ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.000944/2009-51

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

Processo nº	19515.000944/2009-51
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.132 – 1ª Turma**
Sessão de	11 de abril de 2019
Matéria	IRPJ
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VISCOPAR COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EXERCÍCIO: 2008

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), André Mendes de Moura e Cristiane Silva Costa, que lhe negaram provimento. O conselheiro André Mendes de Moura acompanhou o relator pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e Nelso Kichel (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 296/313) interposto pela PGFN contra o acórdão 1102-000.823 da 2° Turma da 1° Câmara que restou assim ementado e decidido:

> *ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Exercício: 2008*
>
> *MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.*
>
> *O dispositivo legal que estabelecia a imposição de multa isolada em decorrência do indeferimento de compensação na hipótese em que não caracterizado o evidente intuito de fraude deixou de vigorar no período de vigência da Lei n. 11.051, de 2004.*
>
> *Recurso voluntário provido*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e os acórdãos paradigmas nº 3201-00.220 e 204-02.976 no tocante 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.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados:

Acórdão nº 3201-00.220

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS. RESTITUIÇÃO. SÚMULA 3° CC Nº 6.

Não compete à Secretaria da Receita Federal promover a restituição de obrigações da Eletrobrás nem sua compensação com débitos tributários.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/1999, 01/0412000 a 30/04/2000, 01/08/2000 a 30/11/2000, 01/06/2001 a 31/07/2001, 01/10/2001 a 31/10/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/09/2003 a 30/09/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação de multa isolada, no percentual de 75%, sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida nas hipóteses de o crédito ser de natureza não tributária e não ter sido demonstrado o evidente intuito de fraude.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Acórdão nº 204-02.976

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2006

Ementa: COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS E ORIUNDOS DE CRÉDITO PRÊMIO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.

A multa de oficio isolada imputável à declaração de compensação considerada não entregue por contrariar as disposições do parágrafo 12 do art. 74 da Lei n° 9.430/96, com a redação do art. 4º da Lei n° 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 n° 11.488/2007, não modificaram essa circunstância.

Recurso Voluntário Negado

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

Em despacho de admissibilidade (fls. 315/318), fora dado seguimento ao recurso.

Não foram apresentadas contrarrazões ao Recurso da PGFN pela Contribuinte.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade para conhecer do Recurso Especial da PGFN.

Mérito

O acórdão recorrido aplicou entendimento de que em razão da nova redação dada pela Lei nº 11.051/04 ao artigo 18 da Lei nº 10.833/03, a multa isolada deveria ser cancelada em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II do CTN. Indo além, o acórdão considerou que, após a edição do art. 25 da Lei nº 11.051/04, somente poderia ser exigida a multa isolada de 150%, contudo, unicamente nos casos em que restasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Por outro lado, a ora Recorrente defende a aplicação do art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.051/04, que em seu entender manteve a multa

isolada para duas situações distintas: i-) fraude, conluio e sonegação e ii-) hipóteses previstas no 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, 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 haveria de se falar em retroatividade benigna ou não incidência da penalidade.

Discordo da Recorrente.

Pois bem, no presente caso, a compensação foi considerada como não declarada o que, segundo a legislação antiga (antes da edição da Lei 11.051/04) provocaria a aplicação da multa de 150%.

Contudo, com a edição da Lei n. 11.051/04 que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, a situação dos autos não provoca a aplicação de multa, vez que inexistente dolo ou fraude.

Com a nova legislação, criou-se a figura da compensação não-declarada e a imposição da multa isolada ficou restrita aos casos em que comprovadamente ocorreu sonegação, fraude ou conluio. Vejamos como ficou a o texto legal com a edição da Lei 11.051/04:

> *"Art. 4° O art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*
>
> *"Art. 74. (...)*
>
> *§ 3° (...)*
>
> *IV- o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal SRF;*
>
> *V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e*
>
> *VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.*
>
> *(...)*
>
> *§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*
>
> *I- previstas no § 3° deste artigo;*
>
> *II - em que o crédito:*
>
> *a) seja de terceiros;*

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

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal SRF.

§ 13. O disposto nos §§ 2° e 5° a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14. A Secretaria da Receita Federal SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação." (NR)

(...)

Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(...)

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

Não tenho dúvidas de que o texto legal deixa muito claro que a multa isolada no caso de compensação considerada não-declarada seria aplicável somente nas hipóteses de cometimento das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64. Não há espaço para dúvida. A identificação e comprovação de cometimento de tais infrações é condição indispensável para aplicação da multa isolada.

Aproveito-me aqui do histórico legislativo superveniente trazido pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido:

Em 21.11.2005, a Lei n. 11.196/05 modificou novamente a matéria para admitir a imposição de multa isolada por compensação indeferida pela SRF (inclusive nas hipóteses de compensação tida por não-declarada) nos casos em que não

estivesse presente o evidente intuito de fraude de que trata a Lei n. 4.502/64 (arts. 71 a 73).

Citada legislação restabeleceu a previsão legal de imposição de multa isolada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do valor indevidamente compensado, inclusive nas hipóteses em que a compensação fosse tida por não declarada pela SRF, mantendo-se a penalidade prevista no art. 44, II da Lei n. 9.430/96 exclusivamente para os casos em que presente o evidente intuito de fraude do contribuinte no procedimento de compensação. Veja-se, nesse sentido, o tratamento dado pela Lei n. 11.196/05 (art. 117) à matéria, em especial no que se refere ao art. 18, § 4º da Lei n. 10.833/03, verbis*:*

"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.

§ 5° Aplica-se o disposto no § 2o do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4° deste artigo." (grifos nossos)

A Medida Provisória n. 351/07, convertida na Lei n. 11.488, de 2007, modificou novamente a regulamentação normativa do tema, especialmente para estabelecer que a multa de ofício em referência seria imponível em razão de não homologação da compensação quando comprovada eventual falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, mantendo-se no mais as demais disposições da legislação anterior. Veja-se, nesse sentido, o disposto no art. 18 de referida MP, verbis:

"O art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa 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.

.....

§ 2° 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 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, duplicado na forma de seu § 1o, quando for o caso.

§ 5° Aplica-se o disposto no § 2o do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2o e 4o deste artigo."

Considerando o histórico acima trazido é possível verificar que a partir da vigência da Lei n. 11.051/04, de fato, as únicas hipóteses para aplicação de multa isolada por compensação não-declarada pela Receita Federal referem-se às situações em que identificada conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio, situações essas que não fora identificadas nos presentes autos.

Assim é que, diante da alteração da legislação superveniente sobre a multa de ofício, bem como do respeito ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, II, alínea "c" do CTN, é cabível a aplicação da *lex mitior* para exoneração da multa de ofício em referência, por não ter sido verificado, no caso concreto, nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003).

Destaco recente decisão desta Conselho neste sentido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA QUALIFICADA SOBRE OS DÉBITOS NÃO COMPENSADOS. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INAPLICABILIDADE.

Incabível a imposição da multa isolada qualificada em virtude de débitos indevidamente compensados quando não comprovada a conduta dolosa por parte da pessoa jurídica nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007. Considerando que a transmissão da DCOMP se deu entre 10/11/03 e 17/12/04, ou seja, antes da vigência da Lei 11.051/04, não há que se falar em Pedido de Compensação não Declarada, não sendo caso de dolo, fraude ou simulação, de se afastar a imposição da multa.

COMPENSAÇÃO. INFRAÇÕES. E PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a retroatividade benigna e cancela-se a aplicação de multa isolada lançada sob a égide da Lei 10.833/2003, em sua redação original, por compensação de débitos com créditos não tributários ou de terceiros quando tratar-se de compensação não homologada, por decisão da autoridade administrativa, isso porque referida multa a partir das inovações legislativas trazidas pela Lei n° 11.051, de 2004, foi situada em outro contexto: o das compensações consideradas não declaradas, a teor do § 4o do art. 18 da Lei n° 10.833, de 2003.

Assim, entendo como improcedentes os argumentos trazidos pela Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Peço vênia ao ilustre Relator para, no mérito, divergir de seu entendimento, no entanto compreendo que no caso assiste razão à Recorrente.

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

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

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

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *(...)*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

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

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

> *Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de* ***multa isolada*** *sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o* ***crédito ser de natureza não tributária****, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

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

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

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

No caso dos autos, a Receita Federal analisou a compensação pretendida pelo contribuinte em 21 de agosto de 2006, por meio do despacho decisório de fl. 8-12, e decidiu por "não admitir" a compensação, nos seguintes termos (grifos do original):

> *Assim sendo, à vista da documentação apresentada e das questões de direito acima expostas, conclui-se ser inaceitável a compensação ora pretendida, posto que* ***o crédito alegado pela interessada não tem origem nas operações realizadas pelo contribuinte, mas decorre de uma cessão de terceiro****, caracterizando modalidade de compensação a qual, como já demonstrado, não encontra amparo na legislação tributária, para fins de restituição e/ou compensação. Note-se que a cessão de crédito foi feita à VISCOPAR COMERCIAL E INDUTRIAL LTDA., empresa que não se confunde com a INVESTPLAN AGROINDUSTRIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S.A.* ***Além disso, o crédito alegado pela interessada não se refere a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal****, não se referindo a tributo ou contribuição federal administrados pela Secretaria da Receita Federal, pagos a maior ou indevidamente.*
>
> *(...)*

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

Em 20 de março de 2009 foi então lavrado o auto de infração que ora se discute (fls. 133 e ss.), o qual pretendeu a aplicação de multa isolada no percentual de 75%, indicando como bases legais o artigo 18 da Lei 10.833/2003 com redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005 e pelo art. 18 da Lei 11.488/2007.

O contribuinte teve **ciência do auto de infração em 2 de abril de 2009**. Nessa época, a redação do artigo 18 da Lei 10.833/2003 era dada pela Lei 11.488/2007, nos seguintes termos (grifamos):

> *Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de* ***multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração*** *apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no* ***percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro****, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º* ***Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1o, quando for o caso****.*

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

Não obstante, o fato praticado pelo contribuinte (i.e., apresentar PER/DCOMP pretendendo utilizar créditos de natureza não tributária, sem fraude) não deixou de ser penalizado. Isso porque a legislação permaneceu prevendo multa isolada para tal

conduta, só que então sob outra denominação, qual seja, a de "compensação não declarada". É o que dispôs o § 4º do artigo 18 da Lei 10.833/2003, também com redação dada pela Lei 11.488/2007, **acima transcrito**.

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

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

Pois bem. Voltando ao caso dos autos, impugnada a cobrança e tendo havido recurso a este CARF, o voto condutor do acórdão recorrido, em sessão de 5 de dezembro de 2012, afastou a aplicação da multa isolada por aplicação ao caso do princípio da retroatividade benigna, por entender que a penalidade relativa à compensação não admitida pela receita federal sem a ocorrência de fraude teria sido retirada do ordenamento jurídico brasileiro pela Lei 11.051/2004, sendo que apenas com o advento de legislação posterior à conduta analisada nos autos (i.e., Lei 11.196/2005) é que referida penalidade voltaria a ter previsão legal específica (fl. 246).

De fato, a Lei 11.196/2005 alterou o § 4o do artigo 18 da Lei 10.833/2003, passando este a ter 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.*

No entanto, como visto, Lei 11.951/2004 não deixou de definir o ato de entrega de declaração com créditos de natureza não tributária como infração, mas tão somente mudou a denominação da conduta, deixando de considerar a declaração como "não homologada" e passando a tratá-la como "não declarada".

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

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

> *§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação* ***não homologada****, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015, conversão da MP nº 656, de 07/10/2014)*

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

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

> *Art. 18. (...)*
>
> *§ 4o Será também exigida* ***multa isolada*** *sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a* ***compensação for considerada não declarada*** *nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1o, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

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

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004
>
> MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS QUE NÃO SÃO RELATIVOS A TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL
>
> A compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal (que abrange os créditos que nem mesmo tem natureza tributária) enseja a aplicação de multa isolada, seja pela redação original do art. 18 da Lei 10.833/2003, seja pela redação dada pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005, seja pela redação da Lei 11.488/2007. As meras mudanças de redação, de terminologia e de disposição do texto não são suficientes para indicar que houve em determinado momento supressão da mencionada hipótese ensejadora da multa. O que houve em determinado momento, no contexto da Lei nº 11.051/2004, foi a exasperação da multa para os casos de compensação considerada como não declarada, incluindo-se aí a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal. É inadequado pensar em retroação benigna da Lei nº 11.051/2004, para fins de afastar penalidade sobre conduta que deixou de ser apenada. O que cabe retroagir é o percentual da multa previsto na lei, que voltou a aplicá-la em 75%, nos casos em que não houvesse a caracterização de fraude, e foi exatamente esse o efeito da decisão recorrida, uma vez que a multa foi reduzida de 150% para 75%.
>
> Trechos do voto
>
> *(...)*
>
> *A observação das várias redações do art. 18 da Lei 10.833/2003, evidencia que desde o início há um núcleo que não se alterou até os dias de hoje.*
>
> *O fato é que o legislador, logo após modificar toda a sistemática para a compensação de tributos federais, mediante as alterações promovidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996,*

estabeleceu pelo art. 18 da Lei 10.833/2003 multa isolada para as hipóteses em que o crédito ou o débito envolvido no encontro de contas não era passível de compensação por expressa disposição legal; em que o crédito era de natureza não tributária; ou em que ficasse caracterizada a prática de fraude.

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

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

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

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

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

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

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

O que houve em determinado momento, no contexto da Lei nº 11.051/2004, foi a exasperação da multa para os casos de

compensação considerada como não declarada, incluindo-se aí a compensação com créditos que não são relativos a tributos administrados pela Receita Federal. Nesse caso, a multa que já era prevista nos percentuais de 75% ou 150%, passou a ser aplicada apenas no percentual de 150%, independentemente de haver ou não caracterização de fraude.

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

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

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

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

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

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

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

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

São estas as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por entender aplicável ao caso dos autos a multa isolada no percentual de 75%.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano