isolada no percentual de 75% nos casos de compensações consideradas não declaradas, mesmo que não restasse caracterizada a ocorrência de fraude;

- neste particular, a própria PGFN coloca em dúvida se, sob a égide do caput e o § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação conferida pela Lei nº 11.051/2004, a exigência da multa isolada em casos como o da recorrida seria possível, ao afirmar que "(...) o legislador, atento à necessidade de melhor esclarecer a aplicabilidade da norma, [...]. Com a nova redação, fica evidente a possibilidade da hipótese prevista no § 4º (compensação não-declarada) da multa ser aplicada no percentual de 75% (...)";

- vê-se, portanto, que a PGFN reconhece que apenas com a alteração promovida pela Lei nº 11.196/2005 passou a existir a previsão expressa da exigência da multa isolada em casos como o da recorrida, como se, antes do advento da Lei nº 11.196/05, ainda não fosse "evidente" a possibilidade de cobrança da referida penalidade;

- dessa forma, resta comprovado que, antes do advento da Lei nº 11.196/2005, não era possível aplicar multa isolada sobre compensações consideradas não declaradas, sem fraude, por falta de previsão legal;

- nesse mesmo sentido, além da própria CSRF (Acórdão nº 9101- 001.676), já vem decidindo, de forma reiterada, as 1^a e 3^a Seções do CARF: [...];

- verifica-se, portanto, que além de correto (já que em conformidade com a legislação então em vigor), o entendimento adotado pelo acórdão recorrido está em perfeita consonância com a jurisprudência pacífica do CARF e da CSRF sobre a matéria;

- dessa forma, não tendo havido fraude na compensação pleiteada pela recorrida e tendo sido ela protocolada em 19.01.2005, no período de vigência da Lei nº 11.051/2004, a multa isolada lançada no auto não lhe é aplicável, por falta de previsão legal;

- assim, deve ser integralmente mantido o acórdão recorrido e, consequentemente, negado provimento ao recurso especial interposto pela PGFN;

DO PEDIDO

- por todo o exposto, pede e espera a recorrida que o recurso especial da PGFN não seja conhecido, ou sendo isso, que ele seja improvido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei 10.833/2003 (com alterações posteriores), em razão de a contribuinte ter, em 19/01/2005, transmitido uma declaração de compensação (PER/DCOMP nº 35228.65883.190105.1.3.57-9168) para quitar débitos de imposto de renda retido na fonte - IRRF com crédito decorrente de pagamento a maior a título de contribuição de café.

Em razão de o crédito não se referir a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, a compensação foi considerada como não declarada, conforme despacho decisório exarado no processo nº 15374.000454/2007-94, que tratou especificamente da compensação (cópia às e-fls. 13 dos presentes autos).

Na sequência, houve uma representação interna para o setor de fiscalização, e, então, foi aplicada a multa isolada de 75%, que é objeto destes autos.

A decisão de primeira instância administrativa, Acórdão nº 12-21.780 - 2^a Turma da DRJ/RJOI, cancelou o lançamento com o entendimento de que em 19/01/2005 (data da transmissão do PER/DCOMP) "não havia previsão legal para a aplicação da multa isolada, no percentual de 75%, incidente sobre o valor total do débito compensado indevidamente, no caso de compensação considerada não declarada em face de pretensão de utilização de créditos não administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que somente ocorreu a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, que alterou o art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003."

Houve recurso de ofício, e a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) manteve o cancelamento da multa isolada, pelos mesmos fundamentos da decisão anterior.

Com a divergência suscitada em sede de recurso especial, a PGFN pretende restabelecer a multa isolada.

Em suas contrarrazões, a contribuinte apresenta inicialmente uma preliminar de não conhecimento do recurso especial, invocando o §10 do art. 67 do Anexo II do RICARF que foi aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com a alegação de que a tese aduzida no recurso especial da PGFN já foi superada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Quanto a esse ponto, é importante registrar que a regra regimental que tratava dessa questão de superação de tese pela CSRF (art. 67, §10, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009) não foi reproduzida no RICARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em razão da dificuldade de se fixar um critério objetivo para a sua aplicação.

Uma decisão da CSRF bastaria para se considerar que determinada tese está superada? Quantas decisões seriam necessárias para isso? A decisão posterior teria que fazer menção expressa às decisões anteriores cuja tese foi superada?

Atualmente, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com suas alterações posteriores, não mais fala que não servirá como paradigma o "acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF".

O que o regimento atual diz é que "não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente" (Art. 67, §15, incluído no atual RICARF pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Verificar se o "próprio" acórdão paradigma foi ou não reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente é procedimento que não traz os mesmos problemas da regra regimental anterior.

E os acórdãos paradigmas apresentados pela PGFN (Acórdãos nºs 3102-001.707 e 204-02.976 não foram reformados.

Portanto, de acordo com as regras atuais, as referidas decisões não encontram nenhum óbice para servirem como paradigmas de divergência.

Não bastassem essas questões regimentais, a alegação de tese superada não se sustenta por si mesma, uma vez que há decisão dessa própria 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-002.200, de 01/02/2016) mais recente que a decisão mencionada pela contribuinte em suas contrarrazões (Acórdão nº 9101-001.676, de 16/05/2013), mantendo a multa isolada de 75% no contexto da Lei nº 11.051/2004, decisão, aliás, tomada por unanimidade.

Desse modo, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN. O recurso deve mesmo ser conhecido, conforme manifestou a decisão monocrática que examinou sua admissibilidade.

Quanto ao mérito, é necessário transcrever as várias e sucessivas redações do art. 18 da Lei 10.833/2003:

Lei 10.833, de 29/12/2003 – 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, 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 (...)

§ 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.

Lei 11.051, de 29/12/2004

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.

(...)

§ 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.” (NR)

Lei 11.196, de 21/11/2005

Art. 117. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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)

Lei 11.488, de 15/06/2007

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)

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 o crédito utilizado pela contribuinte realmente não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal (crédito decorrente de pagamento a maior a título de cota de contribuição de café).

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 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 que a multa isolada em questão, no percentual de 75%, somente poderia ser aplicada para compensações realizadas a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 21/11/2005.

O que houve na verdade, com a introdução da Lei nº 11.196/2005, foi uma redução no percentual da multa, de 150% para 75%, para casos como o aqui analisado, em que

o contribuinte faz uso de crédito que não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, sem incorrer em fraude, e foi exatamente por isso que a Fiscalização, corretamente, já aplicou a multa no percentual de 75%.

Fica, portanto, prejudicado o fundamento que foi utilizado tanto pela decisão de primeira instância, quanto pela decisão de segunda instância administrativa para cancelar a multa isolada sob exame.

É importante observar que a contribuinte suscitou outras questões na fase de impugnação, além dessa que foi tratada nos parágrafos anteriores. Entretanto, o exame delas acabou ficando prejudicado no curso do processo, porque, como já mencionado, a multa foi cancelada pelo fundamento que ora está sendo afastado.

Na primeira instância administrativa a contribuinte alegou também: que seu procedimento de compensação estaria amparado por decisão judicial transitada em julgado; que posteriormente, em outra ação judicial, obteve liminar em mandado de segurança considerando que a compensação foi válida; que o auto não poderia ter sido lavrado nem mesmo sob o argumento da prevenção da decadência, já que o art. 63 da Lei nº 9.430/1996 determina que, nesses casos, o auto não pode incluir o lançamento de multa; que os débitos objeto da compensação foram declarados em DCTF, e que, portanto, eles estão sendo cobrados com acréscimo de juros moratórios e multa moratória de 20%, o que acarretaria a imposição cumulativa de duas multas; e que, quando muito, a multa só poderia ser exigida no percentual de 50%, por aplicação do art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007, combinado com o art. 106, II, c, do CTN.

Sobre as ações judiciais, a decisão de primeira instância administrativa assim se manifestou:

9. *Em sua impugnação, o interessado questiona o entendimento exarado pela DERAT, posto que alega que foi reconhecido judicialmente o direito de compensar os créditos decorrentes do pagamento indevido da cota de contribuição para o IBC com quaisquer tributos da União Federal.*

10. *Sobre a questão não cabe qualquer apreciação por este órgão julgador, posto que à compensação tida como não declarada, nas hipóteses especificadas pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação alterada pela Lei nº 11.051, de 2004, não cabem as reclamações e recursos próprios do processo administrativo fiscal, como consta expressamente no §13, c/c com os §§ 9º a 12, do art. 74 supracitado, e, inclusive, informado ao interessado no próprio despacho decisório.*

11. *Ademais, o interessado impetrou o mandado de segurança nº 2008.51.01.007399-9, perante a 27 Vara Federal do Rio de Janeiro, em 14/04/2008, visando a concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito do IRRF objeto da compensação realizada no processo administrativo nº 15374.000454/2007-94, a qual foi concedida, em 11/06/2008, pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região ao examinar o agravo de instrumento interposto pelo interessado (fls. 254/257).*

12. *Portanto, o que cabe examinar no presente processo é tão-somente a exigência de multa isolada de 75%.*

Essa manifestação, entretanto, não consistiu em fundamento para aquilo que efetivamente restou decidido na primeira instância administrativa (*obiter dictum*), porque a multa isolada acabou sendo cancelada naquela instância, por motivo distinto das questões relativas às ações judiciais.

E como a multa foi cancelada, não foi dada à contribuinte a oportunidade de recurso.

Como mencionado anteriormente, houve uma decisão administrativa exarada no processo nº 15374.000454/2007-94, que considerou a compensação como não declarada, e que ensejou a representação fiscal para o lançamento da multa. Mas é importante perceber que os reflexos dessa decisão administrativa para a multa isolada (que é objeto do presente processo) não abrange apenas a análise da natureza do crédito (se ele corresponde ou não a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal), mas principalmente o alcance das ações judiciais.

Vê-se também que há questões sobre as ações judiciais dirigidas para o próprio contexto da aplicação da multa isolada (Lei 9.430/1996, art. 63), e não apenas para o que foi decidido no processo nº 15374.000454/2007-94, em que se considerou a compensação como não declarada.

Além disso, há outras matérias contidas na impugnação cujo exame restou totalmente prejudicado em razão do que foi decidido na primeira instância administrativa, de modo que o processo deve retornar à Delegacia de Julgamento.

A caso vencedor, proponho a seguinte ementa:

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 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 que a multa isolada em questão, no percentual de 75%, somente poderia ser aplicada para compensações realizadas a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 21/11/2005. O que houve na verdade, com a introdução da Lei nº 11.196/2005, foi uma redução no percentual da multa, de 150% para 75%, para casos como o aqui analisado, em que o contribuinte faz uso de crédito que não corresponde a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, sem incorrer em fraude, e foi exatamente por isso que a Fiscalização, corretamente, já aplicou a multa no percentual de 75%. Uma vez afastado o fundamento que justificou o cancelamento da multa isolada desde a primeira instância, os autos devem ser devolvidos à Delegacia

de Julgamento para análise das demais matérias contidas na impugnação da contribuinte, cujo exame restou prejudicado em razão do que lá foi decidido anteriormente.

Desse modo, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para afastar o fundamento que justificou o cancelamento da multa isolada, determinando o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para análise das demais matérias contidas na impugnação da contribuinte, cujo exame restou prejudicado em razão do que lá foi decidido anteriormente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Flávio Neto, Redator designado

Na reunião de setembro de 2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN” ou recorrente), em face do acórdão n. 3201-001.484 (doravante “acórdão a quo” ou “acórdão recorrido”), em que é interessada **ICATU HOLDING S/A** (doravante “contribuinte” ou “recorrida”).

O i. Relator bem descreveu o caso e, em seu voto, compreendeu necessário apena a conduta praticada pelo contribuinte com multa isolada de 75%.

Não obstante o fundamentado voto do i. Conselheiro Relator, no mérito, divirjo quanto à possibilidade de cominação da multa isolada de 75% ao presente caso. Peço vénia para expor os fundamentos que me fizeram acompanhar a divergência da maioria do Colegiado.

Originalmente, o art. 18 da Lei n. 10.833/2003 possuía a seguinte redação:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n 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 n 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1 Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6 a 11 do art. 74 da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996. § 2 A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2 do art. 44 da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 3 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 pode observar, a matriz legal prescrita pelo legislador ordinário previa duas diferentes penalidades aplicáveis para casos envolvendo compensação tributária:

- **multa isolada de 75%:** cabível quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal, bem como quando o crédito ser de natureza não tributária;

- **multa isolada de 150%:** cabível quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, notadamente fraude, sonegação ou dolo.

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 punição:

- 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 n. 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 DCOMP em 2005, a qual não foi homologada pela autoridade fiscal. Em razão de o crédito não se referir a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, a compensação foi considerada como não declarada. No entanto, não houve 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%.

Nesse cenário, é preciso reconhecer a inaplicabilidade das multas isoladas de 75% e de 150% ao presente caso.

Vale observar que esse entendimento tem sido o adotado por este Colegiado da CSRF, a exemplo do acórdão n. 9101-002.261, de 01/03/2016.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

