



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.000352/2008-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.914 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** UNIPAC EMBALAGENS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Data do fato gerador: 18/12/2003, 30/01/2004, 04/02/2004

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. DECISÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Tal vedação, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência do art. 170-A, do CNT, situação não ocorrida neste processo.

Cabível a aplicação da multa prevista no art. 18, da Lei nº 10.833/03, na sua redação original, tendo em vista que a compensação não se efetivou por existir vedação expressa em lei.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.914 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.000352/2008-59

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-41.408 (e-fls. 148-157), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/10/2007

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO.

É devida multa isolada de 75% no caso de o contribuinte ter utilizado em compensação crédito decorrente de ação judicial não transitada em julgado, com base no caput do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, na sua redação original, vigente à época dos fatos, uma vez que tal procedimento já era vedado expressamente pelo artigo 170º do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Observo, inicialmente, que a numeração das folhas do processo às quais faço referência no Relatório e no Voto é aquela decorrente da digitalização dos presentes autos com vistas à sua inclusão no e-processo, e não a do processo físico.

Passo a relatar.

Em 02.01.2008 foi lavrado auto de infração contra o interessado acima identificado, com ciência por via postal em 06.02.2008, por meio do qual foi exigida multa isolada por compensação indevida no valor de R\$ 209.801,42 (fls. 46 a 49), com data de referência de 31.10.2007.

O Termo de Constatação encontra-se às fls. 41 a 44.

O Auditor-Fiscal relata que o contribuinte apresentou diversos pedidos/declarações de compensação utilizando como direito creditório crédito-prêmio de IPI, decorrente de ação judicial não transitada em julgado (Mandado de Segurança nº 2002.61.00.0281874).

As compensações foram liminarmente indeferidas pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo – Derat/SPO no processo nº 19679.018631/200391, por se tratar de crédito objeto de discussão judicial ainda não transitada em julgado.

O autuante continua afirmando que, por ocasião da lavratura do auto de infração, a ação judicial já havia transitado em julgado (em 16.02.2007), desfavoravelmente ao contribuinte, não havendo que se falar em efeito eficaz decorrente da referida ação.

O artigo 170<sup>a</sup> do CTN expressamente proíbe a compensação com base em ação judicial não transitada em julgado, o que sujeita o contribuinte à aplicação da penalidade prevista no artigo 18, §2º da Lei nº 10.833/2003 (texto original) c/c artigo 44, I da Lei nº 9.430/96.

A modificação legal levada a efeito pelas Leis nº 11.051/2004, 11.196/2005 e pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) não alterou o quadro, permanecendo o cabimento da multa isolada para o caso em tela, e acrescentando a hipótese em que o crédito decorre de crédito-prêmio de IPI como fundamento para que se considere não declarada e compensação (artigo 74, §12, II-b e II-d da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004). Com isso, permanece o sujeito passivo sujeito à penalidade prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005, c/c artigo 44, I da Lei nº 9.430/96.

O Auditor-Fiscal explica que a base de cálculo para a incidência da multa isolada é o valor correspondente à compensação indevida, consolidado até a data do pedido de compensação, conforme entendimento externado do artigo 30, §1º da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, com base no artigo 18, §2º da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelas Leis nº 11.051/2004, 11.196/2005 e 11.488/2007.

Elabora tabela em que demonstra o cálculo da multa, chegando à base de cálculo de R\$ 279.735,22 e aplicando a alíquota de 75%, tendo como resultado o montante de R\$ 209.801,42.

Em 07.03.2008 foi apresentada impugnação (fls. 53 a 62 e 75 a 79).

Afirma o contribuinte que impetrou mandado de segurança em 06.12.2002 para valer-se dos créditos-prêmio de IPI vencidos e vincendos, incentivo fiscal criado pelo Decreto-Lei nº 461/69, e que a sentença lhe foi totalmente favorável, sem qualquer ressalva ao pedido formulado, pelo que estava, e ainda está, amparado pela decisão judicial de creditar-se e compensar o crédito-prêmio de IPI, pelo que é ilícita a multa aplicada.

Cita a Súmula 213 do STJ, segundo a qual “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Ressalta que não houve descumprimento de uma obrigação a ensejar a sanção, já que as escriturações do creditamento e as compensações foram devidamente autorizadas judicialmente.

Além disso, aduz que, objetivando desistir das compensações, aderiu ao PAEX (MP nº 303) e parcelou todos os débitos tributários em aberto junto à RFB. Assim, equivocada a lavratura do auto de infração somente após a desistência da ação judicial.

Argumenta também que, se fosse devida a multa, a base de cálculo deveria ser reduzida do montante de R\$ 80.290,42, quitado à vista em razão de denúncia espontânea, para o valor de R\$ 199.444,80.

Prossegue afirmando haver ofensa aos princípios reguladores da relação entre fisco e contribuinte, quais sejam, do não-confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da informalidade e da moralidade.

Requer ao final o cancelamento da multa ou ao menos a sua redução à realidade dos fatos.

O processo foi encaminhado à DRJ de Ribeirão Preto tendo em vista sua competência regimental, porém em seguida devolvido a esta DRJ em São Paulo com o esclarecimento de que se trata de assunto no âmbito de apreciação desta unidade.

Cientificada dessa decisão em 28/08/2013, conforme Termo de ciência de fl. 162, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 27/09/2013, conforme protocolo de fls. 172, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Mérito**

Trata-se de auto de infração lavrado em face da Contribuinte visando a cobrança de multa isolada por compensação indevida no valor de R\$ 209.801,42, nos termos do art. 18, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pelas Leis nºs 11.051/04 e 11.196/05 e pelo art. 18, da Lei nº 11.488/07 (fls. 47 a 49).

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 41 a 44) a autoridade lançadora informa, em resumo, que: (i) o contribuinte realizou diversos pedidos de compensação pleiteando a utilização de créditos relativos ao crédito-prêmio de IPI decorrente de ação judicial não transitada em julgado - MS nº 2002.61.00.028187-4; (ii) as compensações foram liminarmente indeferidas pela DRF por violação ao art. 170A, do CTN (PA nº 19679-018.631/2003-91); (iii) o trânsito em julgado da referida ação judicial se deu em 16/02/2007, conforme consulta realizada no site do TRF da 3ª Região; (iv) como os pedidos de compensação utilizaram créditos derivados de ação judicial não transitada em julgado, é cabível a aplicação de multa isolada, sobre o valor indevidamente compensado, tendo em vista violação de expressa disposição legal (art. 170A, do CTN), na forma do art. 18, *caput*, e § 2º, da Lei nº 10.833/2003 (texto original) c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

### Termo de Constatação

| Processo / PERDCOMP nº                       | data do pedido de COMPENSAÇÃO | código                     | PA         | vencimento | Valor Original Compensado (R\$) | VALOR CONSOLIDADO NA DATA DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO (R\$) |
|----------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------|------------|------------|---------------------------------|----------------------------------------------------------|
| 19679-018.631/2003-91                        | 18/12/2003                    | 1708                       | 20/12/2003 | 24/12/2003 | 201,62                          | 201,62                                                   |
|                                              |                               | 1708                       | 27/12/2003 | 02/01/2004 | 577,18                          | 577,18                                                   |
| 07005.55640.300104.1.3.01-3194               | 30/01/2004                    | Valor Total da PER/DCOMP → |            |            |                                 | 199.444,80                                               |
| 07604.12456.040204.1.3.01-0415               | 04/02/2004                    | Valor Total da PER/DCOMP → |            |            |                                 | 79.511,62                                                |
| Total Compensado →                           |                               |                            |            |            |                                 | 279.735,22                                               |
| Multa Isolada por Compensação Indevida (%) → |                               |                            |            |            |                                 | 75%                                                      |
| Multa Isolada por Compensação Indevida →     |                               |                            |            |            |                                 | 209.801,42                                               |

A DRJ manteve o lançamento efetuado por entender adequada a imposição da multa isolada com base no caput do art. 18, da Lei nº 10.833/03, em sua redação original, já que o contribuinte utilizou-se, em DCOMP, de crédito derivado de decisão não transitada em julgado o que leva à violação direta do art. 170A, do CTN a ensejar a aplicação de referida multa.

A Recorrente reitera em Recurso Voluntário: (i) que realizou a compensação amparada por ordem judicial prolatada nos autos do MS nº 2002.61.00.028187-4; (ii) que levando em conta a evolução do entendimento da jurisprudência resolveu aderir em setembro de 2006 ao REFIS e ao PAEX, requerendo o parcelamento de seus débitos, “entre os quais aqueles representados pelas declarações de compensação não homologadas dos seus créditos-prêmio”, e, em cumprimento a exigência legal neste sentido, desistindo da ação judicial mandamental proposta” (fl. 173 e 174). Informa que adicionou aos valores parcelados a multa moratória de 20% sobre o total, e conclui que já arcou, quando da adesão ao parcelamento, com a multa inerente ao suposto descumprimento da obrigação tributária.

No mérito propriamente dito, postula o cancelamento do auto de infração, tendo em vista a legalidade da contada da Recorrente, consistente na efetivação da compensação tributária, nos termos e limites fixados em decisão judicial, e a consequente ilegalidade da multa isolada punitiva aplicada.

No tocante à legalidade, explica que o art. 170A, do CTN não tem o conteúdo de norma complementar à Constituição Federal, eis que não dispõe sobre as matérias descritas no art. 146, da CF – trata-se de disposição de lei ordinária inserida no corpo do CTN, não desfrutando de nível hierárquico superior, relativamente às demais leis ordinárias. Assim, não prevalece sobre as normas que atribuem à sentença proferida em mandado de segurança o atributo da auto executoriedade, na forma do art. 12, da Lei nº 1.533/51 e art. 4º, da Lei nº 4.381/64 e art. 5º, LXIX, da CF.

Aduz que, ainda que se entenda que a legislação vigente à época da transmissão das DCOMPs vedasse a compensação efetivada (a despeito da ordem judicial autorizadora), merece ser cancelada a multa, tendo em vista a inexistência, na época, de disposição legal expressa tipificando a conduta da Recorrente como autorizadora da aplicação de tal penalidade

específica. Isso porque, as compensações realizadas por ela são anteriores a vigência do art. 74, § 12, inciso III, letras b e d, da lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051/04, dispositivos que conferiram efetividade ao art. 170A, do CTN. Assim, em nome do princípio constitucional da irretroatividade não se pode cogitar de ilegalidade as compensações realizadas pela Recorrente.

Quanto à ilegalidade da multa aplicada, alega que o art. 18, da Lei 10.833/03 exige a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (fl. 178), o que não foi demonstrado nem no Auto de Infração, nem no Termo de Constatação Fiscal.

Por fim, argumenta que a multa aplicada é excessiva e desproporcional à infração supostamente praticada, consubstanciando afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da vedação da utilização do tributo ou de penalidade tributárias com efeito de confisco.

Vejamos:

Antes de tudo é necessário ter em mente a redação dos dispositivos legais envolvidos, já que passaram por várias alterações legislativas, o que poderia gerar alguma confusão quanto da aplicação da norma. Como visto acima, as DCOMPS foram apresentadas nas seguintes datas 18/12/2003; 30/01/2004 e 04/02/2004. Assim, a multa isolada aplicada leva em conta a redação original do art. 18, *caput* e § 2º, da MP 135, de 30/10/03, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/03. Confira:

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.

(...)

§ 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.

(grifou-se)

Portanto, da leitura do citado dispositivo, vê-se que da redação original do art. 18 se extraem três situações que podem gerar a compensação chamada indevida cuja consequência é a aplicação da multa prevista no art. 44, incisos, I e II, da Lei nº 9.430/96 (conforme o caso): (i) quando houver expressa disposição legal que impossibilite a compensação pleiteada; (ii) quando o crédito for de natureza não tributária; e (iii) nas situações em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio, na forma dos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64.

No caso concreto ora analisado é fato incontroverso que o Contribuinte realizou pedidos de compensação com base em créditos derivados de ação judicial não transitada em julgado.

Neste ponto, importante consignar que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser regulamentadas por lei complementar, na forma do art. 146, inciso III, da CF,

e quem fez essas vezes foi o Código Tributário Nacional que, apesar de originariamente ordinária, foi recepcionada com *status* de Lei Complementar. O art. 170A, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico pela LC nº 104/01, tendo tal dispositivo natureza de norma complementar.

Sobre esse ponto, é importante destacar que até a edição da LC nº 104/01 não existia norma expressa no CTN que impedisse a efetivação de compensações com lastro em decisões judiciais sem o trânsito em julgado, contudo, a sua edição, em 10 de janeiro de 2001, incluiu o art. 170-A, ao CTN, *verbis*:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, **antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.** (grifou-se)

A partir de então, é indubitável que não é possível o pedido de compensação com base em crédito decorrente de decisão judicial sem o respectivo trânsito e julgado. Contudo, debateu-se na doutrina e na jurisprudência o momento a partir do qual tal dispositivo deveria ser aplicado. A questão restou resolvida no âmbito do Recurso Especial nº 1.164.452/MG, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25/08/2010, ao qual se atribuiu efeitos de recurso repetitivo, decisão que, por força do disposto no art. 62-A do RICARF, deve ser adotada para o presente caso, e cuja ementa passo a transcrever:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.
2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, **todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001.** Precedentes. 3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(grifou-se)

A ação mandamental nº 2002.61.00.028187-4 aclamada pelo Contribuinte para fazer jus à compensação foi proposta em **06/12/2002** (conforme consulta efetuada no site da Justiça Federal de São Paulo), portanto após a edição da LC nº 104/01, motivo pelo qual não resta razão ao Contribuinte, já que a ação foi proposta quando aludida proibição já encontrava-se em vigor em nosso ordenamento jurídico.

Além disso, após pesquisar no site do TRF da 3ª Região, verifiquei que a 6ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento a Apelação da União Federal e a Remessa Necessária. Consignou o relator que a ação foi proposta em 06.12.2002 visando o reconhecimento do direito ao crédito-prêmio de IPI relativo às operações ocorridas nos últimos dez anos, bem como às operações futuras. Contudo, afastado o período prescricional, o benefício fiscal já se encontrava extinto, razão pela qual deve ser negada a segurança.

Desta forma, se os pedidos de compensação foram realizados na égide da redação originária do art. 18, da Lei nº 10.833/03, como já assinalado acima, postulando a compensação

de créditos decorrentes de ação judicial não transitada em julgado, **tem-se clara hipótese de violação a disposição expressa de lei – o art. 170A, do CTN.**

Ademais, na redação originária de citado dispositivo não se exigia a prova de falsidade para aplicação da multa isolada, como alegou o Contribuinte em sua defesa, uma vez que tal requisito, somente passou a ser exigido após a edição da Lei nº 11.488/07, que deu a atual redação ao dispositivo:

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) (grifou-se)

Portanto, ao tempo dos fatos geradores não havia necessidade de prova de falsidade para imputação da multa isolada, razão pela qual correta a narrativa dos fatos e a descrição legal da conduta destacada no Auto de Infração e no Termo de Constatação Fiscal, assim como sua ratificação pela decisão da DRJ.

Por fim, como já decidido pelo colegiado *a quo*, a vinculação do agente público, inclusive Conselheiros do CARF, ao Princípio da Legalidade, não permite a decisão em sentido contrário à lei vigente.

Para que possa ser adotada decisão pelo cancelamento da multa, deveria a recorrente demonstrar motivo pelo qual não se enquadra no fato gerador da norma punitiva, não sendo possível a este Conselho, a pretexto de analisar o caso concreto, atacar o conteúdo da própria norma.

Como se sabe, no Ordenamento Jurídico brasileiro, o controle de legalidade e constitucionalidade dos atos normativos é próprio do poder judiciário, não cabendo ao CARF desconsiderar a aplicação da lei em virtude de eventual descumprimento dos Princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco, de origem constitucional.

É nesse sentido que se aplica a Súmula CARF nº 2, ao prever a incompetência deste Tribunal Administrativo para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Confira:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Como se sabe, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Portanto, não merecem razão os argumentos da Recorrente, devendo ser mantida a autuação e a bem lançada decisão da DRJ.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim