



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

**Processo n°** 10510.002063/2002-74  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.676 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de fevereiro de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HABITACIONAL CONSTRUÇÕES S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1997

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 18 DA LEI 10.833/2003.

Com a edição da MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, não cabe mais a imposição de multa de ofício, desde que não se trate das hipóteses descritas em seu art. 18.

Tal dispositivo seria aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP 135/03 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, "c" do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **2202-00.064** da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2º Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício, consignando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1997*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Cabível lançamento de ofício de valores informados em DCTF como compensados com créditos advindos de processo administrativo julgado definitivamente na esfera administrativa cuja decisão não reconheceu o direito creditório pleiteado pela contribuinte:*

*MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Não há de ser aplicada multa de ofício aos lançamentos de valores informados em DCTF, indevidamente compensados em virtude de lei posterior mais benéfica. ”*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, em síntese, que:

- A MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, e alterações posteriores, não trouxe hipótese de eliminação da multa de ofício para os casos de falta de recolhimento e declaração inexata;
- Na espécie, descabe-se falar em retroatividade benigna.

Requer, assim, o reconhecimento que não houve retroatividade benigna e a incidência da multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Em Despacho às fls. 499/501, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial:

1. Recordando que:

- O Auto de Infração trata de falta de recolhimento da Cofins relativa aos 3º e 4º trimestres de 1997;
- Sendo assim, apresentou impugnação aduzindo que não se tratava de falta de recolhimento, mas compensação com crédito do Finsocial conquistados pelo Mandado de Segurança 96.004381-7 – transitado em julgado;
- A DRJ exonerou somente a multa de ofício;
- Foi apresentado Recurso Voluntário trazendo novamente a ocorrência do transitado em julgado reconhecendo o direito à compensação do Finsocial recolhido acima de 0,5%;
- O Conselho de Contribuintes anulou a decisão de primeira instância, pois o sujeito passivo não havia sido intimado para manifestar-se acerca do relatório de diligência fiscal efetuada à época;
- Foi efetuado Auto de Infração Complementar, demonstrando que a primeira autuação foi oriunda de revisão de DCTF e que o sujeito passivo supostamente informou que não possuía os documentos solicitados quando da sua intimação para evidenciar a base de cálculo do Demonstrativo de Crédito do Finsocial e que os créditos

já haviam sido objeto de análise no Processo Administrativo 10510.200062/99-18;

- O sujeito passivo apresentou impugnação expondo que havia decisão transitada em julgado, que foi entregue todos os documentos necessários para se calcular a base de cálculo do Finsocial e que era indevida a multa de ofício;
  - Foi emitida decisão expondo ser cabível o lançamento quando se constata que os débitos informados em DCTF foram vinculados a créditos constantes de processo administrativo indeferido e ser correta a aplicação de multa de ofício quando se constata a compensação indevida;
  - O sujeito passivo trouxe, entre outros, então que a decisão judicial garante o direito a compensação e que toda a documentação foi juntada para corroborar a composição do crédito;
  - Houve decisão exarando ser cabível o lançamento de ofício de valores informados em DCTF como compensados com créditos advindos de processo administrativo julgado definitivamente na esfera administrativa cuja decisão não reconheceu o direito creditório pleiteado;
2. Trazendo que as decisões judiciais garantiram o direito à devolução do Finsocial recolhido em alíquota superior a 0,5% para todo o período em que vigoraram as Leis 7.689/88, 7.797/88, 7.849/89 e 8.147/90 para o período de setembro/89 a março/92, bem como o direito de promover a compensação desse Finsocial com a Cofins devidamente corrigido e com a inserção dos expurgos inflacionários devidos.

Por fim, requer o sujeito passivo que seja parcialmente reformado o Acórdão para que seja declarada a ofensa ao ato jurídico perfeito em decorrência do trânsito em julgado da decisão que concedeu, integralmente, o direito de compensar os créditos de Finsocial recolhidos acima da alíquota de 0,5%, relativos aos períodos de setembro/89 a março/92, devidamente corrigidos com a inclusão dos expurgos inflacionários, com débitos da Cofins.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo contra o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, invocando, *de per si*, ser correta a aplicação do

instituto da retroatividade benigna para se afastar a multa de ofício, em respeito à evolução legislativa demonstrada pelo art. 18 da Lei 10.833/03.

Em Despacho às fls. 599/600, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, considerando ter sido constatado pelo Presidente da Câmara que as situações fáticas sopesadas pelos Colegiados quando da prolação dos acórdãos confrontados foram distintas – o que se impediu a comparação para o fim de se estabelecer a divergência de interpretação a que alude o art. 67 do RICARF.

Em Despacho à fl. 601, foi mantido integralmente o Despacho do Presidente da Câmara que negou seguimento ao recurso especial de divergência interposto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso. O que concordo com a manifestação dada em Despacho às fls. 499/501.

Ventiladas tais considerações, vê-se que a lide traz a discussão acerca da aplicabilidade ou não da multa de ofício no caso vertente.

Para melhor elucidar a questão, importante trazer que se trata de Auto de Infração objetivando a cobrança da Cofins relativa aos períodos de julho a dezembro/97 – fruto de auditoria interna de DCTF – na qual restou constatada falta de recolhimento da contribuição por não terem sido confirmados os créditos vinculados aos débitos sob o argumento de que o processo inexistia no Profisc. O que, por conseguinte, depreendendo-se da análise dos autos do processo, a compensação feita com tais créditos foi considerada indevida.

Quanto à essa discussão, importante aprofundar as questões de direito antes de se direcionar o entendimento de que no caso em comento seria cabível a multa de ofício, em respeito à hipótese trazida pelo art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 e art. 90 da MP 2.158-35/01:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*[...]*”

*“Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”*

Eis que resta esclarecer se no lançamento de ofício seria aplicável a multa disposta no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, quando ocorrer o indeferimento da compensação. O que é importante trazer que o caso vertente não se trata de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, ou o crédito ser de natureza não tributária ou que tenha sido caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

O art. 18 da MP nº 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/03, previu, *a priori*, que o lançamento de ofício decorrente de diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de compensação, seria cabível na hipótese em que **as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal;** o crédito for de natureza não-tributária e **às demais hipóteses em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio** – infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Tal como explicitou a exposição de motivos dessa MP:

*“15. O art. 18 limita a aplicação do lançamento de ofício, de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, à cobrança de multa isolada sobre o débito indevidamente compensado nas hipóteses em que as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal; o crédito for de natureza não-tributária e às demais 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.”*

Sendo assim, com o advento da MP 135/03, a não homologação da compensação decorrente de crédito ou débito não passível de compensação por expressa disposição legal, ou com crédito de natureza não tributária (compensação não declarada), estava sujeita à multa prevista no art. 18 da MP, independentemente de ser ou não decorrente de prática de fraude ou conluio do sujeito passivo.

Posteriormente, com o advento da Lei 11.488/07, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03 de conversão da MP 135/03, vê-se que tal dispositivo sofreu alteração em sua redação – passando a estabelecer:

*“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.”*

Foi suprimida, conforme exposto, da redação original as hipóteses em que as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal e o crédito for de natureza não-tributária – para a imputação da multa no lançamento de ofício.

Dessa forma, a hipótese de lançamento de ofício e de aplicação da respectiva multa para autuações decorrentes de compensações indevidas, passou a ter aplicação ainda mais restrita, qual seja, apenas para os casos em que se comprovasse a falsidade da declaração do sujeito passivo, além das hipóteses de compensações "não declaradas".

A restrição das hipóteses para a aplicação da multa nos lançamentos de ofício não as conduziu automaticamente à aplicação da multa tratada no art. 44 da Lei 9.430/96 – eis que esse dispositivo traz a regra geral – que não seria aplicável aos casos de compensação – como nunca foi.

Com o advento da Lei 11.488/07, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03, houve apenas a restrição da aplicação da multa no lançamento de ofício para aqueles casos de não homologação de compensação sem comprovação de falsidade da declaração.

Continuando, importante lembrar que a MP 135/03 convertida na Lei 10.833/03, que trouxe novo regramento legal para as compensações, também, dispôs sobre a operacionalização a ser observada mediante entrega da "DComp", estabelecendo, inclusive em seu art. 17 – que, por sua vez, alterou o art. 74 da Lei 9.430/96 que tal declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Dessa forma, vê-se que com a constituição da DCOMP em confissão de dívida, perdeu-se o sentido a aplicação da multa por descumprimento da obrigação tributária – por exemplo, entrega da DCTF com inexatidão quando identificada irregularidade na compensação sem comprovação de falsidade nas informações. O que afastaria a aplicação da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Com efeito, é de se clarificar que o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 trata do lançamento de ofício – como regra geral, não alcançando as hipóteses de compensação referendadas no caput do art. 18 da Lei 10.833/03 que faz referência aos lançamentos de ofício de que trata o art. 90 da MP 2.158-35/01.

Ora, o art. 90 da MP trata especificamente do lançamento de ofício das **"diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal"**.

Em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* - é de se aplicar o art. 18 da Lei 10.833/03 para os casos de lançamento de ofício de tributos declarados – tal como foi na DCTF. Eis que prevê processo administrativo próprio.

Dessa forma, entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 106 . A lei aplica - se a ato o u fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*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 de sua prática ".*

O que, verifica-se a subsunção do caso concreto à norma referendada.

Com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa de ofício – considerando a redação do art. 18 da Lei 10.833/03 com a redação dada pela Lei 11.488/07.

Assevera ainda a própria DRJ a aplicação desse entendimento. O que, para melhor elucidar, trago algumas ementas de outros acórdãos das delegacias de julgamento nesse sentido:

*“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL*

*9 ° TURMA*

*ACÓRDÃO Nº 16-53421 de 05 de Dezembro de 2013*

---

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*  
*EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833, DE 2003. Com a edição da Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, não cabe mais imposição de multa, excetuando-se os casos mencionados em seu art. 18. Sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da Medida Provisória n.º 135, de 2003, em face da retroatividade benigna (ex vi alínea “c”, inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional), impõe-se o cancelamento da multa de ofício lançada. Período de apuração: 01/09/1997 a 30/09/1997”*

*MINISTÉRIO DA FAZENDA*

*SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL*

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM*

*SÃO PAULO*

*6 ° TURMA*

*ACÓRDÃO Nº 16-15182 de 23 de Outubro de 2007*

---

*ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário*  
*EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Em razão da aplicação retroativa (retroatividade benigna) do art. 18 da Lei 10.833/03, com a redação dada pelo art. 25 da Lei*

---

*11.051/04, deve ser excluída a multa de ofício imposta.  
Período de apuração: 01/02/2002 a 31/05/2002, 01/08/2002 a  
30/04/2003*

*“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
9 ° TURMA  
ACÓRDÃO Nº 16-44304 de 28 de Fevereiro de 2013*

---

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep  
EMENTA: MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA  
DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. Com a edição da MP nº  
135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, não cabe mais  
imposição de multa excetuando-se os casos mencionados em seu  
art. 18. Sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos  
anteriormente à edição da MP nº 135/2003 em face da  
retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN), impõe-se o  
cancelamento da multa de ofício lançada.  
Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998”*

*MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM  
FORTALEZA  
4 ° TURMA  
ACÓRDÃO Nº 08-23210 de 10 de Abril de 2012*

---

*ASSUNTO: Normas de Administração Tributária  
EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.  
Tendo em conta a nova redação dada pelo art. 25 da Lei 11.051, de  
2004, ao art. 18 da Lei 10.833, de 2003, em combinação com o art.  
106, inciso II, alínea “c”, do CTN, cancela-se a multa de ofício*

*aplicada.*

*Ano-calendário: 01/01/1997 a 31/12/1997”*

Proveitoso também trazer no mesmo sentido parte da ementa da Solução de Consulta Cosit Interna nº 3, de 08 de janeiro de 2004:

*“Nos julgamentos dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no art. 90 da MP nº 2.158-35, as multas de ofício exigidas juntamente com as diferenças lançadas devem ser exoneradas pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que essas penalidades não tenham sido fundamentadas nas hipóteses versadas no “caput” desse artigo”.*

Sendo assim, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama