



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.000177/2002-33  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.292 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** BANCO JPM S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997

**LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

**MULTA DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA INDEVIDA INFORMADA EM DCTF, SEM FALSIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART 18 DA LEI Nº 10.833/2003.**

Cancela-se a multa de ofício de 75 % lançada sobre valor considerado como indevidamente compensado, informado em DCTF, antes da edição da MP 135, convertida na Lei nº 10.833/2003, pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN, a não ser no caso de comprovada falsidade (considerando a atual redação do art. 18, caput, da lei que regula a aplicação da penalidade).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, por unanimidade de votos, para reconhecer a improcedência da multa de ofício lançada.

(documento assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira- Presidente

(documento assinado digitalmente)  
Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro,

Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Denise Madalena Green (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º **3302-007.441**, de 25/07/2019, integrado pelo Acórdão n.º 3302-011.193, de 22/06/2021, proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, assim ementados:

### Acórdão n.º 3302-007.441

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há falar em cerceamento ao direito de defesa. Nulidade do lançamento não acatada.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE OU SUSCITADA SOMENTE NA SEARA RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Alegação de cancelamento do crédito tributário por decisão judicial que transitou antes do AI. Prova não apresentada. Decisão judicial anterior à impugnação, não invocada ao ensejo da sua protocolização. Preclusão.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS.

Constatada a hipótese legal da aplicação da multa de ofício, a falta de recolhimento do PIS, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

E legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

### Acórdão n.º 3302-011.193

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

Os Embargos de Declaração só se prestam a sanar obscuridade, omissão, contradição ou erro material porventura existentes no Acórdão, não servindo para a rediscussão da matéria já julgada pelo colegiado no recurso. Inexistente, no caso, o vício de omissão apontado pela Embargante.

Em seu Recurso Especial, o sujeito passivo suscita divergência quanto às seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Quanto à possibilidade de apreciação de novo argumento relativo à coisa julgada material, por representar matéria de ordem pública cognoscível de ofício.	Acórdão nº 1302-003.307 Acórdão nº 3402-004.827
2.	Quanto ao não enquadramento do caso na regra preclusiva prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), e necessária apreciação dos argumentos apresentados pela Recorrente em sede recursal.	Acórdão nº 9101-000.514 Acórdão nº 9101-004.513
3.	Quanto ao cancelamento da multa de ofício, com base no art. 18, da Lei nº 10.833/03, em função da retroatividade benigna.	Acórdão nº 3201-007.182 Acórdão nº 9303-009.391

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que: (i) a primeira matéria não foi prequestionada, não sendo passível, assim, de apreciação pela CSRF; (ii) as duas outras matérias não devem ser apreciadas, tendo em vista que a divergência não restou comprovada.

Contra tal exame de admissibilidade, o sujeito passivo apresentou agravo, o qual foi analisado pelo Presidente da CSRF, tendo sido exarado despacho que (i) rejeitou a rediscussão da primeira matéria – pois não prequestionada – e (ii) admitiu a apreciação das outras duas matérias, conforme depreende-se da leitura dos excertos a seguir transcritos:

Passa-se à análise do agravo.

E não se pode discordar do que constou no despacho quanto ao segundo paradigma. Com efeito, nada se disse nele quanto a exame de argumento não esgrimido no momento próprio; ele apenas reconheceu a necessidade de levar em conta documento essencial ao deslinde da questão ainda que apresentado a destempo.

**No tocante ao primeiro paradigma, contudo, entendo que o agravo mereça acolhimento. É que não se consegue ver em que as especificidades deste processo o façam suficientemente dessemelhante daquele: em ambos, havia uma exigência formalizada contra o sujeito passivo, ela fora combatida em primeira instância mas não se apresentou determinado argumento na instância inaugural. Neste, se entendeu pela preclusão; naquele, pela possibilidade do exame do argumento, desde que a exigência, entendida como a infração imputada ao autuado, tenha sido impugnada.**

**Veja-se que o paradigma efetivamente afirma que, uma vez impugnada a exigência, os argumentos que venham a ser apresentados contra ela devem, sempre, ser examinados, ainda que “inovem” na discussão da matéria:**

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa)..

Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação".. A resposta é afirmativa . Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas As fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia . Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n, 70,235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Assim, ainda que se possa discordar desse entendimento, não se vê por que ele não se aplique ao caso em discussão neste processo mesmo com as suas reconhecidas especificidades.

Proponho, por isso, o acolhimento do agravo quanto a essa matéria.

2.2 DIVERGÊNCIA (3) - QUANTO AO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO, COM BASE NO ART. 18, DA LEI Nº 10.833/03, EM FUNÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

O voto condutor do Acórdão n.º 3302-011.193, proferido no julgamento dos aclaratórios do Acórdão n.º 3302-007.441, registrou que o contribuinte requereu a exclusão da multa de ofício em atenção ao princípio da retroatividade benigna da penalidade mais benéfica, conforme previsão do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003. Reiterou os fundamentos da decisão embargada, no sentido de que a multa foi corretamente aplicada por falta de recolhimento do PIS com base no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996:

(...)

O Acórdão indicado como paradigma n.º 3201-007.182 está assim ementado:

(...)

A decisão foi lavrada em processo que cuidou de Auto de Infração - DCTF, decorrente da constatação de débitos que emergiram inadimplidos pela não homologação da sua compensação com créditos decorrentes de tutela judicial. No que se refere a multa aplicada, a decisão entendeu que a não se configurou qualquer das hipóteses do art. 18 da MP n.º 135, de 2003, que foi convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, que tem aplicação retroativa por ser mais benéfica ao contribuinte, sendo cabível a exoneração da penalidade.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 9303-009.391 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

(...)

Em linha com a decisão anterior, o voto condutor do Acórdão n.º 9303-009.391 entendeu por cancelar a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre valor considerado como indevidamente compensado, informado em DCTF, antes da edição da MP n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, "c", do CTN, já que não se comprovou a falsidade das informações da DComp.

Cotejo dos arestos confrontados Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há como extrair o dissídio interpretativo do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, e do art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, suscitado pelo recorrente. É que não, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. Veja-se que enquanto as decisões indicadas como paradigma contemplam lançamentos decorrente da não homologação de compensações, não há notícia, na decisão recorrida, que o lançamento objeto dos presentes autos tenha esse fundamento.

No agravo, por sua vez, é dito:

16. Entretanto, há similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, tendo em vista que, tal como os casos paradigmáticos, o PA em tela trata de lançamento decorrente de informações declaradas em DCTF, através das quais a fiscalização concluiu pela existência de supostos débitos inadimplidos em razão da não homologação de compensações com créditos decorrentes de tutela judicial, conforme se observa do Anexo I do Auto de Infração:

**Em suma, pois, enquanto o despacho aponta que este processo não cuida de lançamento decorrente da não homologação de compensações, o agravo afirma exatamente o oposto. E, além de afirmar, traz cópia de elemento do auto de infração que, a toda aparência, comprova sua alegação: o lançamento decorreria da não comprovação de créditos originados de decisão judicial que foram utilizados na DCTF para compensação dos débitos apurados. Sendo assim, ele é igual aos paradigmas.**

**Veja-se que nem no acórdão recorrido nem no que julgou os embargos, admitidos especificamente para esse tema, há qualquer pronunciamento acerca da aplicação ou não do art. 18 da Lei 10.833 ao caso. No último apenas se diz, contrariando o que fora acatado no despacho de admissibilidade, que “não houve a omissão porque a matéria teria sido tratada”, ainda que nela nada se diga sobre o artigo em questão nem sobre retroatividade benigna.**

Sendo, porém, único o fundamento do despacho quanto ao ponto, cabe acolher o agravo.

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

**1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias “não enquadramento do caso na regra preclusiva prevista no art. 17 do decreto n.º 70.235, de 1972, e necessária apreciação dos argumentos apresentados pela recorrente em sede recursal” e “cancelamento da multa de ofício, com base no art. 18, da lei n.º 10.833/03, em função da retroatividade benigna”;** e 2) REJEITADO relativamente à matéria “possibilidade de apreciação de novo argumento relativo à coisa julgada material, por representar matéria de ordem pública cognoscível de ofício”, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Intimado do Recurso Especial e dos despachos da CSRF, a Fazenda Nacional apresentou **contrarrrazões**, sustentando, em síntese, que: (i) deve ser reconhecida a preclusão, uma vez que a alegação de extinção do crédito tributário não foi ventilada na impugnação; (ii) deve ser mantida a multa de ofício, tendo em vista os argumentos expressos no acórdão de embargos.

Após as contrarrrazões, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria.

## **Voto**

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

## **Do Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no Despacho em Agravo, transcritos no relatório.

Saliente-se que a Fazenda Nacional não apresentou, em contrarrrazões, óbice ao conhecimento do recurso especial.

## **Do Mérito**

No presente caso, a controvérsia restringe-se à análise de duas matérias:

- (i) Reconhecimento, no caso concreto, da preclusão recursal prevista no art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972;
- (ii) Possibilidade de afastamento da multa de ofício, com base no art. 18 da Lei n.º 10833/2003, em função da retroatividade benigna.

No tocante à primeira matéria, o acórdão recorrido assim se manifestou (destaquei algumas partes):

### **III – DA EXTINÇÃO DOS DÉBITOS ANTES DO LANÇAMENTO:**

Inova a Recorrente na fase recursal que os débitos objeto do lançamento ora combatidos foram extintos em 28/06/1999, por força de decisão judicial transitado em julgado, a qual assegurou o direito de crédito de PIS, como da sua compensação, nos termos do art. 156, II e X do CTN.

Sustenta que de acordo com o documento de fls. 369 (Anexo 09 do Recurso), na data acima, portanto antes da emissão do AI, os valores lançados já haviam sido extintos por força da decisão judicial em comento.

Todavia, se o processo judicial estava finalizado na referida data, qual a razão pela qual a Recorrente não a invocou quando da impugnação (duas, por sinal, porque, após a revisão de ofício, apresentou nova petição)?

O AI é de 05/11/20011 (fls. 38); parte dos créditos tributários declarados através das DCTF's foram pagos em 28/06/1999.

No demonstrativo de fls. 40 está muito claro que o contribuinte emitiu as DCTF's relativas aos períodos de apuração respectiva, sem, todavia, ter efetuado os pagamentos, na forma da legislação em vigor. Posteriormente, parte dos créditos tributários foram pagos com benefício fiscal (anistia concedida pela Lei 9.779/99), conforme constatado pela repartição de origem, o que levou à redução da maior parte do débito. O simples fato de a Recorrente ter efetuado, com base em legislação posterior, pagamento de mais de 90% dos valores constantes do lançamento tributário, evidencia que os valores por ele declarados estavam corretos e eram devidos. Na impugnação subsequente à revisão de ofício, a Recorrente poderia perfeitamente ter invocado a decisão proferida no processo judicial, somente arguido na fase recursal, todavia não o fez. A segunda impugnação é praticamente uma cópia da primeira. O certo é que, nesta segunda oportunidade.

O que se deduz é que a Recorrente impetrou mandado de segurança para recolher a contribuição (PIS) na forma da lei complementar de regência e não de conformidade com os decretos-leis que posteriormente foram declarados inconstitucionais pelo STF. Só que não obteve a liminar. Como a impetração não tem efeito suspensivo, deveria ter recolhido os créditos na forma da legislação vigente à época. Ou, no mínimo, de acordo com a forma pretendida na referida ação mandamental. Todavia não o fez. Assim sendo o Fisco exigiu-lhe o débito declarado e não pago, acrescido da multa e dos juros. Posteriormente, aproveitando os benefícios de lei concessiva de dispensa da multa e dos juros, recolheu os valores que entendia devidos, mas não esgotou o que constava das DCTF's.

Depois da emissão do AI, a repartição competente reduziu o AI, abatendo os valores que haviam sido objeto os pagamentos com base na lei de anistia.

Quando foi efetuado o pagamento, de acordo com o argumento do contribuinte, já havia sido prolatada a decisão no MS, assegurando-lhe o direito de pagar o imposto com base na citada lei complementar.

Impede considerar que, além da falta das explicações e dos demonstrativos hábeis a confirmar que foi realmente isto que aconteceu, a sentença favorável, em sede de mandado de segurança, não versou sobre eventuais restituições. Apesar da sentença ter efeitos retroativos, os pagamentos efetuados antes da sua prolação não são por ela abrangidos. No máximo poder-se-ia dizer que os valores pagos, ou declarados e não pagos, seriam parcialmente indevidos. Mas, no primeiro caso, o beneficiário da sentença deveria ter entrado com um pedido de compensação, mais tarde declaração de compensação. Ou, alternativamente, reapresentar as DCTF's, reformulando os valores declarados. Não fez nem uma coisa nem outra.

**De toda sorte, todos esses eventos são anteriores às duas petições de impugnação da Recorrente e nada foi dito naqueles eventos.**

**Com efeito, trata-se de matéria preclusa, nos termos dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72:**

(...)

**Portanto, não conheço do recurso nesse ponto, por se tratar de inovação recursal, uma vez que as aludidas matérias recorridas não foram objeto de prequestionamento na impugnação apresentada, operando-se a preclusão consumativa.**

Os fundamentos transcritos são precisos. De fato, compulsando a impugnação, constata-se que não foi suscitada a matéria relativa à suposta existência de decisão judicial favorável ao sujeito passivo – a qual seria, ao menos em tese, hábil para obstar o lançamento -, ocorrendo, neste caso, a preclusão recursal.

Assim, ainda que o sujeito passivo tenha trazido, em sede recursal, alegações relacionadas à existência de decisão judicial favorável – e aqui é de se assinalar que, segundo a análise do acórdão recorrido, não houve explicações e demonstrativos hábeis para confirmar em que medida e extensão a suposta sentença teria influência sobre os débitos discutidos nos autos -, não caberia a apreciação, pelo Colegiado *a quo*, de tal matéria, uma vez que não foram ventiladas perante a primeira instância.

Nesse contexto, há que se lembrar que ocorre a preclusão quanto às matérias ventiladas tão somente no recurso voluntário. Isso se deve ao fato de que, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Em outras palavras, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância *a quo*. Se o colegiado *a quo*, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento: a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de "*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*", de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

Seguindo tal linha de entendimento, cite-se o Acórdão n.º **9303-013.344**, julgado em 21/09/2022, por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PRECLUSÃO.

Conforme disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º 9.532/97, será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, precluindo, assim, o direito de fazê-lo em fase posterior.

Desse modo, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida incólume.

\*\*\*\*\*

Considerando que o caso concreto trata de lançamento de ofício por “compensação sem DARF” informada em DCTF, entregue em 05/06/1998, e que não há, nos autos, qualquer constatação de falsidade, entendo que a multa de ofício deve ser afastada, pela aplicação da retroatividade benigna, conforme os argumentos consignados no Acórdão n.º **9303-010.039** (Relator Rodrigo Pôssas), julgado em 23/01/2020, por unanimidade de votos, cujos fundamentos, transcritos a seguir, adoto como razões de decidir:

A matéria oposta nesta fase recursal restringe-se ao cancelamento da multa de ofício, determinado pelo Colegiado da Câmara baixa, em face do princípio da retroatividade benigna das leis.

**O lançamento da multa de ofício, juntamente com a exigência das parcelas da contribuição declaradas em DCTF e respectivos juros de mora, teve como fundamento o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, c/c o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996.**

Quanto à multa punitiva, no lançamento de ofício de débitos declarados em DCTF, sua exigência teve como fundamento o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996. Contudo, o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, assim determina:

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.

Ora, segundo este dispositivo legal, **a aplicação de penalidade no lançamento de débito declarado na respectiva DCTF, em decorrência de compensação indevida, limitar-se-á à imposição de multa isolada e deverá ser aplicada unicamente nas hipóteses elencadas no art. 18, citado e transcrito acima. No presente caso, aquelas hipóteses não ocorreram.**

Assim, por força do princípio da retroatividade benigna das leis, previsto no art. 106, II, "c", do CTN, a multa de ofício, exigida com fundamento no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, deve ser exonerada.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Na mesma linha, cito ainda o Acórdão n.º **9303-009.391**, Relator Rodrigo Pôssas, julgado em 15/08/2019, por unanimidade de votos, cujos excertos pertinentes do voto condutor transcrevo a seguir:

No mérito, esta questão da retroatividade benigna do disposto no art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, e alterações, já foi enfrentada diversas vezes por esta Turma, sendo que trago, como exemplo, o recente Acórdão n.º 9303-008.405, de 21/03/2019, de minha lavra (observando que nele já se fala em falsidade – e não em fraude, sonegação e conluio –, em função das alterações do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 trazidas pela Lei n.º 11.488/2007, posteriores à prolação do Acórdão recorrido):

**MULTA DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA INFORMADA EM DCTF, SEM FALSIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART 18 DA LEI N.º 10.833/2003.**

Cancela-se a multa de ofício de 75 % lançada sobre valor indevidamente compensado, informado em DCTF, antes da edição da MP 135, convertida na Lei n.º 10.833/2003, pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, "c", do CTN, a não ser no caso de comprovada falsidade (considerando a atual redação do art. 18, caput, da lei que regula a aplicação da penalidade).

Na fundamentação do referido Acórdão é trazido outro, no mesmo sentido – n.º 9303.004.676, de 16/02/2017 (decisão unânime, em Sessão que também presidi), de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

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

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

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

Transcrevo também excertos do Voto Condutor daquele Acórdão, como razões de decidir:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

O art. 18 da MP n.º 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.

.....

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.

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, entendendo 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 ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

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

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

## Conclusão

Diante do acima exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, por **dar parcial provimento** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, reconhecendo a improcedência da multa de ofício lançada.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães