



**Poder Judiciário**  
**JUSTIÇA FEDERAL**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

**APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5016858-19.2017.4.04.7100/RS**

**RELATOR:** JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI

**APELANTE:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

**APELADO:** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES (IMPETRANTE)

**ADVOGADO:** JOÃO JOAQUIM MARTINELLI (OAB RS045071)

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. NORMA IMPERFEITA. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 112 DO CTN.

1. A norma legal invocada pela União para sustentar a aplicação da multa isolada é a contida no art. 18 da L 10.833/2003, especialmente quanto à locução contida no caput do art. 18: *não ser passível de compensação por expressa disposição legal*. Tem-se a possibilidade de dupla interpretação: (a) a norma pode se referir à vedação a qualquer tempo (circunstância em que se teria a conduta ilícita de compensar o que não pode ser compensado) ou (b) à vedação momentânea (circunstância em que a compensação autorizada pelo ordenamento terá momento oportuno para ser realizada).

2. Ao contribuinte é lícito entender que o direito declarado em ação judicial poderia ser compensado de pronto, uma vez que essa sua intenção de compensar – com amparo judicial – não era ilícita. Dado que o art. 170-A do CTN revela sua natureza de norma imperfeita (não comina sanção), eventual violação dos seus preceitos não acarretaria sanções administrativas.

3. Dada a existência de mais de uma interpretação possível à norma com a qual a Administração Fiscal pretende aplicar a multa isolada, deve o contribuinte ser contemplado com a interpretação que lhe seja mais favorável.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa necessária, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 29 de setembro de 2021.

## RELATÓRIO

*JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPAÇÕES*. ajuizou mandado de segurança em face de ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - União - Fazenda Nacional para o fim de obter *anulação do auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.010828/2005-62*. Atribuiu à causa o valor de R\$ 7.473.651,03.

O processo foi relatado nestes termos (ev32 na origem):

*[...] Informa ter ajuizado a ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9 objetivando a declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade do art. 100, I, 'a' do Decreto 87.981/82 e do art. 174, I, 'a' do Decreto 2.637/98, que vedava o creditamento de IPI nas aquisições de insumos tributados empregados na fabricação de produtos industrializados com saída não tributada.*

*No agravo de instrumento nº 2001.04.01.079601-4, interposto nessa ação, obteve antecipação de tutela que lhe permitiu o creditamento sobre as aquisições posteriores à publicação da decisão.*

*Proferida sentença de improcedência, esta foi parcialmente revertida em apelação, sendo concedido o direito ao creditamento, limitado ao período prescricional de 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação, e sua atualização pela taxa Selic.*

*Esse acórdão foi publicado em 09.04.2003 e a partir dali, informa, passou a escriturar os créditos, formalizando, entre 15.04.2004 e 15.07.2004, Declarações de Compensação de débitos de PIS e COFINS no valor de R\$ 9.964.868,03, valendo-se dos créditos assegurados na via judicial.*

*A decisão judicial favorável a seu pedido transitou em julgado em 29.08.2013.*

*Relata que as Declarações de Compensação assim emitidas não foram homologadas, ensejando a lavratura do auto de infração objeto do processo administrativo fiscal nº 11040.000632/2005-36, destinado à cobrança das contribuições.*

*Concomitantemente, a autoridade fiscal aplicou multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 7.473.651,03, no processo administrativo nº 11080.010828/2005-62, o que foi objeto de discussão administrativa até o esgotamento da instância, em novembro/2016.*

*Após, recebeu aviso de cobrança do valor da multa, acrescida de juros, de R\$ 16.442.032,23, contra o qual se insurge por entender que, ao valer-se dos créditos escriturados para compensação, estava amparada por autorização judicial concedida pelo TRF da 4ª Região, que excepcionava o art. 170-A do CTN para permitir a utilização imediata desses créditos.*

*A impetrante refere que o auto de infração que aplicou a multa invocou como fundamento o art. 18 da Lei 10.833/2003, mas este prevê a aplicação da multa isolada para não-homologação de compensação apenas quando está caracterizada a prática de infrações determinadas, e nenhum desses é o seu caso.*

*Afirma que as decisões administrativas mantiveram a multa, valendo-se da redação atual desse art. 18, trazida pela Lei 11.051/2004, portanto, posterior aos fatos, e refere que a redação atual do dispositivo é dada pela Lei 11.488/2007, estipulando a multa apenas para a hipótese de a compensação ser considerada não-declarada. Invoca, também, os arts. 63 e 74, § 12, II, da Lei 9.430/96.*

*Emenda à inicial no evento 5.*

*A liminar, indeferida no evento 6, foi concedida no agravo nº 50226839820174040000.*

*Prestando informações, o impetrado destaca que na ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9 não foi requerido o afastamento da vedação posta pelo art. 170-A do CTN, defendendo a manutenção da multa isolada aplicada em decorrência da realização de compensações antes do trânsito em julgado, fundada no art. 18, § 2º, da Lei 10.833/2003.*

*Pondera que no julgamento administrativo 'o lançamento da multa de 75% foi correto e encontrava amparo na legislação vigente por ocasião da transmissão das DCOMP, independentemente da alteração promovida no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 pela Lei nº 11.051/2004'.*

*O Ministério Público Federal limitou-se a requerer o prosseguimento do feito (evento 25).*

*Relatado, decido. [...]*

*A segurança foi concedida (ev32 na origem).*

A União interpôs recurso de apelação reiterando os termos da contestação (ev46 na origem).

Com contrarrazões, veio o processo a esta Corte.

O Ministério Público Federal deixou de opinar (ev5).

É o relatório.

## **VOTO**

### **ADMISSIBILIDADE RECURSAL**

O recurso de apelação interposto é adequado e tempestivo.

### **SENTENÇA RECORRIDA**

A sentença bem analisou a questão discutida no presente processo, motivo pelo qual se adotam aqui as razões de decidir do Juízo de origem:

*[...] Conforme relatado, a impetrante busca anular multa isolada objeto do processo administrativo nº 11080.010828/2005-62, decorrente da realização de compensações previamente ao trânsito em julgado da decisão judicial proferida na ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9, que lhe outorgava o direito a créditos de IPI.*

*Retomo algumas informações:*

- o acórdão na ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9 foi publicado em 09.04.2003 e a partir dali a impetrante passou a escriturar os créditos, com base neles formalizando, entre 15.04.2004 e 15.07.2004, Declarações de Compensação de débitos de PIS e COFINS no valor de R\$ 9.964.868,03;*
- o trânsito em julgado ocorreu em 29.08.2013;*
- as Declarações de Compensação não foram homologadas, ensejando a lavratura do auto de infração objeto do processo administrativo fiscal nº 11040.000632/2005-36, destinado à cobrança das contribuições;*
- no processo administrativo nº 11080.010828/2005-62 a autoridade fiscal aplicou-lhe multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 7.473.651,03, tendo havido discussão administrativa até o esgotamento da instância, em novembro/2016;*
- aviso de cobrança do valor da multa foi expedido, com acréscimo de juros, no valor de R\$ 16.442.032,23, com vencimento em fevereiro/2017 (evento 1, OUT7, p. 151/154).*

*A impetrante argumenta que realizou as compensações antes do trânsito em julgado por estar amparada por autorização judicial concedida pelo TRF da 4ª Região.*

*Também afirma que o fundamento invocado para aplicação da multa, art. 18 da Lei 10.833/2003, prevê a incidência dessa penalidade para não homologação de compensação apenas quando está caracterizada a prática de determinadas infrações que, no seu caso, não se configuram.*

*Alega, por fim, que as decisões administrativas mantiveram a multa valendo-se da redação atual desse art. 18, dada pela lei 11.051/2004, que é posterior aos fatos, e que a redação atual do dispositivo, conferida pela Lei 11.488/2007, estipula multa apenas para hipótese de compensação a ser considerada não declarada. Acresce a invocação dos art. 63 e 74, § 12, II, da Lei 9.430/96.*

*Esses argumentos foram assim analisados na decisão do evento 6, da qual transcrevo:*

***‘1. Coisa julgada em favor da impetrante – ação ordinária 2001.71.10.003358-9:***

*Na ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9 a autora formulou pedido de antecipação de tutela nestes termos (documento OUT11, evento 1):*

*‘c) Antecipar os efeitos da tutela para o fim de admitir a escrituração, manutenção e aproveitamento, a partir da concessão da antecipação, dos créditos de IPI resultantes das aquisições dos insumos e material de embalagens tributados pelo imposto, quando da saída do produto industrializado “não-tributado”, tendo em vista que o direito ao crédito é constitucional e decorre da correta aplicação do regime da não-cumulatividade.’*

*O pedido de mérito foi assim formulado:*

*‘c) sentenciar o feito PROCEDENTE, para o fim de declarar a inconstitucionalidade/ilegalidade do disposto no artigo 100, I, “a”, do RIPI – Decreto 87.981/82 e do artigo 174, I, “a”, do RIPI – Decreto 2.637/98, que determinaram até dezembro de 1998 o estorno do crédito de IPI, quando as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados fossem utilizados para a industrialização de produtos não-tributados(NT); declarando também o direito da autora em manter os créditos referentes as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização de seus produtos não-tributados (NT) após o advento da Lei 9779 (dez 1998);*

*d) considerando a declaração de inconstitucionalidade dos combatidos dispositivos, e tendo em vista tratar-se de tributo sujeito ao lançamento*

*por homologação, que seja igualmente declarado que os créditos da Autora, provenientes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados, gerados no período compreendido entre setembro de 1991 até setembro de 2001, são compensáveis com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, especialmente com as contribuições sociais ao COFINS e PIS, devidamente corrigidos de forma plena, inclusive com os índices expurgados em 1989, 1990, 1991 e 1994 (plano real) e com aplicação da SELIC a partir de janeiro de 1996;'*

*A antecipação de tutela foi obtida apenas em agravo de instrumento (nº 2001.04.01.079601-4) e, como transcrito na inicial deste feito, destinou-se a **'autorizar a manutenção dos créditos de IPI na escrituração contábil da agravante, apenas com relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos efetuada após a publicação desta decisão, utilizados na fabricação de produtos não tributados'**.*

*Posteriormente, prolatada sentença de improcedência, o TRF da 4ª Região deu parcial provimento a recurso da autora, nos termos do voto divergente proferido pelo Desembargador Federal Álvaro Junqueira (evento 1, OUT11, p. 183/187), que lavrou o acórdão, assim ementado (evento 1, OUT11, p. 188/189):*

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRODUTO FINAL TRIBUTADO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA INAPLICÁVEL. PRAZO PRESCRICIONAL.**

*1. O princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser observado em todas as etapas do processo produtivo, inclusive se houver o emprego de matérias-primas ou insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero no processo de industrialização do produto. Se for eliminada a possibilidade de aproveitamento do crédito de IPI referente a insumos adquiridos sem a incidência dessa exação, estar-se-á anulando o tratamento privilegiado, pois a alíquota do tributo recairá sobre a totalidade do valor do produto industrializado e não somente sobre o valor agregado.*

*2. A restrição imposta pelo art. 155, § 2º, II, da Constituição, está adstrita ao ICMS.*

*3. A distinção doutrinária entre isenção, não-tributação e tributação à alíquota zero não constitui óbice ao direito de crédito do IPI, visto que, na prática, todas são formas de desoneração tributária. Embora o art. 11 da Lei nº 9.799/99 não abarque a hipótese dos autos, reforça essa tese, porquanto o legislador avalizou a igualdade de tratamento às situações*

*de isenção e tributação com alíquota zero, resguardando a regra constitucional da não-cumulatividade do IPI.*

*4. Incidência de correção monetária, adotando índices refletores da real e efetiva desvalorização da moeda nacional para manter a equação contribuinte-fisco impedida de acontecer por razões de Estado. Utilização da SELIC a partir de janeiro de 1996, em conformidade aos precedentes da 1ª Seção de julgamento desta Corte.*

*5. Aplicabilidade do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32 combinado com o Decreto-lei nº 4.597/42, ou seja, o contribuinte terá direito à escrituração de créditos do IPI nos 5 (cinco) anos anteriores à propositura da ação.*

*Em nenhum momento foi requerido, na ação ordinária, o afastamento da então já existente vedação à compensação antes do trânsito em julgado, prevista no art. 170-A do CTN, incluído pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001. A matéria não foi suscitada em nenhum momento, não integrou o pleito antecipatório nem o pedido de mérito, e, por necessária coerência, tampouco constou na apelação.*

*Não por outra razão, não consta no acórdão proferido, nem é tratada no voto condutor.*

*A única referência que se vê ao art. 170-A do CTN consta no voto divergente proferido pelo Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon (evento 1, OUT11, p. 174/180). Ainda que ali tenha havido essa referência, não se pode pretender que esteja autorizada a compensação antes do trânsito em julgado, pois, como destacado, esta matéria não estava em discussão na lide e não integrava o pedido.*

*‘A melhor interpretação do título executivo judicial se extrai da fundamentação que dá sentido e alcance o dispositivo do julgado, observados os limites da lide, em harmonia como o pedido formulado no processo, ressaltando que, "havendo mais de uma interpretação possível de ser extraída do título judicial, deve ser escolhida aquela que se mostre mais razoável, não conduzindo a uma solução iníqua ou exagerada.’ (STJ, REsp 818.614/MA, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 26/10/2006, DJ 20/11/2006, p. 309)*

*‘Havendo dúvidas na interpretação do dispositivo da sentença, deve-se preferir a que seja mais conforme à fundamentação e aos limites da lide, em conformidade com o pedido formulado no processo. Não há sentido em se interpretar que foi proferida sentença ultra ou extra petita, se é possível, sem desvirtuar seu conteúdo, interpretá-la em conformidade com os limites do pedido inicial’ (STJ, AgRg no REsp 1.199.865/MG, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, Julgado em 21/8/2012, Dje 24/8/2012)*

## **2. Lançamento da multa:**

No evento 1, documento OUT6, consta o despacho inicial do processo administrativo fiscal nº 11080.010828/2005-62:

*'Trata-se de formalização de processo fiscal em procedimento de revisão interna de declarações de compensação para aplicação de multa isolada, em decorrência de compensações de débitos de PIS (Código 6912) e COFINS (Código 5856) com créditos decorrentes de ação judicial ainda não transitada em julgado. O processo em que foram analisadas as compensações é o de número 11040.000632/2005-36.'*

*O conteúdo do processo administrativo informa que a imposição da multa decorreu apenas das constatadas compensações antes do trânsito em julgado, não homologadas no processo administrativo 11040.000632/2005-36.*

*Nas páginas 5 a 9 do documento OUT6 tem-se a apreciação das compensações, com a conclusão de que seria consideradas não homologadas porque amparadas em decisão judicial não transitada em julgado, conforme o art. 170-A do CTN, o caput do art. 74 da Lei 9.430/96 e o art. 37 da IN 210/2002, e de que caberia o lançamento de ofício correspondente à multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, nos termos do art. 49 da Lei 10.637/2002, art. 18 da Lei 10.833/2003, art. 44 da Lei 9.430/96 e art. 90 da MP 2.158-35/2001.*

*O lançamento invoca a redação da Lei 10.833/2003 vigente à época em que realizadas as compensações:*

*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.*

...

*Essa redação contempla, como se vê, a hipótese de vedação legal à compensação, que residia, no caso daquelas compensações, no art. 170-A do CTN.*

*A multa isolada, portanto, aplicada às compensações não homologadas, era de 75% ou 112,5%, tal qual dispunha a lei vigente por ocasião em que transmitidas as DCOMP ( abril e julho de 2004).’*

*Conquanto correta, essa análise não exaure os aspectos a serem considerados.*

*A impetrante obteve, como visto, na ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9, o direito ao crédito de IPI derivado da aquisição de insumos tributados empregados na fabricação de produtos industrializados com saída não tributada. Não há dúvida quanto a isso, tendo havido trânsito em julgado naquela ação.*

*À época das compensações, porém, não existia o trânsito, e isso foi destacado no processo administrativo nº 11040.000632/2005-36 (evento 1, OUT8):*

*'1. Trata-se de processo formalizado para tratamento das DCOMPs – declarações de compensação, de créditos de IPI, referentes a aquisições de insumos e matérias-primas tributados à alíquota zero, utilizados na fabricação de produtos industrializados tributados nsa saídas do estabelecimento, no montante de R\$ 9.964.868,03, com base em decisão judicial, processo nº 200171100033589, ajuizado na 1ª Vara Federal de Pelotas, com débitos de PIS e COFINS, conforme abaixo especificado:*

*...*

*2. Mediante pesquisa no site da Justiça Federal do Rio Grande do Sul, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Supremo Tribunal Federal, em 12/08/05 (fls. 42/55), percebe-se que a ação judicial objeto das compensações ainda não transitou em julgado, pois o processo ainda tramita no TRF4 e no STF.*

*...*

*5. A legislação tributária não contempla a hipótese de compensação de créditos tributários amparados em decisão judicial antes do seu trânsito em julgado, porque inexistente certeza quanto ao crédito, para que seja efetivada a compensação.'*

*A conclusão desse processo foi:*

*'15. Isto posto, conforme demonstrado, proponho o seguinte:*

*(I) sejam consideradas não homologadas as compensações efetivadas nesse processo, porque amparadas em decisão judicial não transitada em julgado, conforme:*

*(a) – o art. 170-A do CTN (redação da Lei Complementar nº 104/2001);*

(b) – o “caput” do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (redação da Lei 10.637/02);

(c) - o art. 37 da Instrução Normativa nº 201/2002 (vedação mantida no art. 50 da IN SRF nº 460/04).

(II) seja procedido o lançamento de ofício referente à multa isolada (planilha de fl. 75), porque:

(a) – a hipótese desse processo é de declaração de compensação indevida, pois o crédito não é passível de compensação por expressa disposição legal – art. 170-A do CTN e o “caput” do art. 74 da Lei nº 9.430/96;

(b) – as DCOMPs e as DCTFs constituem confissão de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados (art. 74, § 6º, da Lei 9.430, de 27-12-1996, com a redação dada pela Lei 10.833, de 29-12-2003 – DOU 30-12-2003);

(c) – as diferenças apuradas em DCOMPs indevidas serão objeto de lançamento de ofício (art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24-08-2001 DOU 27-08-2001, art. 18 da Lei 10.833, de 29-12-2003 DOU 30-12-2003);

(d) – o lançamento de ofício corresponde à multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida (art. 49 da Lei 10.637/2002, art. 18 da Lei 10.833, de 29-12-2003 DOU 30-12-2003, art. 44 da Lei 9.430, de 27/12/1996 e art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24-08-2001 DOU 27-08-2001).'

**Como visto, a não homologação não decorreu da constatação de inexistência do crédito em si, mas do fato deste ser originado de decisão ainda não transitada em julgado.**

Nesses termos, não se discute sobre a existência ou suficiência dos créditos de IPI invocados pela contribuinte em suas compensações, mas apenas a respeito da legalidade do procedimento compensatório "não homologado" pelo Fisco.

Posto isso, saliente-se que através da ação ordinária nº 2001.71.10.003358-9 a contribuinte efetivamente obteve o direito ao crédito de IPI. Consequentemente, o afastamento das compensações, pela fiscalização, deu-se com base em razões formais, e não materiais. É sobre aquelas que se centra este mandado de segurança.

É certo que o trânsito em julgado confere certeza e materialidade ao crédito, e estas se configuram desde 2013.

*Como bem pontuado na decisão que deferiu a liminar na segunda instância, "a multa foi aplicada em razão do aproveitamento de créditos reconhecidos por demanda judicial antes do trânsito em julgado. No entanto, o processo teve solução favorável à impetrante, com trânsito em julgado no dia 29/08/2013." (excerto da decisão da e. Desembargadora Federeral MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE no AI 50226839820174040000).*

*Há que se considerar, portanto, que a multa está sendo aplicada a um contribuinte que **detinha o direito ao crédito**, mas exerceu-o antes do momento apropriado.*

*No caso presente, não se trata sequer de não recolhimento ou de sonegação, mas da invocação de crédito, para compensação, antes de preenchido o requisito do trânsito em julgado da decisão que o concedeu.*

*Nessa perspectiva, examinem-se com cautela a aplicação da penalidade, que é de vulto, acima de 16 milhões de reais.*

*A análise da penalidade pecuniária não pode prescindir da atenção à situação de fato, essencial para formação de juízo acerca da relação de proporcionalidade entre o desrespeito à norma tributária, de um lado, e sua consequência jurídica, de outro.*

*É certo que a restrição à compensação antes do trânsito em julgado previne aqueles procedimentos em que o contribuinte invoca créditos ainda duvidosos, sobre os quais não se estabeleceu a coisa julgada para fins de que tornassem líquidos, certos e exigíveis.*

*Como no caso o contribuinte foi penalizado - não por invocar crédito inexistente - mas por invocá-lo prematuramente, a penalidade pecuniária imposta tem nítido efeito confiscatório.*

*De fato, existia o direito líquido e certo ao crédito invocado; e a infração cometida no seu exercício não teve qualquer efeito de produzir prejuízo material para o Fisco.*

*E mesmo que o contribuinte tenha se precipitado na compensação do crédito, tal seguramente se deu por acreditar, mesmo equivocadamente, que isso lhe era permitido por ordem judicial (já existente), mesmo sem trânsito em julgado.*

*Realmente, esta situação não tem qualquer evidência de abuso por parte do contribuinte, que, frise-se, não causou qualquer prejuízo material à Fazenda.*

*Essas circunstâncias, aliadas ao vultoso valor que a multa atinge, deixam claro que a penalização da impetrante não atende a qualquer finalidade educativa nem repressora, mas gera, isto sim, enriquecimento indevido do ente público.*

*Tratando de multa aplicável a casos de pedidos de ressarcimento ou compensação, o TRF da 3ª Região adequadamente observou que 'no plano legal, a intenção do agente, ou a natureza e os efeitos da infração, não eximem o contribuinte da responsabilidade tributária, salvo preceito legal expresso em contrário (artigo 136, CTN); porém tal orientação normativa tem sido mitigada, em certa medida, pela jurisprudência, em favor da boa-fé e em casos de comprovada falta de dano ao erário' e chamou atenção para o fato de que 'se a intenção do legislador foi coibir abusos e negligências, razoável, adequado e proporcional seria condicionar a imposição de tais sanções à apuração de situações de abusos e negligências - como, por exemplo, quando prestadas informações falsas, imprecisas ou incoerentes para auferir vantagem indevida -, de sorte a excluir da incidência das normas as situações em que o contribuinte tiver agido com erro escusável, por dúvida razoável na exegese do direito e em outros casos que não permitam ver a má-fé nem elidam a presunção geral de boa-fé do postulante'.*

*Segue, o TRF3, afirmando existir 'evidente desproporção entre a finalidade, que teria motivado a edição das normas, e a forma adotada para atingi-la, na medida em que para ser evitado abuso, fraude e má-fé em pedidos de ressarcimento e compensação, para proteção do erário, diante das dificuldades administrativas de processamento e de apreciação dos requerimentos, a tempo e modo, diante do excesso de demanda, instituiu-se multa de valor significativo capaz de atingir contribuintes de boa-fé - ainda que os pedidos possam ser improcedentes - e, assim, gerar receita indevida e enriquecimento sem causa' (AMS 00177747120114036100, Terceira Turma, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, e-DJF3 10.02.2015).*

*Ainda que formalmente tenha ocorrido infração à legislação tributária, realmente não se pode inquirir de má-fé a conduta da contribuinte, que efetivamente detinha o crédito reconhecido por pronunciamento judicial, ainda que sem o requisito do trânsito em julgado. É o caso dos autos: a penalidade recaí sobre conduta sem potencial danoso, lastreada em direito existente, conquanto então não definitivo, e desse modo sem pressuposto fático (material) bastante invocável pela fiscalização. [...]*

## **MÉRITO**

A norma legal invocada pela União para sustentar a aplicação da multa isolada é a contida no art. 18 da L 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estava assim redigido:

*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 a 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.*

*§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 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 n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.*

*§ 3º 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.*

Para obter a reforma da sentença, a impetrada prende-se à locução *não ser passível de compensação por expressa disposição legal*, sendo a referida disposição legal o art. 170-A do CTN:

*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. (Artigo incluído pela Lcp n° 104, de 2001)*

Embora de fato o art. 170-A do CTN obste a compensação antes do trânsito em julgado, a referida expressão contida no art. 18 da L 10.833/2003 permite mais de uma interpretação.

A locução *não ser passível de compensação por expressa disposição legal* pode referir-se à vedação a qualquer tempo (circunstância em que se teria a conduta ilícita de compensar o que não pode ser compensado) ou à vedação momentânea (circunstância em que a compensação autorizada pelo ordenamento terá momento oportuno para ser realizada).

No caso deste processo, sob o ponto de vista da primeira interpretação, ao contribuinte é lícito entender que o direito declarado em ação judicial poderia ser compensado de pronto, uma vez que essa sua intenção de compensar – com amparo judicial – não era ilícita. Dado que o art. 170-A do CTN revela sua natureza de norma imperfeita (segundo a doutrina, imperfeita é a norma que não comina sanção), eventual violação dos seus preceitos não acarretaria sanções administrativas. Sob esse ângulo, a aplicação da multa não deve ser admitida.

A seu turno, o art. 112 do CTN deixa certo que a lei tributária que comine penalidades será interpretada em favor do acusado:

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

*I - à capitulação legal do fato;*

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

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

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

Dada a existência de mais de uma interpretação possível à norma com a qual a Administração Fiscal pretende aplicar a multa isolada, deve o contribuinte ser contemplado com a interpretação que lhe seja mais favorável. Sob esse ângulo, a aplicação da multa também não deve ser admitida.

Nessa toada seguem os precedentes da Turma:

*[...] O benefício da redução das multas, previsto para os débitos parcelados na forma da Medida Provisória nº 574/2012, também engloba a multa isolada aplicada pela autoridade fiscal, seja pela idêntica natureza punitiva em relação à multa de ofício, seja diante da falta de clareza na redação do dispositivo legal (art. 1º, parágrafo 2º), devendo ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria de penalidade fiscal, consoante o art. 112 do CTN. Embargos de declaração parcialmente acolhidos.*

*(TRF4, Primeira Turma, 5040601-09.2013.4.04.7000, Rel. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. em 15fev.2017)*

*[...] 1. O benefício de redução de 100% das multas de ofício, previsto para os débitos parcelados na forma do art. 1º, § 2º, da Lei nº 12.810/2013, também engloba a multa isolada aplicada pela autoridade fiscal, pois ambas possuem a mesma natureza jurídica punitiva. Além disso, diante da falta de clareza na redação do dispositivo legal, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria de penalidade fiscal, consoante o art. 112 do CTN. 2. Não basta, para a incidência da multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991, que seja indevida a compensação, já que o cerne do dispositivo é a apresentação de declaração falsa pelo sujeito passivo. 3. O motivo considerado no auto de infração não denota falsidade da declaração de compensação. O contribuinte não adulterou informações com o intuito de ludibriar a fiscalização, tanto que o equívoco pode ser facilmente percebido, quando examinadas as folhas de pagamento, as GFIPs e as guias de recolhimento. 4. Reputar falsa a declaração exige mais do que apontar a inexistência de indébito; é preciso descrever o elemento volitivo da conduta, o agir consciente do contribuinte no sentido de enganar e evitar o conhecimento do fato gerador pela fiscalização. 5. Ressente-se de nulidade o auto de*

*infração, porque aplicou a multa isolada sem apurar os aspectos subjetivos do procedimento adotado pelo contribuinte, o que implica a ausência da devida motivação do ato. 6. Honorários advocatícios reduzidos com base no art. 20, § 4º, do antigo CPC, levando em conta o significativo valor da causa e a desnecessidade de dilação probatória, que reduziu o trabalho realizado pelo advogado da parte autora e o tempo exigido para seu serviço. 7. Remessa oficial parcialmente provida para reduzir os honorários. Apelo da União desprovido.*

*(TRF4, Primeira Turma, 5002451-02.2013.4.04.7115, Rel. AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, j. em 29jul.2016)*

*[...] 1. O exame da legislação utilizada como fundamento para a aplicação da penalidade (art. 80 da Lei 4.502/64) indica que se trata de multa de ofício, e não de multa isolada. O cotejo do caput com o § 8º pode gerar fundadas dúvidas quanto à natureza jurídica da penalidade; entretanto, esta deve ser solucionada mediante a interpretação mais favorável ao acusado, nos termos do art. 112, IV, do CTN. 2. Dada a natureza jurídica da penalidade ora em discussão, ela está vinculada ao débito principal, cuja data de vencimento é anterior a 30/11/2008. Portanto, o valor está sujeito aos benefícios da Lei 11.941/2009, notadamente a redução de 100% de seu valor, nos termos do art. 1º, § 3º, I, estando o montante integralmente quitado pelo pagamento à vista efetuado pela parte autora. 3. Cabível a concessão de tutela antecipada, diante do preenchimento dos requisitos previstos no art. 273 do CPC.*

*(TRF4, Primeira Turma, AC 5004060-31.2014.4.04.7003, Rel. JORGE ANTONIO MAURIQUE, j. em 25jun.2015)*

Atendida a jurisprudência da Turma, deve ser mantida a sentença, em todos os seus termos.

## **PREQUESTIONAMENTO**

Consigno que o enfrentamento das questões suscitadas em grau recursal, assim como a análise da legislação aplicável, são suficientes para prequestionar, junto às instâncias superiores, os dispositivos que as fundamentam. Desse modo, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração, para esse exclusivo fim, o que evidenciaria finalidade procrastinatória do recurso, passível, inclusive, de cominação de multa, nos termos do art. 1.026, §2º, do CPC.

## **CONCLUSÃO**

Deve ser negado provimento à apelação e à remessa necessária.

## **DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por negar provimento à apelação e à remessa necessária.

---

Documento eletrônico assinado por **MARCELO DE NARDI, Juiz Federal Convocado**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40002617822v13** e do código CRC **bd7a5c29**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): MARCELO DE NARDI  
Data e Hora: 29/9/2021, às 17:10:58

---

**5016858-19.2017.4.04.7100**

## **EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE 29/09/2021**

**APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5016858-19.2017.4.04.7100/RS**

**RELATOR:** JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

**PROCURADOR(A):** JOÃO HELIOFAR DE JESUS VILLAR

**SUSTENTAÇÃO ORAL PRESENCIAL:** RAUL COSTI SIMÕES POR JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES

**APELANTE:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

**APELADO:** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES (IMPETRANTE)

**ADVOGADO:** JOÃO JOAQUIM MARTINELLI (OAB RS045071)

**MPF:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 29/09/2021, na sequência 15, disponibilizada no DE de 17/09/2021.

Certifico que a 1ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

**A 1ª TURMA DECIDIU, POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA NECESSÁRIA.**

**RELATOR DO ACÓRDÃO:** JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI

**VOTANTE:** JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI

**VOTANTE:** DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA**  
**Secretária**