MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	13738.000862/2002-30
Recurso nº	158.766 Voluntário
Matéria	IRF
Acórdão nº	104-23.554
Sessão de	09 de outubro de 2008
Recorrente	FRIBURGO AUTO ÔNIBUS LTDA.
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1997

VALOR LANÇADO EM DCTF - COMPENSAÇÃO INDEVIDA - PROCEDIMENTO - Incabível o lançamento para exigência de saldo a pagar, apurado em DCTF, salvo se ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Ainda assim, o lançamento deve restringir-se à exigência da multa de ofício. O saldo do imposto a pagar, em qualquer caso, deve ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição na Dívida Ativa da União.

PAGAMENTO DE TRIBUTO COM ATRASO SEM MULTA DE MORA - MULTA EXIGIDA ISOLADADAMENTE - LEI Nº 11.488, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIBURGO AUTO ÔNIBUS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente. No mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso para considerar inadequada a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte por meio de Auto de Infração e excluir da exigência a multa de ofício isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), que admitiam a lavratura de Auto de Infração para exigir Imposto de Renda Retido na Fonte e excluíam a multa de ofício isolada. A Conselheira Heloísa Guarita Souza fará declaração de voto.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 20 NOV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann e Antonio Lopo Martinez. Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

Relatório

FRIBURGO AUTO ÔNIBUS LTDA. interpôs recurso voluntário contra acórdão que julgou procedente em parte lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 10/23. Trata-se de exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R$ 2.137,21, acrescido de multa de ofício e de juros de mora; multa de mora paga a menor, R$ 43,60; juros pagos a menor ou não pagos, R$ 195,66 e multa isolada, R$ 15.974,64 pelo recolhimento de tributo com atraso sem a multa de mora.

O Contribuinte impugnou a exigência, argüindo, preliminarmente, a nulidade do lançamento por descumprimento das condições estabelecidas no art. 142 do CTN.

Quanto ao mérito, afirma que o valor de R$ 2.137,21 refere-se à compensação que fez de recolhimento indevido em momento anterior. Diz que não incorreu em dolo ou culpa a justificar a autuação.

A 5ª Turma da DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I julgou procedente em parte o lançamento para excluir do imposto exigido o valor de R$ 2.137,21 que teria sido recolhido no prazo. Considerou as demais matérias não impugnadas.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/03/2007 (fls. 77), em 10/04/2007, apresentou o recurso de fls. 87/98, ora analisado. Pede a aplicação de legislação superveniente, mais benéfica, que deixou de tipificar como infração sujeita a multa isolada o pagamento/recolhimento de imposto sem multa de mora.

Por fim, pede seja considerado o auto de infração totalmente improcedente ou, pelo menos, a exclusão da multa isolada e dos juros incidentes sobre ela.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Como se vê, trata-se de exigência de imposto retido e não recolhido, de multa e juros de mora não pagos ou pagos a menor e de multa isolada pelo pagamento de tributo com atraso, sem a multa de mora.

Sobre a multa isolada, assiste razão à Recorrente. Sua exigência teve por fundamento o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que sofreu recente alteração, afastando a aplicação dessa penalidade. Trata-se da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, que deixou de tratar como infração sujeita a multa, exigida isoladamente, o pagamento de tributo em atraso, sem a multa de mora. Eis a nova redação introduzida pela art. 14 da referida Medida Provisória:

> *Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:*
>
> *"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;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
>
> *b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*
>
> *§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
>
> *I - (revogado);*

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... *" (NR)*

Não mais subsiste, portanto, a hipótese de aplicação de multa isolada a que se referia o § 1º, II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1.996, na redação anterior, o qual foi expressamente revogado.

É o caso de se aplicar, pois, a retroatividade benigna a que se refere o art. 106, II "a", do CTN, *verbis:*

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

É de se afastar, pois, a exigência da multa isolada.

Quanto à multa de mora e os juros de mora exigidos isoladamente permanece a previsão legal para sua exigência, expressamente nos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Como o Contribuinte não se opôs à acusação de que recolheu a menor esses consectários, é de se manter a exigência em relação a eles.

Finalmente, quanto ao imposto retido e não recolhido, já decidiu este Colegiado em outras oportunidades que o débito declarado em DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito indevidamente compensado, devendo a autoridade administrativa proceder à cobrança e, sendo o caso, encaminhar o débito para inscrição em Dívida Ativa da União. Enfim, que não é possível a exigência, por meio de auto de infração, de tributo informado em DCTF.

Embora tenha havido mudanças que suscitaram dúvidas quanto ao procedimento a ser adotado em casos como este, a legislação atualmente em vigor é clara nesse sentido.

Se antes a Medida Provisória nº 2.158-35, no seu art. 90, admitia essa possibilidade, alterações posteriores na legislação a afastaram. A Lei nº 10.833, de 19/12/2003, no seu art. 18, o qual sofreu alterações posteriores, trouxe profundas mudanças naquele dispositivo legal. Para melhor clareza, transcrevo a seguir o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, esta última já com as devidas alterações.

Medida Provisória nº 2.158-35:

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

Lei nº 10.833, de 19/12/2003:

> *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 nº 11.051, de 2004)*
>
> *§ 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 27 de dezembro de 1996.*
>
> *§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *§ 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.*
>
> *§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Como se vê, só é cabível o lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude ou simulação e, ainda assim, para a exigência de multa e não do valor do imposto.

Ademais, a própria Secretaria da Receita Federal definiu o procedimento a ser adotado nesses casos no sentido de que eventuais diferenças a pagar deveriam ser enviadas para inscrição em Dívida Ativa da União. É o que está dito expressamente no art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 482, de 2004, *verbis*:

> *Art. 9º Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.*
>
> *§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem assim os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos.*
>
> *§ 2º Os saldos a pagar relativos ao IRPJ e à CSLL das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurados anualmente, serão objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.*

Essa mesma norma foi posteriormente confirmada pela Instrução Normativa SRF nº 583, de 20/12/2005, nos seu artigo 11, *verbis*:

> *Art. 11. Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.*
>
> *Parágrafo único. Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos.*

Há quem sustente, todavia, que, como o auto de infração foi lavrado em cumprimento de norma então vigente, é ato perfeito, assim as impugnações e recursos posteriormente apresentados, não se aplica a legislação superveniente. Esse entendimento foi manifestado pela Cosit na Solução de Consulta nº 3, de 08 de janeiro de 2004.

Com a devida vênia, penso que a questão envolve outros aspectos além desse. O fato de o auto de infração ser ato perfeito não se constitui, por si só, obstáculo a seu cancelamento ou alteração. A regra comporta exceções, como, por exemplo, no caso de retroatividade benigna de norma, como, aliás, se deu nesse mesmo caso com relação à multa de ofício vinculada. A questão a ser respondida é se a norma superveniente, que restringiu as hipóteses de autuação, nos casos de revisão de DCTF, poderia se aplicada aos processos pendentes de julgamento. Penso que sim, pois se trata de norma de índole processual a qual, vale ressaltar, veio corrigir uma distorção introduzida pela pelo art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Note-se que as hipóteses referidas no artigo 90 da MP nº 2.158-35, ensejadoras do "lançamento" são todas de glosa de vinculações informadas na DCTF e não comprovadas: pagamento, compensação, parcelamento e suspensão de exigibilidade. Portanto, o auto de infração, no que se refere ao imposto, além de ter como objeto crédito tributário já confessado em DCTF, não tem como matéria tributária a apuração do crédito tributário, mas a regularidade ou não da extinção ou suspensão da sua exigibilidade, o que são coisas bem diferentes. Portanto, no processo administrativo relativo a essas autuações, não caberia qualquer discussão a respeito do crédito tributário, da sua base de cálculo, alíquota, etc, mas, apenas, da comprovação ou não das vinculações declaradas para extingui-lo ou suspender-lhe a exigibilidade: se o imposto foi pago, se foi devidamente compensado, se havia ou não parcelamento, se havia ou não medida judicial ou outro fato que determinasse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Uma rápida análise de cada uma das situações ensejadoras da lavratura do auto de infração no que se refere ao imposto é suficiente para revelar quão insólito é esse tipo de "lançamento", senão vejamos:

a) Compensação não comprovada. A mesma norma que alterou o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35 disciplinou o procedimento pertinente à compensação e à discussão na esfera administrativa do procedimento de compensação, aplicável, vale ressaltar, inclusive, aos pedidos pendentes de apreciação. A própria SCI da Cosit nº 03, de 2004 orienta no sentido de que as manifestações de inconformidade contra a não homologação da compensação, nos casos de créditos tributários já confessados, aplica-se o disposto no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, instaura o contencioso administrativo regido pelo rito processual do PAF. Veja-se:

> *Os processos relativos às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação, terão o seguinte tratamento:*
>
> *a) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;*
>
> *b) constatado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, as manifestações de inconformidade e os recursos apresentados enquadram-se no disposto no § 11 retromencionado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que se trata de regra de direito processual cuja aplicabilidade é imediata*

Parece não haver dúvidas, pois, de que o local para a discussão do mérito sobre o direito creditório e à compensação é o processo específico de compensação e/ou a DCOMP. Se isso é fato, não sobra matéria de mérito a ser discutida no processo decorrente de glosa da compensação declarada na DCTF, a não ser que se entenda que a mesma questão deva ser analisada nos dois processos. Se a compensação extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação, e, no caso de não homologação a questão de mérito deve ser discutida no processo específico, o que sobra para ser discutido no caso da lavratura do auto de infração?

Tratando-se de compensação determinada por decisão judicial, por definição, a matéria não comporta discussão administrativa, seja com relação ao mérito, pois este estará submetido à apreciação do Poder Judiciário, seja quanto à própria existência e da eficácia da decisão judicial que, por óbvio, não é matéria a ser solucionada em contencioso administrativo.

b) Parcelamento não comprovado - O parcelamento do crédito tributário é procedimento administrativo conduzido pela própria Administração Tributária. Na DCTF, apenas se informar os dados do processo administrativo de parcelamento, conforme instruções de preenchimento da DCTF, a saber:

> *a) Valor Parcelado do Débito: Informar o valor original do débito objeto de pedido de parcelamento, constante do processo de parcelamento protocolizado e formalizado junto à Secretaria da Receita Federal.*
>
> *Exemplo:*
>
> *[...]*
>
> *b) Número do Processo: Informar o número do processo de parcelamento formalizado junto à SRF.*

Vale aqui a mesma indagação: o que há para se discutir no processo administrativo na hipótese de eventual glosa de vinculação referente a esse item? Se o contribuinte tem ou não tem processo de parcelamento? Que débitos foram parcelados? Essas questões estão respondidas no próprio processo de parcelamento.

c) Suspensão da exigibilidade - É evidente que, nesse item, o efeito da vinculação sobre o crédito tributário declarado é a suspensão de sua exigibilidade. E daí se vê o inusitado desse "lançamento". De início, só se concebe suspensão de exigibilidade de um crédito tributável que é exigível; a suspensão é, por definição, temporária, enquanto perdurar a sua causa determinante, uma liminar em mandado de segurança, por exemplo. Cessada a causa, automaticamente, o crédito se torna novamente exigível. Pois bem, no caso do auto de infração pela falta de comprovação da causa da suspensão, o art. 90 da MP 2.158-35 determinava a formalização, por meio do auto de infração, a exigência de um crédito tributável que já era exigível, e o que é mais extravagante, com a impugnação, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário para discutir, no processo administrativo fiscal, se o crédito tributário deveria estar suspenso ou não!

Ora, no caso hipotético da liminar em mandado de segurança, a eficácia ou não da medida certamente não depende de dilação probatória e muito menos no âmbito de um processo administrativo. Na hipótese de o Contribuinte estar amparado por tal medida, há instrumentos mais apropriados e mais eficazes à disposição do Contribuinte para fazer prevalecer a decisão judicial.

d) Pagamento - No item pagamento, hipótese de extinção do crédito tributário, a única prova possível de ser produzida é o comprovante de pagamento, o DARF. Eventualmente, discrepâncias na alocação do pagamento aos débitos correspondentes ou erros materiais no preenchimento do DARF ou da DCTF podem induzir à conclusão errada de que determinado crédito não foi pago. Porém, todas essas questões fazem parte da rotina das atividades de arrecadação e cobrança e que não são solucionadas no âmbito do contencioso administrativo e, portanto, não há razão para, apenas em relação ao pequeno grupo dos

contribuintes que são obrigados a apresentar DCTF, se adote o rito prolixo na solução dessas questões.

Com base nessas considerações, estou convencido de que a rápida alteração do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, o que, aliás, se tentou realizar em momento anterior, por meio da medida Provisória nº 75, de 24/10/2002, que foi rejeitada, visava corrigir um erro técnico, eliminar uma distorção introduzida no procedimento administrativo de controle e cobrança do crédito tributário. No que se refere ao imposto, a determinação do artigo 90 da MP nº 2.158-35 não acrescentou nada de substancial, apenas instituiu uma formalidade inútil e tecnicamente indefensável.

Nessas condições, não há razão para que a norma superveniente, que restabeleceu a ordem no que se refere a esse procedimento, deixe de alcançar os processos pendentes, devolvendo esses créditos aos mesmos mecanismos de controle e cobrança a que são submetidos todos os demais créditos tributários não informados em DCTF.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso para considerar inadequada a exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte por meio de Auto de Infração e excluir da exigência a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões - DF, em 09 de outubro de 2008

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13738.000862/2002-30
Recurso nº: 158766

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3° do art. 61 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 147, de 25 de junho de 2007, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a tomar ciência do Acórdão nº 104-23554.

Brasília,

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

[ ] Apenas com Ciência

[ ] Com Recurso Especial

[ ] Com Embargos de Declaração

Data da ciência: --------/--------/--------

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Declaração de Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA,

Com todo o respeito à posição do nobre Relator e à conclusão tomada por maioria de votos desta Colenda Câmara, divirjo do entendimento que prevaleceu. E, para que o contribuinte melhor possa compreender meu ponto de vista sobre a matéria, decidi fazer esta declaração de voto.

Com efeito.

A autuação é decorrente de procedimento de auditoria interna nas DCTFs do ano-calendário de 1997.

Há uma discussão nessa Colenda Câmara quanto à validade de tal lançamento, em razão da superveniência do artigo 18, da Lei nº 10.833/2003, que limitou as hipóteses de lançamento de ofício de débitos declarados pelo contribuinte, a que se referia o artigo 90, da Medida Provisória nº 2.158-35, à multa isolada, em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo. Entende a corrente majoritária que essa legislação superveniente aplica-se aos lançamentos passados, relativamente aos processos em curso, por se tratar de norma de caráter procedimental que teria, assim, efeito retroativo, devendo esses autos de infração serem cancelados com o encaminhamento dos débitos para inscrição em dívida ativa, momento no qual, então, o contribuinte se defenderá. Dessa forma, não se examina o mérito do lançamento, muito menos as provas apresentadas pelo contribuinte, considerando-se não se tratar de questão afeta ao procedimento administrativo. Esse, contudo, com todo respeito aos que têm posição diferente, não é o meu entendimento.

Tenho para mim que o novo disciplinamento do artigo 18, da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, fruto da conversão da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, não se aplica aos autos de infração já formalizados e que são objeto de processo administrativo em curso.

No caso concreto, o auto de infração foi lavrado em 16 de junho de 2.003, em plena vigência do artigo 90, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

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

Não se nega que a DCTF é uma confissão feita pelo próprio contribuinte, que dispensa, como regra geral, um novo lançamento, a teor do artigo 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.1984:

> *"Art. 5º. O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.*
>
> *§ 1º - O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.*
>
> ..."

É fato inegável, porém, que o auto de infração em questão foi lavrado em decorrência de comando legal expresso veiculado pelo artigo 90, da MP 2158-35, retro-transcrito, que expressamente exigia o lançamento de ofício nas hipóteses relativas à falta ou não comprovação do pagamento do tributo declarado. Vale, aqui, lembrar do princípio jurídico de que ***"TEMPUS REGIT ACTUM"***, ou seja, o ato jurídico é regido pela lei vigente à época da sua constituição.

Nesse sentido, veja-se a interpretação do **Superior Tribunal de Justiça** à questão da aplicação do direito intertemporal:

> *"PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ORDINÁRIA. SENTENÇA DESFAVORÁVEL À FAZENDA PÚBLICA - PUBLICAÇÃO ANTERIOR À LEI 10.352/2001 - REMESSA NECESSÁRIA - CABIMENTO.*
>
> *1. Tratando-se de sentença proferida anteriormente à reforma promovida pela Lei 10.352/2001, o cabimento da remessa oficial não se submete ao valor de alçada de 60 (sessenta salários mínimos).*
>
> *2. **O princípio tempus regit actum, adotado no nosso ordenamento processual, implica respeito aos atos praticados na vigência da lei revogada, bem como aos desdobramentos imediatos desses atos, não sendo possível a retroação da lei nova.** Assim, a lei em vigor no momento da sentença regula os recursos cabíveis contra ela, bem como a sua sujeição ao duplo grau de jurisdição obrigatório.*
>
> *3. Precedentes da Corte: REsp 576.698/RS, Quinta Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, DJ 01/07/2004; REsp 605.296/SP, Quinta Turma Turma., Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 05/04/2004; REsp 521.714/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 22/03/2004; REsp 642838/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 08/11/2004)*
>
> *4. Recurso especial provido, determinando o retorno dos autos à instância de origem, para a apreciação da remessa ex officio."* **(Resp 729.514/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 20/06/05 – grifou-se)**

"PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ORDINÁRIA. SENTENÇA DESFAVORÁVEL À FAZENDA PÚBLICA, PROFERIDA ANTES DA LEI 10.352/2001. REMESSA NECESSÁRIA. CABIMENTO.

1. Tratando-se de sentença proferida anteriormente à reforma engendrada pela Lei 10.352/2001, época em que não havia limitação ao cabimento da remessa oficial, restava imperiosa a incidência do duplo grau de jurisdição obrigatório.

***2. A adoção do princípio tempus regit actum pelo art. 1.211 do CPC, impõe o respeito aos atos praticados sob o pálio da lei revogada, bem como aos efeitos desses atos, impossibilitando a retroação da lei nova.** Sob esse enfoque, a lei em vigor à data da sentença regula os recursos cabíveis contra o ato decisório e, a fortiori, a sua submissão ao duplo grau obrigatório de jurisdição.*

3. Precedentes da Corte: REsp 576.698/RS , 5ª T., Rel. Min. Gilson Dipp, DJ 01/07/2004; REsp 605.296/SP , 5ª T., Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 05/04/2004; REsp 521.714/AL , 1ª T., desta relatoria, DJ 22/03/2004.

4. Recurso especial provido, determinando o retorno dos autos à instância de origem, para a apreciação da remessa ex officio." **(Resp 605.552/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 13/12/2004 – grifou-se)**

Sobre a mesma questão, a processualista **Teresa Arruda Alvim Wambier** apresenta as seguintes considerações ("Os Agravos no CPC Brasileiro", RT, 3ª ed., pp. 485/492), as quais devem ser bem sopesadas no estudo do tema:

"A incidência imediata das normas processuais, regra de que fala a doutrina e que consta do art. 1.211 do CPC, quer dizer, sem dúvida, que, havendo alteração de regra de natureza processual, a nova regra atinge os processos em curso.

*A regra, porém, é equívoca, podendo ter vários significados. Sabe-se que as normas processuais têm incidência imediata. **É necessário que se fixe o que se deve entender por aplicação imediata para que não se dê a essa expressão sentido que acabe resultando em verdadeira aplicação retroativa.***

Importantíssimo observar-se o seguinte: à expressão "aplicação imediata" podem, de fato, ser atribuídos muitos sentidos.

*Portanto, **afirmar-se, laconicamente, que a incidência da norma processual nova se dá imediatamente, aplicando-se aos feitos pendentes, é o mesmo que nada.** Este é o único ponto em que todos estão de acordo: a lei processual, alterando, incide nos feitos pendentes.*

Cumpre, então, interpretá-la de modo harmônico com o sistema jurídico, à luz da inspiração do sistema político em que vivemos.

*Neste contexto, **acreditamos que não se deve dar à expressão "incidência imediata" um tal alcance, de molde a que se trate de verdadeira aplicação retroativa da lei, fenômeno incompatível com os***

*valores **SEGURANÇA e PREVISIBILIDADE, que se querem ver preservados num Estado de Direito**. Daí a nossa receptividade à noção de "**direito adquirido processual**" tão utilizada por Galeno Lacerda em seu primoroso trabalho sobre direito intertemporal.*

Atentar-se aos princípios que inspiram a lei e ao sistema político em que vivemos é o único modo de o jurista não se tornar verdadeiro prisioneiro de jogos de palavras, em que vence o participante mais hábil.

...

*Transpondo este raciocínio para o plano do processo e especificamente dos recursos, pode-se dizer que **quem interpôs certo recurso sob determinado procedimento tem a legítima expectativa de vê-lo julgado naquele regime.** Até porque o fato de se ter alterado o regime do recurso pode, por exemplo, fazer desaparecer o interesse de agir para tê-lo interposto.*

*Clássica a lição de Galeno Lacerda, no sentido de **que lei processual nova não atinge situações já constituídas ou extintas sob a autoridade da lei antiga**. Portanto, não se aplica a lei nova aos recursos já interpostos, que devem seguir, até o seu julgamento, no sistema da lei vigente ao tempo de sua interposição. Galeno Lacerda invoca, em seu primoroso trabalho, a noção de direito adquirido que, embora, a nosso ver, não se aplique integralmente às situações processuais, decorre de princípio constitucional que, indubitavelmente, refere-se a todo o direito, cujo respeito tem em vista gerar segurança, previsibilidade e paz social.*

...

*Galeno Lacerda diz expressamente que "**os recursos interpostos pela lei antiga e ainda não julgados, deverão sê-lo, consoante as regras desta, embora abolidas ou modificadas**", pela nova lei."* (grifou-se)

Logo, adotando-se tais conclusões para o procedimento administrativo-fiscal, temos, como paralelo, que a lei procedimental nova – no caso o artigo 18, da Lei nº 10.833, de 29.12.2003 – não pode atingir situações já constituídas sob a égide da lei anterior – no caso, o artigo 90, da Medida Provisória nº 2158-35. E, mais, o contribuinte que teve um auto de infração contra si lavrado, oportunizando-se-lhe o direito do contraditório, e da ampla defesa, segundo as regras do contencioso administrativo, não pode, de uma hora para outra, no meio do caminho, ter frustrada essa sua expectativa, de solução da lide administrativamente. Data vênia dos que entendem de forma diferente, cancelar o auto de infração, pela aplicação da nóvel legislação, determinando-se o encaminhamento do débito para dívida ativa, é uma violenta restrição e violação ao amplo direito de defesa do contribuinte, que, muitas vezes, trouxe aos autos todas as provas concretas e necessárias à desconstituição daquele lançamento de ofício e um desprestígio ao procedimento administrativo-fiscal.

A mesma é a conclusão da própria hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil. ao examinar especificamente a necessidade ou não de lançamento nos casos de declaração de compensação. Entendo que esse pronunciamento oficial em tudo se aplica aos débitos lançados em DCTF, já que, tanto a DCOMP, quanto a DCTF, têm a mesma natureza, qual seja, a de se

constituírem em confissões de dívida do contribuinte e, originalmente, ambas as hipóteses estavam tratadas no artigo 90, da MP 2158-35, já transcrito, que depois sofreu a limitação imposto pelo artigo 18, da MP 135, de 30.10.2003, transformada na Lei nº 10.833, de 29.12.2003. Trata-se da **Solução de Consulta Interna, da Coordenação Geral de Tributação, nº 3, de 08.01.2004**, cujos principais excertos que interessam ao caso concreto são os seguintes:

> *"11. Quanto ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe referido dispositivo:*
>
> > *'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 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.*
> >
> > ...'
>
> *12. A legislação tributária a que se refere o art. 18 evoluiu da forma a seguir.*
>
> *13. O art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, estabeleceu que o documento que formalizasse o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de credito tributário (declaração de débitos), constituir-se-ia confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.*
>
> *14. Referido crédito tributário, evidentemente, somente seria exigido caso não tivesse sido extinto nem estivesse com sua exigibilidade suspensa, circunstância essa por vezes apurada pela autoridade fazendária somente após revisão do documento encaminhado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal (SRF).*
>
> *15. É com espeque no aludido dispositivo legal que a SRF poderia cobrar o débito confessado, inclusive encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Divida Ativa da União, sem a necessidade de lançamento de ofício do crédito tributário.*
>
> *16. Contudo, o art. 90 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 200, determinou que a SRF promovesse o lançamento de ofício de todas 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 pelo órgão.*
>
> *17. Assim, não obstante o débito informado em documento encaminhado pelo sujeito passivo à SRF já estivesse por ele confessado - o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, não revogou o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984 -, fazia-se necessário, para dar cumprimento ao disposto no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, o*

lançamento de ofício do crédito tributário confessado pelo sujeito passivo em sua declaração encaminhada à SRF.

*18. **Esclareça-se que o fato de um débito ter sido confessado não significa dizer que o mesmo não possa ser lançado de ofício; contudo, havendo referido lançamento, inclusive com a exigência da multa de lançamento de ofício, ficava sempre assegurado o direito de o sujeito passivo discuti-lo nas instâncias julgadoras administrativas previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.***

19. Tal sistemática perdurou até a edição da MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, cujo art.18 derrogou o art. 90 da MP nº 2-158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício de que trata esse artigo, 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.

20. Assim, com a edição da MP nº 135, de 2003, restabeleceu-se a sistemática de exigência dos débitos confessados exclusivamente com fundamento no documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (DCTF, DIRPF, etc.), sistemática essa que vinha sendo adotada, com espeque no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, até a edição da MP nº 2.158-35. de 2001.

*21. **Muito embora a MP nº 135, de 2003, dispense referido lançamento inclusive em relação aos documentos apresentados nesse período, os lançamentos que foram efetuados, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram, elaborados, motivo pelo qual devem ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal.***

22. Nesse julgamento, em face do principio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, é cabível a exoneração da multa de lançamento de ofício sempre que não tenha sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, que as diferenças apuradas tenham decorrido de compensação indevida em virtude de o credito ou o debito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que tenha ficado caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio." (grifou-se)

Dessa forma, então, vencido esse aspecto preliminar, essa Conselheira entraria no mérito da autuação, examinando todos os elementos de prova apresentados pelo contribuinte, e, sendo o caso, cancelando ou mantendo a autuação, mas pelos seus elementos de mérito, repita-se. E, nos termos desse pronunciamento supra-transcrito, pelo princípio da retroatividade benigna, a multa de lançamento de ofício deveria ser exonerada.

Contudo, como esse posicionamento é vencido, ficando-se na questão preliminar do não cabimento do lançamento em si, deixo de entrar no mérito da autuação.

É como voto.

Brasília - DF, 09 de outubro de 2008

HELOISA GUARITA SOUZA