



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.001284/2005-21  
**Recurso n°** 261.407 De Ofício  
**Acórdão n°** **3302-01.528 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de março de 2012  
**Matéria** IPI - Compensação  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 21/08/2002, 24/04/2002

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal, não atingindo a competência impositiva dos seus auditores fiscais.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 21/08/2002, 24/04/2002

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEIS N. 10.833, DE 2003, E 11.051, DE 2004.**

Aplica-se retroativamente a legislação que, à época da lavratura do auto de infração, condicionava a imposição da penalidade isolada às hipóteses de fraude, conluio ou sonegação, não caracterizadas nos autos.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Redatora Designada. Vencido o Conselheiro José Antonio Francisco, Relator. Designado a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

**Walber José da Silva - Presidente**

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de multa isolada por compensação indevida de créditos de terceiros reconhecidos por sentença judicial não transitada em julgado com débitos de vários tributos e contribuições administrados pela Receita Federal (fls. 2 a 25).

O auto de infração foi lavrado em 23 de agosto de 2005 e, segundo o termo de constatação de fls. 3 a 5, a protocolização dos pedidos de compensação teria ocorrido de forma irregular, sem a formalização de processos administrativos.

Segundo o relatório, a Interessada já havia tomado ciência de despacho decisório anterior que indeferiu o direito de crédito, relativamente a pedido de 13 de setembro de 2001, e, ainda assim, apresentou dois pedidos posteriormente, o que ensejaria a aplicação da multa de 75% sobre os débitos compensados.

No relatório de fls. 6 a 21, a Fiscalização ainda esclareceu que a base para o lançamento seria a Instrução Normativa SRF n. 41, de 2000, que vedaria a compensação com créditos de terceiros, o art. 74, § 3º, V, da Lei n. 9.430, de 1996, que vedaria a compensação com crédito indeferido anteriormente, e o art. 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, combinado com o art. 18 da MP n. 135, de 2003.

Os autos ainda foram instruídos com cópia do despacho de fls. 27 a 29, que encaminhou o processo original à Fiscalização para lavratura do auto de infração; cópia dos pedidos de desistência das compensações, de 30 de julho de 2003 (fls. 30 e 31); cópias dos pedidos de compensação (fls. 32 a 110); cópia do despacho que indeferiu o pedido original de compensação (fls. 111 a 115).

Segundo os documentos, a empresa Química Industrial Paulista S/A interpôs, em 1994, ação ordinária, com pedido de antecipação de tutela, pretendendo o reconhecimento do direito a crédito de IPI sobre matérias-primas isentas e de alíquota zero. A tutela foi concedida, “ressalvada observância à IN SRF n. 41/2000”.

A empresa apresentou nova ação em 1998, objetivando também o afastamento da IN SRF n. 41, de 2000, tendo obtido tutela antecipada.

Entretanto, em 26 de junho de 2001, a sentença manteve a decisão, determinando observância à IN SRF n. 41, de 2000. O pedido original de compensação apresentado pela Interessada ocorreu em 6 de setembro e, portanto, após a sentença.

A Interessada apresentou impugnação contra o lançamento (fls. 186 a 205), alegando sua nulidade, por ausência de registro de procedimento fiscal aduaneiro (art. 12 da Portaria MF n. 2, de 2005) e de MPF.

A seguir, tratou da adesão ao Paes, alegando haver cumprido todas as condições para o parcelamento, o que afastaria a possibilidade de aplicação de outra multa.

Acrescentou que a aplicação da multa teria sido efetuada com desrespeito ao princípio da irretroatividade, uma vez que a MP n. 135, de 2003, art. 18, somente poderia ser aplicada aos atos praticados após sua publicação.

Ainda alegou que inexistiria ato administrativo considerando indevida a compensação realizada e que a prova emprestada do processo n. 16327.001833/2001-34, sem observância aos princípios da ampla defesa e contraditório, seria nula.

A DRJ Campinas cancelou o lançamento por meio do Acórdão n. 05-21.890, de 12 de maio de 2008, da 3ª Turma, que teve a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF*

*Data do fato gerador: 31/12/2001*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 90 DA MP Nº 2.158-35/2001. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. IMPROCEDÊNCIA.*

*Exonera-se a multa de ofício isolada quando, à época da lavratura do auto de infração, a lei que orientava os lançamentos de ofício motivados pelo disposto no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, condicionava a imposição da penalidade isolada às hipóteses de fraude, conluio ou sonegação, não caracterizadas nos autos.*

*Lançamento Improcedente*

À vista do limite de alçada, o Presidente da Turma apresentou recurso de ofício.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso satisfaz os requisitos de admissibilidade, devendo-se dele tomar conhecimento.

As seguintes são as datas relevantes à elucidação dos fatos: o pedido original de compensação foi apresentado em setembro de 2001; tal pedido foi indeferido em 21 de dezembro de 2001; os pedidos de que tratam os autos foram apresentados em 24 de abril e 21 de agosto de 2002, o lançamento ocorreu em 23 de agosto de 2005.

Portanto, a infração alegada teria sido praticada em 2002, anteriormente à entrada em vigor da MP n. 66, de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 2002, enquanto o auto de infração foi lavrado em 2005.

À época da prática das infrações, vigia a redação original do art. 90 da MP n. 2.158-35, de 2001, que previa o lançamento de tributo e multa proporcional no caso de vinculação irregular de débito em DCTF.

Em 31 de outubro de 2003, entrou em vigor a MP n. 135, de 2003, convertida na Lei n. 10.833, de 2003, cujo art. 18 restringiu o lançamento da multa do art. 90 citado à multa isolada, no caso de compensação indevida.

Em 30 de dezembro de 2004, a Lei n. 11.051, de 2004, criou o figura da compensação considerada não declarada e restringiu a aplicação da multa (em 150%) aos casos de não homologação e compensação não declaradas com prática de dolo, fraude ou conluio.

O acórdão de primeira instância considerou que “aqui não se cogita de aplicação retroativa de lei penal mais benéfica ao contribuinte, mas de investigação da redação vigente para a lei que dirigia o próprio lançamento de ofício.”

Entretanto, na lavratura do auto de infração deve-se aplicar, em princípio, a legislação vigente à época do fato gerador (art. 144 do CTN), a não ser em matéria de penalidade, quando se aplica a disposição do art. 112 do Código.

No caso, o acórdão aplicou o entendimento de que o art. 18 da Lei n. 10.833, de 2003, com a redação vigente à época do lançamento, somente preveria a multa qualificada. Exatamente da aplicação retroativa de tal dispositivo é que resultou a conclusão de que não haveria base legal para o lançamento.

Após a lavratura do auto de infração, ocorreram outras alterações na legislação.

Em 22 de novembro de 2005, a Lei n. 11.196, art. 117, alterou a redação do art. 18 da Lei n. 10.833, de 2003, prevendo a multa qualificada para a compensação não homologada praticada com crime e as multas simples e qualificada para as compensações consideradas não declaradas.

Em 15 de junho de 2007, a Lei n. 11.488, art. 18, alterou a hipótese de multa qualificada para não homologação de compensação para de falsidade na declaração.

O caso em questão, entretanto, é bastante peculiar, merecendo uma análise mais detalhada.

É que não se trata de hipótese de compensação considerada não declarada, uma vez que tal figura somente foi criada com a Lei n. 11.051, de 2004.

No caso, se a compensação fosse apresentada após a vigência da mencionada lei, seria considerada não declarada à vista da nova redação do art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, § 12º, I (combinado com o § 3º, VI), II, “a” e “d”, por se tratar de crédito de terceiro, já indeferido e a decisão judicial não haver transitado em julgado (ademais, a decisão, anterior à apresentação da compensação, foi desfavorável à Interessada).

Por isso, não se aplica ao caso a retroatividade benéfica em relação às disposições da Lei nº 11.051, de 2004, que passaram a prever a multa isolada somente na hipótese de fraude.

Em relação à matéria, determina o art. 106 do CTN:

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

*I - [...]*

*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, a Lei nº 11.051, de 2004, deixou de prever a aplicação de multa simples aos casos de compensação considerada não declarada, em razão da inidoneidade da declaração para produzir os efeitos próprios da compensação.

Num caso como o dos autos, anteriormente à referida lei, a apresentação da declaração extinguiria condicionalmente o crédito tributário e permitiria a discussão administrativa da compensação, fazendo com que o Fisco não pudesse cobrar o seu crédito, como de fato ocorreu.

Após a alteração legal, a declaração simplesmente não produziria efeitos, não havendo motivos para aplicar a multa, a não ser quando o contribuinte agisse dolosamente.

Para retroagir, entretanto, a lei pressupõe que se trate do mesmo fato jurídico. Valer dizer, se o mesmo fato jurídico deixar de ensejar a aplicação da multa, a lei retroage para abranger os fatos anteriormente ocorridos.

No caso de compensação de créditos apurados por terceiros, já indeferidos e sem trânsito em julgado, entretanto, embora o fato “mecânico” - entrega ou transmissão do formulário de compensação - seja o mesmo, não se trata do mesmo fato jurídico. Antes da alteração (que implicou a vigência do art. 18 da Lei n. 10.833, de 2003, com a redação considerada pelo acórdão de primeira instância), o fato jurídico corresponderia efetivamente a uma declaração de compensação, que produziria os efeitos formais próprios (repita-se: como, de fato, ocorreu); depois dela, corresponderia à apresentação de um formulário que não produziria efeitos legais.

Vale dizer, se os formulários de que tratam os autos houvessem sido apresentados depois da alteração legal, não haveria compensação provisória, extinção condicional do débito, direito à manifestação de inconformidade ou recurso etc.

Dessa forma, a lei não deixou de tratar o mesmo fato jurídico como ensejador de aplicação de infração, mas tratou de outro fato. Assim, aqueles fatos apurados no passado deveriam ser objeto de lançamento de multa isolada mesmo depois da Lei nº 11.051, de 2004,

em face da ultra-atividade das disposições do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação anterior.

A ultra-atividade representa a aplicação da lei, no futuro, aos fatos ocorridos antes de sua revogação, o que é corriqueiro no direito, ainda que se trate de lei expressamente revogada. É o que determina o art. 144 do CTN. Mais, ainda, é a regra no lançamento tributário; as exceções ficam por conta do art. 112 do CTN, que, conforme visto, não se aplica ao caso.

No tocante ao disposto no inciso I, segundo o que a lei se aplica ao fato pretérito “quando deixe de defini-lo como infração”, conforme já esclarecido, não foi o que ocorreu.

Restam ainda a analisar as questões de nulidade; da adesão ao parcelamento como fator de determinação de aplicação exclusiva da multa de mora; a impossibilidade de aplicação da multa isolada a fatos anteriores à Lei n. 10.833, de 2003; ausência de ato formal considerando indevidas as compensações.

No tocante à ausência de termo aduaneiro, obviamente não se aplicam tais disposições ao caso dos autos, por não se tratar de procedimento aduaneiro.

Em relação ao MPF, o entendimento que tem prevalecido no Carf é o de que o MPF é antes um instrumento de controle interno e não um elemento formal imprescindível para a ação fiscal, a ponto de alguma irregularidade representar nulidade do procedimento fiscal.

A rigor, não se trata de instrumento previsto em lei como requisito necessário à competência do agente fiscal para investigar infrações de natureza tributária, de forma que a ausência de prorrogação não infringe a lei. É importante ressaltar que, em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos CSRF/01-05.189, de 2005, 01-05.558, de 2006, 02-02.187, de 2006) afastou a configuração da nulidade do lançamento em função de irregularidade e falta de MPF.

Portanto, inexistente nulidade no procedimento em questão.

Quanto à alegação de que a adesão ao Paes implicaria a exclusividade da multa de mora com redução, não merece prosperar a alegação da Interessada, pois o fato gerador da multa discutida nos autos é a apresentação de compensação irregular e não a falta de declaração ou recolhimento do tributo.

A referida exclusividade refere-se às multas aplicadas ao imposto à vista de sua falta de declaração ou recolhimento.

Ademais, ainda que se tratasse de multa proporcional, a pura adesão ao parcelamento não exclui a responsabilidade por infrações à legislação tributária, que somente ocorre na hipótese do art. 138 do CTN, de forma que a multa proporcional aplicada em auto de infração seria cabível.

No tocante à retroatividade da Lei n. 10.833, de 2003, também descabe razão à Interessada.

De fato, a multa aplicada foi a prevista no art. 90 da MP n. 2.158-35, de 2001, com a redação do art. 18 da mencionada MP, que restringiu o lançamento de ofício à multa isolada. À época do lançamento, se não coubesse o lançamento da multa isolada, como alegou a Interessada, caberia o lançamento do imposto e da multa proporcional, por compensação irregular.

Trata-se, portanto, apenas de adequação da norma aplicada no tempo.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

### Voto Vencedor

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Tomei vista destes autos para melhor me aprofundar sobre as questões debatidas.

Conforme informado pelo d. Conselheiro Relator, trata-se de auto de infração que impôs multa isolada à Recorrente em virtude da compensação indevida de débitos próprios com créditos de terceiros.

De acordo com o e. Conselheiro, *“As seguintes são as datas relevantes à elucidação dos fatos: o pedido original de compensação foi apresentado em setembro de 2001; tal pedido foi indeferido em 21 de dezembro de 2001; os pedidos de que tratam os autos foram apresentados em 24 de abril e 21 de agosto de 2002; o lançamento ocorreu em 23 de agosto de 2005. Portanto, **a infração alegada teria sido praticada em 2002, anteriormente à entrada em vigor da MP n. 66, de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 2002, enquanto o auto de infração foi lavrado em 2005.**”* – destaquei

Para melhor compreendermos a situação fática, o Conselheiro Relator, sempre preciso em seus esclarecimentos informou:

*“À época da prática das infrações, vigia a redação original do art. 90 da MP n. 2.158-35, de 2001, que previa o lançamento de tributo e multa proporcional no caso de vinculação irregular de débito em DCTF.*

*Em 31 de outubro de 2003, entrou em vigor a MP n. 135, de 2003, convertida na Lei n. 10.833, de 2003, cujo art. 18 restringiu o lançamento da multa do art. 90 citado à multa isolada, no caso de compensação indevida.*

*Em 30 de dezembro de 2004, a Lei n. 11.051, de 2004, criou o figura da compensação considerada não declarada e restringiu a aplicação da multa (em 150%) aos casos de não homologação e*

*compensação não declaradas com prática de dolo, fraude ou conluio.”*

Nos termos do voto do eminente Conselheiro Relator, verifica-se que é mantida a multa de ofício aplicada com base no entendimento de inaplicação da retroatividade benéfica. Interpreta o ilustre Conselheiro que a Lei aplicada retroativamente (nº 10.833/03, artigo 18) trata de situação fática diversa daquela ocorrida *in casu*.

Entendo o raciocínio. Realmente, à época dos fatos, não havia previsão para a compensação tornar-se não declarada, assim como inexistia todo o procedimento atinente a esta espécie de compensação. Possível, portanto, o entendimento de que os fatos são diversos. Todavia, prendo-me em duas questões, quando realizo este raciocínio.

Primeiro, o procedimento da “não declaração” realmente não existia e portanto não se aplicava, mas o fato em si *compensação de débitos próprios com créditos de terceiros*, ocorrido à época, foi posteriormente tratado pelo artigo 18, da Lei nº 10.833/03. Neste sentido, parece-me que as situações fáticas se aproximam. A divergência, no meu entender, está no procedimento aplicável às conseqüências desta compensação, em 2002 a compensação era considerada, e analisada como outra qualquer, enquanto em 2003, ela era considerada como não declarada, e de pronto não se transformava em um processo de compensação.

Não faço, portanto, a distinção realizada pelo d. Conselheiro que levaria à impossibilidade da aplicação retroativa do art. 18 supra-mencionado.

Por outro giro, se admitisse que as situações fáticas são distintas, deparo-me com a segunda questão. Qual era, à época dos fatos, a punição aplicável? Qual a fundamentação legal?

Isto porque, nos termos mencionados pelo nobre Conselheiro, em 2002, época de ocorrência dos fatos, havia multa apenas para compensações que haviam sido irregularmente vinculadas à DCTF, e este não é o caso da Recorrente.

Neste sentido, a meu sentir, a aplicação do artigo 112<sup>1</sup> do Código Tributário Nacional – CTN – impede a aplicação de legislação posterior para caso pretérito, com a finalidade de instituir penalidade pecuniária. Assim, sendo casos distintos, qual a punição aplicável? Vejo-me compelida a acatar as alegações realizadas pela Recorrente, de que à época dos fatos sua ação era atípica e, portanto, fora do campo de aplicação da punição pretendida.

Por uma razão ou outra, ousou divergir do Ilustre Conselheiro Relator, com as vênias costumeiras, para o fim de **NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício** apresentado, mantendo a decisão de primeira instância administrativa.

<sup>1</sup> "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;



Processo nº 16327.001284/2005-21  
Acórdão n.º **3302-01.528**

**S3-C3T2**  
Fl. 9

---

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

CÓPIA