



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.100645/2003-76
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-008.938 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NORTH STAR TÁXI AÉREO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/1998

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO.

Aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados as normas legais que beneficiam o sujeito passivo, excluindo-se a multa no lançamento de ofício do crédito tributário constituído em face da não-confirmação dos pagamentos informados em DCTFs.

Com a edição da MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, não cabe mais a imposição de multa, desde que não se trate das hipóteses descritas em seu art.18. Tal dispositivo art. 18 da Lei 10.833/03 seria aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP 135/03 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, "c" do CTN).

No caso vertente, o instituto da compensação não foi utilizado de forma fraudulenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3803-01.867, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/1998

ÔNUS DA PROVA. DCTF RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO APÓS CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFEITOS.

A declaração entregue após a ciência do auto de infração não é capaz de desconfigurar, por si só, o lançamento efetuado. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada na DCTF entregue pelo contribuinte antes do lançamento de ofício, tendo em vista a não apresentação de qualquer elemento probatório hábil em sentido contrário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de pagamento da Cofins apurada em procedimento fiscal de auditoria interna de DCTF enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO. CONVERSÃO EM MULTA DE MORA. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Falece competência à autoridade administrativa julgadora para converter a multa lançada de ofício em multa de mora, dados os dispositivos legais

distintos que as fundamentam. Anulada a conversão, com base no princípio da retroatividade benigna, cancela-se a multa de ofício então restaurada.

Nada impede, contudo, que, em eventual procedimento de cobrança, se venha a exigir do sujeito passivo a multa de mora decorrente do pagamento extemporâneo do tributo devido. ”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, ressurgindo com a discussão envolvendo a anulação da conversão da multa de ofício em multa de mora.

Em Despacho às fls. 194 a 196, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, alegando que, uma vez que não houve o animus de lesar o fisco, apenas corrigir um erro contábil, requer que se acolha preliminarmente a prescrição intercorrente e, no mérito, a improcedência do lançamento fiscal para que prevaleça o direito e justiça.

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 atendidos os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que, concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho às fls. 194 a 196.

Eis que, enquanto o voto condutor do acórdão recorrido manifestou o entendimento de que à autoridade administrativa julgadora falecia competência para converter multa de ofício em multa de mora, tendo em vista que tais gravames possuem fundamentações

legais distintas, sendo passíveis de aplicação somente por parte da autoridade administrativa competente para tal, os votos condutores dos julgados paradigmas, de forma divergente, manifestou o entendimento de, regra geral, qualquer recolhimento efetuado em atraso era devida a cobrança da multa de mora, inclusive na hipótese de cancelamento da cobrança da multa de ofício.

Quanto à lide trazida em recurso, manifesto minha concordância com o decidido no acórdão recorrido, qual seja, anular a conversão da multa de lançamento de ofício em multa de mora realizada pela autoridade julgadora a quo, mantendo-se o cancelamento da multa de ofício em face da retroação de norma penal mais benigna.

Para tanto, adoto como razões de decidir o voto do ilustre ex-conselheiro Hércio Lafetá Reis:

[...]

A autoridade julgadora a quo, com base na retroação de norma penal benigna, converteu a multa de ofício originalmente lançada na multa de mora de 20% prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No entanto, tal procedimento se deu à revelia dos dispositivos legais que regem a matéria, pois, à autoridade administrativa julgadora falece competência para a conversão de multa de ofício em multa de mora, tendo em vista que tais gravames possuem fundamentações legais distintas, sendo passíveis de aplicação somente por parte da autoridade administrativa competente para tal.

Nada impede, contudo, que, em eventual procedimento de cobrança, se venha a exigir do sujeito passivo a multa de mora decorrente do pagamento extemporâneo do tributo devido.

Dessa forma, afastada a aplicação da multa de mora, por incompetência da autoridade julgadora, confirma-se a exclusão da multa de ofício originalmente lançada, com base no princípio da retroatividade benigna, conforme demonstrado a seguir.

A Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003, em sua redação original, restringiu o lançamento de ofício

previsto na Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, e apenas nas hipóteses ali especificadas, nenhuma delas coincidente com o caso ora sob análise, in verbis:

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.

Posteriormente, tal dispositivo veio a sofrer sucessivas alterações, conforme se depreende das transcrições a seguir:

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

(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 351, de 2007)

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(Redação dada pela Medida Provisória n.º 472, de 2009)

Conforme acima demonstrado, com a edição da Lei n.º 11.051/2004, a multa isolada, que substituiu a multa proporcional originalmente prevista para os casos da espécie,

Constituiu-se em penalidade nova, aplicável somente nas hipóteses de prática das infrações de sonegação, fraude ou conluio.

Portanto, em face da alteração legislativa superveniente que alterou a aplicação da multa de ofício, não abrangendo aquele objeto do auto de infração, e tendo em vista o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de ofício inserida no total do crédito tributário deve ser exonerada, o que não autoriza, por outro lado, a sua conversão em multa de mora, nos termos formulados pelo julgador a quo."

Sendo assim, entendo que não há como converter em sede de processo administrativo a multa de ofício para multa de mora, considerando que tais penalidades possuem fundamentações legais distintas, sendo necessário a autoridade fiscal imputar tal cobrança, e não o julgador. E, quanto à multa de ofício, essa turma já apreciou essa matéria – o que, peço licença para citar o acórdão 9303-004.916, que consignou a seguinte ementa:

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

MULTA DE OFICIO. LANÇAMENTO. DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO.

Aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados as normas legais que beneficiam o sujeito passivo, excluindo-se a multa no lançamento de ofício do crédito tributário constituído em face da não-confirmação dos pagamentos informados em DCTFs.

Com a edição da MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, não cabe mais a imposição de multa, desde que não se trate das hipóteses descritas em seu art. 18. Tal dispositivo art. 18 da Lei 10.833/03 seria aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP 135/03 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, "c" do CTN).

No caso vertente, o instituto da compensação não foi utilizado de forma fraudulenta.”

Em síntese, à época, trouxe em meu voto:

*“Em respeito ao art. 18 da MP n.º 135/03, que foi convertida na Lei 10.833/03, houve previsão, 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 n.º 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 n.º 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 II, da Lei 9.430/96.

*Com efeito, é de se clarificar que o art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 trata da multa isolada – 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. 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 "

Com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa de ofício, para se adotar a multa de mora – 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 N° 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 N° 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 N° 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”.

Após breves considerações, importante trazer que, depreendendo-se da análise dos autos, não vejo indícios para se coadunar com a caracterização de conduta fraudulenta pelo sujeito passivo, eis que se trata de lançamento de débitos reconhecidos pela interessadas e declarados em DCTF, efetuado nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001, art. 90.

Vê-se que a própria DRJ ao analisar os autos também obteve a mesma conclusão:

“7.3. Dessa maneira, não cabe mais imposição de multa de ofício fora dos casos mencionados, sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP no 135/2003 em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inc. II, “c”, do CTN, havendo que se exonerar a multa de ofício aplicada, mesmo que tivesse mantido o crédito tributário. ”

O que, por conseguinte, em vista de todo o exposto, resta afastar a aplicação da multa de ofício, conforme art. 18 da Lei 10.833/03 e, considerando, não se tratar de conduta dolosa à fraude praticada pelo sujeito passivo”

Sendo assim, manifesto minha concordância com o colegiado *a quo* que deu provimento ao recurso voluntário, para determinar a exclusão da multa de ofício, por entender que, com a edição do art. 18 da Lei 10.833/2003, a imposição da penalidade ficou limitada eventual apuração de diferenças decorrentes de compensação indevida de débitos de tributos e contribuições federais, quando caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 (fraude, conluio e sonegação).

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama