



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.002903/2003-89
Recurso Embargos
Acórdão nº **1002-001.321 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 2 de junho de 2020
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIO DE TINTAS PIG LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SEM EFEITOS INFRINGENTES. ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS.

Acolhe-se parcialmente os presentes embargos tão somente para esclarecer que embora o auto de infração não tenha mencionado um dos dispositivos expressamente mencionados pelo acórdão embargado, verifica-se no caso a sua perfeita aplicação ao presente caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, tão somente para esclarecer que, embora não se discuta no caso compensação de qualquer espécie, o artigo 90 da MP nº 2.158-35/2001 é plenamente aplicável às hipóteses de lançamento cuja finalidade é a cobrança de diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamentos não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-001.321 - 1ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10855.002903/2003-89

Relatório

Trata-se de processo remetido a este Conselheiro após a admissibilidade dos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 1002-000.488, proferido por Relator que não mais integra esta Turma Extraordinária, cuja ementa pode ser visualizada abaixo (fls. 100 do *e-processo*):

PAGAMENTO A MENOR DE CSLL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PROVAS A CORROBORAR O RECHAÇO AO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. Para que se rechace o Auto de Infração, lavrado em função de elementos probatórios não apresentados pelo Contribuinte, torna-se mister a apresentação de elementos suficientes a apontar o equívoco da Autoridade Fiscal. Alegações genéricas de quitação desacompanhadas de seus respectivos comprovantes não são suficientes para mitigar a autuação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. Advindo lei posterior na qual se exonera a punibilidade do Contribuinte, faz-se mister reconhecer seu efeito benéfico.

Segundo alega o embargante (fls. 108/110 do *e-processo*):

Tal decisão, data máxima vênia, se mostra eivada do vício da **obscuridade**, uma vez que **aplicou a retroatividade benigna a dispositivo de lei que sequer é fundamento legal do presente lançamento**.

Com efeito, ilustre relator do julgado afastou a exigência da multa de ofício por entender que o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 sofreu alteração da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.051/2004.

Acontece que **o presente lançamento não foi efetuado com fulcro no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001**.

Assim, **causa estranheza o provimento parcial do recurso voluntário para afastar a multa de ofício lançada com base no art. 44, I da Lei 9.430/96**.

Data maxima venia, nos parece que o acórdão recorrido incorre em equívoco ao pressupor a retroatividade benéfica do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que a situação prevista no referido dispositivo de lei não é a mesma que fundamentou a exigência da multa de ofício no presente caso, deixando a referida decisão ainda de fazer incidir, na espécie, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, legítimo e correto fundamento do auto de infração.

Sabe-se que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 foi introduzido no ordenamento jurídico para complementar a sistemática criada pela Lei nº 10.637/2002, que, mediante alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/96, **instituiu a Declaração de Compensação – DCOMP**, permitindo ao contribuinte efetuar a compensação de crédito relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal - SRF com débitos próprios de mesma natureza, sob condição resolutória de posterior homologação pela autoridade administrativa competente, substituindo assim o regime anterior, no qual a compensação só se efetivava depois de deferido requerimento apresentado pelo contribuinte perante a repartição pública respectiva.

Diante de tais alterações, foi editada a Lei de nº 10.833/2003, que acrescentou novos dispositivos ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, atribuindo à DCOMP a natureza de instrumento de confissão de dívida, fixando prazo para a sua homologação pelo Fisco e disciplinando o procedimento e os efeitos para o caso da não-homologação da compensação declarada, como também no **caput do seu art. 18 autorizou o lançamento da multa de ofício isolada quando fosse o caso de compensação indevida**, senão confira-se:

Lei nº 10.833/2003

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, 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.”

Posteriormente, a Lei nº 11.051/2004 estabeleceu regime diferenciado para as **compensações ditas “não-homologada” e “não-declarada”**, pelo que restringiu o cabimento da multa isolada prevista no caput do art. 18 agora para os casos de compensação “não-homologada”, em que tenha ficado caracterizada a prática das infrações dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Pela leitura do dispositivo em comento, vê-se que a sistemática introduzida pelas Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e posteriores alterações, ao considerar a DCOMP como verdadeira confissão de dívida, previu, em relação à compensação “não-homologada”, o lançamento da multa de ofício, de forma isolada e desde que configurada a infração do contribuinte, dado que o principal declarado em DCOMP, nesses casos, pode ser imediatamente exigido do devedor respectivo, prescindindo de lançamento, conforme autoriza o §6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, nos casos de compensação indevida, enquanto a nova sistemática previu a imposição de multa isolada, já que prescindível o lançamento do principal, a anterior previa a exigência de multa juntamente com o principal lançado.

Salvo melhor juízo, **esta não parece ser a situação em litígio nos autos.**

Com efeito, o presente lançamento foi efetuado em decorrência da não localização dos pagamentos a título de CSLL indicados pelo contribuinte em sua DCTF.

Não se está a tratar aqui de compensação de nenhuma espécie.

Definitivamente, a hipótese dos autos não se subsume à contemplada pelo art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e suas alterações a partir da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.051/2004.

A **obscuridade** do julgado se evidencia, *data maxima venia*, na medida em que não restou muito claro o porquê da exclusão da multa de ofício com base na retroatividade benigna das alterações promovidas pelo art. 18 da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.051/2004, no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando o presente lançamento não foi efetuado com fulcro no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e não versa sobre compensação.

Desta feita, a obscuridade suscitada necessita ser sanada para que a Fazenda Nacional identifique, com retidão, o fundamento a ser combatido em eventual recurso.

Assim, em homenagem ao princípio da ampla defesa e da motivação, vem a União requerer o esclarecimento do apontado vício, a fim de que o Acórdão ora embargado seja trazido aos autos com o escoreito entendimento a que de fato chegou este e. colegiado.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente para que esta Turma extraordinária possa esclarecer as razões da decisão no que toca ao tema da exclusão da multa de ofício a partir do instituto da retroatividade benigna, como se vê pelo seguinte trecho do despacho de admissibilidade (fls. 115/116 do *e-processo*):

[...] assiste razão à embargante no que se refere à alegação de obscuridade.

Isso porque, o trecho da decisão acerca da questão não deixa clara a relação entre a alteração legislativa que ensejou a invocação da retroatividade benigna e o afastamento da multa de ofício incidente no lançamento do crédito tributário em discussão. Confira-se excerto do voto condutor:

Impende resumir que o cerne do presente PAF é o pagamento a menor (não localizado), decorrente da declaração apresentada no 2º Trimestre de 1998, especificamente no que cinge ao vencimento de maio. Ao longo da instrução, restou afastada a maior parte do auto de infração, por conta da alocação de valores devidamente quitados, remanescendo o débito tributário referente ao pagamento não encontrado de R\$ 3.626,72 com os respectivos acréscimos – multa de ofício e juros de mora lançados, proporcionalmente, e juros de mora isolados no valor de R\$ 74. Nesse espeque, o Contribuinte alega ter quitado a quantia em aberto, sustentando seu argumento nas DARFs outrora juntadas desde a etapa da exordial.

[...]

Da multa de ofício

Outrossim, há de se reconhecer o afastamento da multa de ofício, com fulcro no princípio da retroatividade benigna, consignado no art. 106 do CTN. Conforme se examina na análise intertemporal, a legislação vigente à época do lançamento era a Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, cujo teor do art. 90 continha a seguinte redação:

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.

Contudo, tal panorama legislativo foi alterado pela Lei nº 10.833/2003 (com redação dada pela Lei nº 11.051/04), retirando a exigibilidade da multa para as circunstâncias diversas daquelas insculpidas em seu art. 18, leia-se:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835, 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.

(...)

§4º 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. (GN)

Logo, torna-se imperativo reconhecer o beneplácito decorrente da modificação legal, exonerando o Contribuinte da multa de ofício que lhe foi aplicada.

Diante do exposto, e com fulcro no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), ADMITO os embargos de declaração opostos, para que seja sanada a mencionada obscuridade.

Os autos foram remetidos a este Conselheiro dado ao fato de o Conselheiro Relator do acórdão nº 1002-000.488 não mais integrar esta Turma Extraordinária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

O despacho de admissibilidade delimitou com precisão o trecho do acórdão nº 1002-000.488, o qual merece maiores esclarecimentos. Trata-se exatamente da aplicação do instituto da retroatividade benigna, prevista no artigo 106 do CTN, para o cancelamento da multa de ofício lançada nos autos.

Nesse aspecto, cumpre reiterar o seguinte trecho dos embargos, o qual já foi inclusive mencionado no relatório do caso (fls. 108/109 do *e-processo*):

Com efeito, ilustre relator do julgado afastou a exigência da multa de ofício por entender que o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 sofreu alteração da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.051/2004.

Acontece que **o presente lançamento não foi efetuado com fulcro no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.**

Assim, **causa estranheza o provimento parcial do recurso voluntário para afastar a multa de ofício lançada com base no art. 44, I da Lei 9.430/96.**

Data maxima venia, nos parece que o acórdão recorrido incorre em equívoco ao pressupor a retroatividade benéfica do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que a situação prevista no referido dispositivo de lei não é a mesma que fundamentou a exigência da multa de ofício no presente caso, deixando a referida decisão ainda de fazer incidir, na espécie, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, legítimo e correto fundamento do auto de infração.

Sabe-se que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 foi introduzido no ordenamento jurídico para complementar a sistemática criada pela Lei nº 10.637/2002, que, mediante

alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/96, instituiu a **Declaração de Compensação – DCOMP**, permitindo ao contribuinte efetuar a compensação de crédito relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal - SRF com débitos próprios de mesma natureza, sob condição resolutória de posterior homologação pela autoridade administrativa competente, substituindo assim o regime anterior, no qual a compensação só se efetivava depois de deferido requerimento apresentado pelo contribuinte perante a repartição pública respectiva.

Diante de tais alterações, foi editada a Lei de nº 10.833/2003, que acrescentou novos dispositivos ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, atribuindo à DCOMP a natureza de instrumento de confissão de dívida, fixando prazo para a sua homologação pelo Fisco e disciplinando o procedimento e os efeitos para o caso da não-homologação da compensação declarada, como também no **caput do seu art. 18 autorizou o lançamento da multa de ofício isolada quando fosse o caso de compensação indevida**, senão confira-se:

Lei nº 10.833/2003

“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, 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.”

Posteriormente, a Lei nº 11.051/2004 estabeleceu regime diferenciado para as **compensações ditas “não-homologada” e “não-declarada”**, pelo que restringiu o cabimento da multa isolada prevista no caput do art. 18 agora para os casos de compensação “não-homologada”, em que tenha ficado caracterizada a prática das infrações dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Pela leitura do dispositivo em comento, vê-se que a sistemática introduzida pelas Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e posteriores alterações, ao considerar a DCOMP como verdadeira confissão de dívida, previu, em relação à compensação “não-homologada”, o lançamento da multa de ofício, de forma isolada e desde que configurada a infração do contribuinte, dado que o principal declarado em DCOMP, nesses casos, pode ser imediatamente exigido do devedor respectivo, prescindindo de lançamento, conforme autoriza o §6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, nos casos de compensação indevida, enquanto a nova sistemática previu a imposição de multa isolada, já que prescindível o lançamento do principal, a anterior previa a exigência de multa juntamente com o principal lançado.

Salvo melhor juízo, **esta não parece ser a situação em litígio nos autos.**

Com efeito, o presente lançamento foi efetuado em decorrência da não localização dos pagamentos a título de CSLL indicados pelo contribuinte em sua DCTF.

Não se está a tratar aqui de compensação de nenhuma espécie.

Definitivamente, a hipótese dos autos não se subsume à contemplada pelo art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e suas alterações a partir da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.051/2004.

Nada obstante o exposto, o lançamento da multa de ofício isolada (fls. 45 do e-processo) deu-se sob o comando do artigo 90 da Medida Provisória 2158-35:

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.

Apesar de o auto de infração não fazer qualquer menção ao referido dispositivo, ele é pressuposto básico para a própria aplicação da multa incidente no caso, eis que estabelece sua hipótese de incidência, consistente na constatação de diferenças apuradas na DCTF decorrentes de informações não comprovadas ou indevidas, conforme se explica a seguir.

A Lei 9.430/96, na redação original, dispunha em seus artigos 43 e 44, I, § 1º, II:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

Com fundamento nessas normas e no que dispôs a Instrução Normativa SRF nº 77/1998, os créditos ora em discussão foram constituídos:

Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa SRF No 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente, nos arts. 44 e 61, § 3º, da Lei No 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF Nos 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.

Art. 3º A multa de lançamento de ofício será cobrada isoladamente, por meio de auto de infração, quando o contribuinte:

I - pagar imposto ou contribuição após o vencimento do prazo previsto, sem o acréscimo de multa de mora;

[...]

Art. 5º Os juros moratórios serão cobrados por meio de auto de infração, na forma do art. 43 da Lei No 9.430, de 1996:

I - juntamente com a multa de lançamento de ofício, quando o contribuinte efetuar o pagamento do tributo ou contribuição fora do prazo, sem a incidência dos acréscimos moratórios;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 135/2003, que, em seu artigo 18, alterou o artigo 90, deixando de prever o lançamento de ofício e, conseqüentemente, a aplicação da multa de ofício sobre saldos devedores de débitos declarados em DCTF:

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.

§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 nº 9.430, 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 nº 9.430, 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.

Observe-se que, em se tratando de infração e imposição de penalidade, a existência de norma superveniente invoca a aplicação da legislação mais benéfica para o contribuinte, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou 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 da sua prática.

Assim, foi aplicado tal arcabouço normativa ao caso, o qual retrata um lançamento de ofício exatamente para cobrança de diferença apurada em declaração prestada pelo contribuinte, decorrente de pagamento ou informações não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

De fato, atualmente, a multa lançada em tais hipóteses somente é cabível nos casos de compensação não homologada quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o que foi muito bem explicado pela própria PGFN.

Logo, tendo em vista que não se está aqui a tratar de compensação de nenhuma espécie, notadamente de compensação falsa, não há que se falar em multa decorrente de lançamento feito para cobrança de diferenças apuradas em declaração prestada pelo contribuinte, decorrente de pagamento não comprovado, nos termos do artigo 90 da MP nº 2.158-35/2001.

Por todo o exposto, voto por acolher os presentes embargos tão somente para esclarecer que, embora não se discuta no caso compensação de qualquer espécie, o artigo 90 da MP nº 2.158-35/2001 é plenamente aplicável às hipóteses de lançamento cuja finalidade é a cobrança de diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamentos não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo