



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

Processo nº 11610.015444/2002-58
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.423 – 3ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNILEVER BRASIL LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/1997 a 30/10/1997

MULTA 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).

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial. Fez sustentação oral o Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/DF nº 26.345, advogado do sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3401-00.785**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que negou, por unanimidade de votos, provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário entendendo, entre outros, em síntese, em função da retroatividade benigna do art. 18 da Lei 10.833/03 alterado pelo art. 18 da Lei 11.488/07, pela inaplicabilidade da multa de ofício na glosa de compensação quando não há dolo do sujeito passivo – ao apreciar o Colegiado a seguinte situação:

- O sujeito passivo recepcionou auto de infração com exigência de PIS referentes a fatos geradores ocorridos no período de outubro e novembro de 1997, por não terem sido os créditos vinculados em DCTF;
- A DRJ/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, mantendo a exigência do tributo e exonerando a multa de ofício, em face da retroatividade benigna trazida pelo art. 18 da Lei 10.833/03;
- O sujeito passivo apresentou recurso voluntário e, considerando o valor do crédito exonerado, a DRJ interpôs recurso de ofício.

Para melhor elucidar, trago a ementa consignada pelo Colegiado naquele julgamento (Grifos meus):

“Assunto: PIS

Período de apuração: out/97 e nov/97

MULTA DE OFÍCIO. RETRO ATIVIDADE 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.

DECISÃO JUDICIAL.

Havendo decisão judicial definitiva sobre matéria em discussão neste Conselho, esta deve ser integralmente seguida.

Recursos Ofício e Voluntário Negados.”

E, para melhor compreensão dos pontos apreciados naquele julgamento, importante trazer também a transcrição parcial do voto do relator naquele acórdão (Grifos meus):

“RECURSO DE OFÍCIO

O recurso atende aos requisitos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, combinado com a Portaria MF nº 3, de 3.1.2008, portanto dele conheço.

O presente recurso de ofício trata de exoneração de multa de ofício em função da retroatividade benigna do art. 18 da Lei 11.488/2007, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/2003, tornando incabível a aplicação de multa de ofício em casos como este, no qual não há dolo da contribuinte.

Em razão da alteração legislativa em questão, entendo que, de fato, não cabe a aplicação da multa de ofício ao presente caso.

Assim, voto por não prover o recurso de ofício e reitero todos os termos do acórdão da DRJ na parte relativa à exoneração da multa de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Conheço do recurso por ser tempestivo e cumprir os pressupostos de admissibilidade.

Em síntese, versa a lide sobre a lavratura de auto de infração no qual houve glosa de compensação de PIS em razão de não comprovação de processo judicial.

Inicialmente, alega a contribuinte que a negação ao seu pedido de compensação somente ocorreu em função de erro no preenchimento da DCTF.

Parece-me que a própria DRJ reconheceu que foi o erro no preenchimento da DCTF que motivou a lavratura deste auto de infração. A DCTF da contribuinte trouxe o processo nº 95.0055059-6 como origem do direito creditório da contribuinte, quando o número correto seria 95.0055059-8.

[...].

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao presente recurso, mantendo a decisão da DRJ em todos os seus termos.

[..]”

Irresignada com essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo a admissão do presente recurso e pugnando para que, no mérito, lhe seja dado provimento, reconhecendo que não houve retroatividade benigna e fazendo incidir, na hipótese, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Conforme leitura do Recurso Especial, importante destacar, em síntese, os argumentos trazidos pela Fazenda Nacional:

- O inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 determina que, quando constatada a falta de pagamento ou recolhimento da contribuição, será exigida a multa de 75% no lançamento de ofício, e não há previsão legal para a autoridade fiscal dispensar a imposição dessa multa;
- O fato de o contribuinte ter informado os valores em DCTF, e repita-se que no caso presente não existe confissão de dívida haja vista o saldo a pagar ser igual a zero, não o exime da aplicação da penalidade;
- Tendo ocorrido declaração inexata, recolhimento insuficiente do tributo e uma compensação inválida em virtude da qual se deixou de recolher PIS, a exação deve ser lançada de ofício, com acréscimo da multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96;
- Tendo em vista que a situação prevista no art. 18 da Lei 10.833/03 não é a mesma que fundamentou a exigência da multa de ofício no presente, não há que se falar em retroatividade benigna.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido integralmente, nos termos do despacho de fls. 237/239 apreciado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, que, entre outros, após análise, traz que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 05/02/2

016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- O primeiro acórdão paradigma de nº 204-02.808 com a seguinte ementa (Grifos meus):

“MULTA DE OFÍCIO - ART. 90 MP 2.158-35 - ART. 18, LEI 10.833. A redação do artigo 18 da Lei 10.833 não excluiu a multa de ofício quando o lançamento desta natureza tenha como causa a ilegitimidade da compensação (artigo 90 da MP 2.158-35), mas sim que, nas hipóteses graves arroladas pela norma, o lançamento será da multa isolada, sendo então indevido o lançamento de ofício do principal.

Recurso de ofício provido.

COMPENSAÇÃO. Só cabe compensação de valores calcados em decisão judicial se esta tem eficácia na data em que aquela é levada a efeito, desde que comprovada sua certeza e liquidez.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. EFICÁCIA DE NORMA. A norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, tendo sido revogado previamente à sua regulamentação, não produz efeitos.

SELIC. E legítima a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

Recurso voluntário negado

Diverge claramente do recorrido, ao assentar que a multa de ofício não é excluída pelo art. 18 da Lei nº. 10833/2003, em sessão de julgamento que se realizou quando este artigo já estava com a redação dada pela Lei 11.488/2007;

- No segundo paradigma de nº 203-09.707 com a seguinte ementa (Grifos meus):

“IPI. DCTF. DÉBITOS INFORMADOS COM VINCULAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA. Nem todos os valores informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida.

Nos termos das IN SRF no. 45/98 e 126/98, somente os valores dos saldos a pagar de tributos informados em DCTF é que são confessados, não carecendo de lançamentos de ofício para serem cobrados. Diferentemente,

valores para os quais foram vinculados créditos indevidos, de forma a

resultar em saldos a pagar nulos, necessitam de lançamentos de ofício, acompanhados da multa de ofício respectiva.

Recurso negado."

A exigência da multa se manteve, por força do art. 44 da Lei 9.430/96, não obstante já estar em vigência na data da sessão de julgamento, o art. 18 da Lei 10.833/03. O que, por conseguinte, não se aplicou a retroatividade benigna a caso em que os fatos eram semelhantes aos que levaram à sua aplicação no caso recorrido.

O sujeito passivo tomou conhecimento dos autos, apresentando Contrarrazões às fls. 270 a 277, requerendo que seja negado provimento ao recurso, a fim de que seja mantido o cancelamento parcial promovido pela decisão de 1ª instância e mantido pelo acórdão do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso. O que concordo com a análise feita através do despacho de fls. 237/239 apreciado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Eis que, quanto à divergência interpretativa, procede o conflito assinalado pelo recorrente, considerando o exame dos acórdãos divergentes de nº 204-02.808 e de nº 203-09.707, pois se constatou interpretação diferente – qual seja, de ser admitida a imposição de multa de ofício quando o lançamento tenha como causa a ilegitimidade da compensação, bem como que nos casos em que foram vinculados créditos indevidos na DCTF, de forma a resultar em saldos a pagar nulos, ser necessário o lançamento de ofício. Em relação à essa última interpretação manifestada no 2º acórdão paradigma, importante clarificar que estou considerando para “tal admissibilidade”, em respeito à Fazenda Nacional, o seu entendimento de

que a DCTF apresentada contém saldo a pagar zero, pois o contribuinte vinculou ao débito apurado créditos cuja existência não restou comprovada.

As contrarrazões apresentadas pelo sujeito passivo devem ser consideradas, pois tempestivo.

Sendo assim, passo a analisar o cerne da lide – se seria cabível ou não a multa de ofício ao caso em questão.

Para tanto, vale lembrar que, segundo o sujeito passivo, recepcionou auto de infração por supostamente ter deixado de recolher a contribuição para o PIS relativa aos períodos de apuração compreendidos entre outubro e novembro de 1997, declarados em DCTF.

Na parte em que o sujeito passivo reitera que houve declaração em DCTF dos débitos apurados nos períodos questionados, depreendendo-se da análise dos autos, entendo da mesma forma que a Fazenda Nacional, ou seja, de que houve declaração, porém de forma “inexata” por parte do sujeito passivo, pois, de fato, a DCTF do sujeito passivo trouxe equivocadamente referência incorreta do processo, eis que o número do processo era 95.0055059-6, e não 95.0055059-8.

Não obstante, importante aprofundar as questões de direito antes de se direcionar o entendimento de que, por conta da inexatidão de informações na DCTF, seria cabível a multa de ofício, em respeito à hipótese trazida pelo art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

“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;***

[...]”

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 a não-homologação da compensação – sem comprovação de falsidade da DCOMP apresentada pelo sujeito passivo, considerando o preceito trazido no art. 18 da Lei 10.833/03.

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.

Frise-se tal entendimento, o acórdão da DRJ-SPOI que trouxe às fls. 149/150 dos autos, que (Grifos meus):

"não cabe mais a 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".

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 DCOMP. 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, 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 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 n.º

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”.

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

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

CÓPIA