



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

Processo n° 16327.003336/2003-32
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.878 – 1ª Turma**
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria LANÇAMENTO COM BASE NO ART. 90 DA MP n° 2.158-35/2001
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA. ITAU DE CAPITALIZAÇÃO (DENOMINAÇÃO ANTENAS PHILCO PARTICIPAÇÕES LTDA.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

RETROATIVIDADE BENIGNA.

O art. 18 da Lei n° 10.833, de 2003, restringiu as hipóteses de aplicação da multa de que tratava o art. 90 da MP N° 2.158-35, de 2001. Se à luz da nova legislação a hipótese não é mais passível de multa de ofício, opera-se a retroatividade benigna em favor do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), André Mendes de Moura e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra "decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova", fundamentado no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, c/c art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 (RICARF/2009) e art. 3º da Portaria MF nº 343/2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1805-00.078, de 28/05/2009, por meio do qual a 5ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de afastar a multa de ofício que estava sendo exigida juntamente com tributo (CSLL) lançado com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, após a negativa de pedido de compensação para a quitação do mesmo.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1999

PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA - IRPJ DECLARADO EM DCTF.

No lançamento efetuado com base no art. 90 da MP-2158-35 de 24.08.2001, com vinculação de pagamento incorreta, a multa de ofício deve ser exonerada pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com base no disposto no art. 106, II, "c" do CTN, em razão da retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa que negava provimento.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca ao afastamento do multa de ofício.

Para o processamento de seu recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DA CONTRARIEDADE AOS ARTIGOS 44, INCISO I, DA LEI N. 9.430, DE 1996, 144 DO CTN E 18 DA LEI N. 10.833, DE 2003

- de uma leitura atenta do v. acórdão ora recorrido, entendeu-se que:

a) com o advento do artigo 18 da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o lançamento com base no artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35 somente passou a dever ser realizado para a exigência de multa isolada, e mesmo assim, somente nas hipóteses de não homologação de compensação por falsidade de declaração apresentada pelo contribuinte, o que não é o caso dos autos;

b) assim, a apuração de diferenças de tributo em declaração prestada pelo contribuinte, em decorrência de compensação, deixou de caracterizar fato sujeito à multa de lançamento de ofício.

- discordamos desse entendimento, estando devidamente caracterizada a violação ao artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996, senão vejamos;

- como se vê pelo demonstrativo de multa e juros de mora - contribuição social (fls. 5), a multa de ofício no caso presente foi aplicada com base no artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996, que reza, *verbis*: [...];

- com efeito, sendo inquestionável no caso em tela a falta de pagamento ou recolhimento do tributo, não restava alternativa ao autuante, senão aplicar o dispositivo acima transcrito;

- ademais, não pactuamos com o entendimento de que a penalidade por falta de pagamento ou recolhimento do tributo (situação caracterizadora da multa de ofício aplicada nos autos) tenha sido extinta pelo advento do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003;

- na realidade, tal dispositivo legal modificou apenas a forma como deveria ser formalizado o lançamento previsto no artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não extinguindo a hipótese fática que autorizava e autoriza a imposição da multa de ofício cobrada nestes autos;

- assim sendo, entendemos que a mudança nos critérios do lançamento não deveria ter sido reconhecida no caso em tela, também considerando o artigo 144 do Código Tributário Nacional, *verbis*: [...]

- em resumo, aplicam-se ao lançamento no que diz respeito à parte substancial, isto é, a definição da hipótese de incidência, da base de cálculo, da alíquota, ou de outro critério de determinação do valor do tributo, e quanto à identificação do sujeito passivo, a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva;

- concluindo, ao ter o v. acórdão ora recorrido admitido a retroatividade benigna acabou por malferir os artigos 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996, 144 do CTN e deu interpretação equivocada ao artigo 18 da Lei n. 10.833, de 2003;

DO PEDIDO

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial por Maioria, a fim de reformar em parte o v. acórdão ora recorrido, restaurando-se a r. decisão de 1ª instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200 - 0.413/2009, exarado em 25/11/2009, deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

Trata-se de Recurso Especial apresentado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suposta contrariedade à lei, em face do Acórdão nº 1805-00.078, de 28/05/2009, que foi assim ementado:

[...]

Saliente-se que, embora não esteja previsto no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, o recurso especial por contrariedade à lei, referente a acórdão prolatado em sessão de julgamento ocorrida até 30/06/2009, será, nos termos do artigo 4º do RICARF, processado de acordo com o rito previsto no Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/2007 (RICALF).

O Recurso é tempestivo, a decisão em relação à matéria recorrida foi não unânime, e sessão de julgamento é anterior a 30/06/2009. Passo à análise da contrariedade indicada.

A Procuradoria da Fazenda indica que o acórdão recorrido teria contrariado os seguintes dispositivos legais: art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, art. 144, do CTN e art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Isto porque, constatada a falta de pagamento do tributo objeto da presente discussão, não restava à autoridade autuante outra alternativa, senão cobrar a multa nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e, como não concorda que tal penalidade foi extinta pelo art. 18 da Lei nº 10.833/03, vislumbra que também esse dispositivo foi contrariado, além do 144 do CTN, por conceber que "a mudança nos critérios de lançamento que não poderia ter sido reconhecida".

Em face do exposto, entendo que o recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade, motivo por que, no uso da competência de que trata o art. 68, § 1º, do RICARF, DOU SEGUIMENTO a ele.

Em 27/11/2015 (sexta-feira), a contribuinte foi considerada cientificada da intimação para apresentar contrarrazões ao recurso especial da PGFN, e em 14/12/2015 (segunda-feira) ela apresentou tempestivamente as contrarrazões, com os argumentos descritos a seguir:

DAS RAZÕES DA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o auto de infração em questão foi lavrado com fundamento no disposto no art. 90 da MP nº 2158-35, de 24.08.2001. Nesse dispositivo, verifica-se a seguinte redação: [...];

- ocorre que, neste caso, a aplicação do referido art. 90 está limitada pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003: [...];

- o lançamento com base no art. 90 da MP nº 2158-35 somente passou ser realizado para a exigência de multa isolada, nas hipóteses de não homologação de compensação por falsidade de declaração apresentada pelo contribuinte, o que não se verificou nos presentes autos;

- a apuração de diferenças de tributo em declaração prestada pelo contribuinte, em decorrência de compensação, deixou de caracterizar fato sujeito à multa de lançamento de ofício;

- contudo, a PGFN em seu Recurso Especial defende que a base para exigência da multa é o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96: [...];

- ocorre que, pela leitura do referido dispositivo somente se aplica multa se houver lançamento de ofício a ser feito;

- portanto, uma vez entendido que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 afasta o lançamento em qualquer hipótese antes prevista no art. 90 da MP nº 2158-35, desaparece, por consequência, o fundamento para o próprio lançamento de ofício da diferença, não havendo como aplicar-se a multa prevista no art. 44, por força do art. 106, I, "c", do CTN, corretamente aplicado pelo acórdão recorrido;

- nesse sentido, verifica-se que o acórdão recorrido está em total consonância com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos 9101-001.557, 9303-003.206 e 9303-003.280 - ementas transcritas);

- assim, resta evidente que o entendimento trazido pela PGFN em suas razões recursais não merece prosperar, razão pela qual deve ser mantido o acórdão recorrido, a fim de que seja cancelado o auto de infração relativo ao lançamento da multa de ofício;

DO PEDIDO

- diante do exposto, requer seja negado provimento ao Recurso Especial da PGFN, com a manutenção do acórdão recorrido, a fim de que seja cancelado o auto de infração em questão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para exigência de débito de CSLL apurado no curso do ano-calendário de 1998, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

A autuação decorreu da não confirmação das vinculações informadas em DCTF.

O sujeito passivo tentou quitar o referido débito mediante compensação com crédito de terceiros, cuja liquidez e certeza restaram incomprovados.

Em razão do indeferimento do pedido de compensação, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício do referido débito, nos termos do comando contido no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O acórdão recorrido aplicou retroativamente o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, e exonerou a multa de ofício que foi lançada juntamente com o débito.

E o recurso especial da Fazenda Nacional objetiva restabelecer a exigência da multa de ofício.

Cabe registrar que não há mais qualquer litígio em relação ao lançamento no que toca à rubrica principal. A contribuinte inclusive já quitou esse valor. O litígio remanesceu mesmo apenas em relação à exigência da multa de ofício.

A questão a ser aqui examinada é se, por força do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, cabe ou não a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para fins de exonerar a multa de 75% que foi lançada de ofício juntamente com o débito de CSLL apurado em 1998, com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, em razão do indeferimento de pedido de compensação que fora apresentado para a quitação desse débito.

Para tanto, é preciso averiguar em que medida há sobreposição dos campos normativos constantes do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 e do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, uma vez que só faz sentido falar em retroatividade benigna se as normas anterior e posterior estiverem tratando de penalidade sobre o mesmo tipo de ato (conduta, infração). O ato apenado é o elemento comum, o elo entre os diferentes contextos normativos, que viabiliza a aplicação da retroatividade benigna.

Nesse passo, é preciso registrar que o art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, transcrito anteriormente, tratou da sistemática para lançamento de "tributo" em algumas

situações, mas não estipulou nenhuma penalidade como veio a fazer posteriormente o art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

O art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 foi introduzido num contexto em que as DCTF só se constituíam como confissão de dívida e instrumento hábil à execução fiscal pelos valores de saldo a pagar, conforme as normas da Receita Federal que tratavam do conteúdo jurídico dessa declaração à época (IN SRF nº 45/1998 e IN SRF nº 126/1998).

As diferenças de tributos apuradas em decorrência das vinculações realizadas pelo contribuinte (a título de pagamento, compensação, etc.) tinham que ser lançadas de ofício, por meio de auto de infração. Do contrário, a União não disporia de instrumento para promover a cobrança do tributo.

Foi exatamente isso que motivou o lançamento de ofício para exigência do débito de CSLL apurado em 1998, acompanhado da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

No decorrer do tempo, entretanto, ocorreram mudanças na legislação que alteraram bastante esse contexto jurídico.

A Lei nº 10.637/2002, ao implementar modificações no art. 74 da Lei 9.430/1996, instituiu a "Declaração de Compensação", instrumento jurídico que passou a produzir o efeito de extinguir o débito compensado, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

A referida Lei nº 10.833/2003 também implementou outras importantes modificações no mesmo art. 74 da Lei 9.430/1996, para que a "Declaração de Compensação" passasse a constituir confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Nesse conjunto de mudanças, vale ainda mencionar as implementadas pela IN SRF nº 255/2002, a partir da qual os débitos apurados em procedimentos de auditoria interna de DCTF, inclusive aqueles relativos às diferenças apuradas em decorrência de compensação que não foi reconhecida pelo Fisco, apuradas em decorrência de pagamento que não foi confirmado, etc., passaram a ser enviadas para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos, não havendo mais a necessidade de lançamento de ofício para esses casos (art. 8º, §3º).

Diante disso, tem razão a PGFN quando sustenta argumentação no sentido de que a hipótese dos autos, cujo lançamento se deu com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, não se subsume às regras introduzidas pela Lei nº 10.833/2003.

Já se disse anteriormente que a retroatividade benigna depende de uma sobreposição, no que diz respeito à matéria de penalidade, entre os campos normativos constantes do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 (c/c art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) e do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Isto porque, na lógica do art. 106 do CTN, é preciso que a norma posterior, no caso, a introduzida pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003, trate do mesmo tipo de ato/infração que foi apenado nestes autos, deixando de defini-lo como infração, ou lhe cominando

penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996).

Não há dúvidas de que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 limitou o âmbito de abrangência do referido art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, no que diz respeito à realização de lançamento de ofício em decorrência de trabalhos de auditoria interna de DCTF, ao mesmo tempo em que instituiu multa isolada para punir especificamente contribuintes que realizam compensações indevidas em determinados contextos que agravam as suas condutas.

Mas o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 não extinguiu nenhuma penalidade que era prevista anteriormente.

Primeiro, porque o art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 nem mesmo estabelecia qualquer penalidade, ele apenas elencava situações em que os trabalhos de auditoria interna de DCTF deveriam ensejar lançamento de ofício de tributo, justamente os casos em que a referida declaração não configurava confissão de dívida.

Em segundo lugar, porque a penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, que acompanha todos os lançamentos de ofício para exigência de tributo devido e não confessado, sempre esteve e continua em plena vigência até os dias de hoje.

O que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 fez foi criar penalidade nova, inexistente até então, para apenar contribuintes que realizam determinados tipos de compensação, dependendo do tipo de crédito/débito envolvido no encontro de contas e também de outras circunstâncias (ocorrência de fraude, p/ ex.).

Não se desconhece que com as modificações legislativas mencionadas acima, deixou de haver lançamento de ofício para os casos em que a compensação simplesmente não é homologada (em razão do não reconhecimento do direito creditório). Para esses casos, não há lançamento de ofício, nem do tributo e nem da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, mas isso decorre apenas do fato de que os débitos indevidamente compensados já estão confessados, já constam de instrumento hábil à execução fiscal, e não porque houve a alegada retroatividade benigna do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Não se nega também que há alguns aspectos comuns entre os contextos normativos cotejados, abrangendo períodos anteriores e posteriores à Lei 10.833/2003.

Tanto antes quanto depois dessa lei existiam débitos que os contribuintes pretendiam quitar por compensação, antes com a apresentação de "Pedido de Compensação", e depois com a entrega da "Declaração de Compensação".

Outro aspecto comum é que tanto antes quanto depois da referida lei, os débitos indevidamente compensados podiam estar declarados em DCTF.

Mas estes pontos comuns não são suficientes para a aplicação da regra de retroatividade benigna, porque as diferenças entre os contextos normativos nos diferentes momentos são bem mais relevantes.

São enormes as diferenças entre os antigos "Pedidos de Compensação" e a atual "Declaração de Compensação". A principal delas, no âmbito desse debate, é que o mais antigo não configurava instrumento de confissão de dívida.

E as DCTF no contexto anterior não produziam o mesmo efeito que as DCTF apresentadas de 2003 em diante, embora sua designação e sigla não tenham sido modificadas.

Na época anterior (que é a época dos fatos sob exame), a referida declaração não constituía confissão de dívida relativamente aos débitos cuja compensação não era confirmada. Tanto era assim, que a lei ordenava que fosse realizado o lançamento de ofício, com a respectiva multa de 75%, que sempre acompanha esse tipo de lançamento.

De 2003 em diante, a DCTF e a DCOMP configuram confissão de dívida para os débitos cuja compensação não é homologada, o que dispensa a realização de lançamento de ofício (tanto do tributo, quanto da multa vinculada), conforme já mencionado, mas isso não implica em afastar a multa que foi aplicada no contexto anterior, com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Finalmente, vale registrar que há situações na legislação atual, abrangendo procedimentos de compensação, que indicam a possibilidade de incidência conjunta da multa prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

É o caso da compensação que é considerada como "não declarada", cujo instrumento de formalização (declaração) não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados (art. 74, §§ 6º, 12 e 13, da Lei 9.430/1996).

Nesse tipo de situação, a exigência dos débitos indevidamente compensados (e que também não tenham sido declarados em DCTF) depende da realização de lançamento de ofício, acompanhado da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, sem prejuízo da aplicação da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Essa possibilidade de cumulatividade das multas demonstra que não há a mencionada sobreposição normativa. Revela ainda que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 não veio para afastar (ou substituir) a aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, e, finalmente, evidencia a improcedência da argumentação que sustenta a tese da retroatividade benigna tentando fazer um paralelo entre a multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 e a tipologia introduzida pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Se tal argumentação fosse procedente, haveria incidência de apenas uma das multas para os casos de compensação considerada como "não declarada" (em que o débito não está confessado), a multa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 em detrimento da multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, mas não é o que ocorre.

A possibilidade de cumulação das referidas multas se dá justamente porque a "declaração de compensação", nas hipóteses do §12 do art. 74 da Lei 9.430/1996, não constitui confissão de dívida, e foi justamente essa mesma circunstância que ensejou o lançamento de ofício nos presentes autos. Obviamente, não houve aqui o lançamento de multa isolada porque os fatos são anteriores à Lei 10.833/2003.

Mas o que interessa é realçar a independência das normas punitivas em comento, ou seja, a ausência de sobreposição dos campos normativos destas normas, o que muito reforça o argumento de que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 não derogou a multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, especialmente nos casos em que os débitos objeto da tentativa frustrada de compensação não constam de instrumento de confissão de dívida.

Se houve alguma derrogação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (admitindo-se que isso possa ser dito dessa forma), ela é uma só: a multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 não incide sobre débito confessado, aquele que consta de declaração que constitui confissão de dívida (instrumento hábil e suficiente para a sua exigência).

Para débito confessado, não há lançamento de ofício, nem do tributo e nem da multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996. O débito confessado é sempre exigido com multa de mora, e essa é a única razão pela qual o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de incidir sobre débitos cuja compensação é simplesmente não homologada.

A multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 não incide atualmente nos casos de simples não homologação da "Declaração de Compensação" porque tanto esta declaração quanto as atuais DCTF configuram confissão de dívida, dispensando o lançamento de ofício (tanto do tributo, quanto da multa a ele vinculada), o que não acontecia na época dos fatos sob exame.

Entretanto, para os débitos cuja compensação não é confirmada pela Administração Tributária, e que não constam de instrumento de confissão de dívida, cabe a aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, tenham os fatos ocorridos antes ou depois da Lei nº 10.833/2003.

Acaso vencedor, proponho a seguinte ementa:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA EXIGÊNCIA DE DÉBITO NÃO CONFESSADO E COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO INDEFERIDO. APLICAÇÃO DO ART. 90 DA MP Nº 2.158-35/2001, C/C ART. 44, I, DA LEI Nº 9.430/1996. CABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003 PARA AFASTAR A MULTA DE OFÍCIO.

Só faz sentido falar em retroatividade benigna se as normas anterior e posterior estiverem tratando de penalidade sobre o mesmo tipo de ato (conduta, infração). Não há dúvidas de que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 limitou o âmbito de abrangência do referido art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, no que diz respeito à realização de lançamento de ofício em decorrência de trabalhos de auditoria interna de DCTF, ao mesmo tempo em que instituiu multa isolada para punir especificamente contribuintes que realizam compensações indevidas em determinados contextos que agravam as suas condutas. Mas o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 não extinguiu nenhuma penalidade que era prevista anteriormente. A penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, que acompanha todos os lançamentos de ofício para exigência de tributo devido e não confessado, sempre esteve e continua em plena vigência até os dias de hoje. Se não havia um instrumento hábil e suficiente para a exigência do débito indevidamente compensado (ausência de confissão de dívida), era (e ainda é) cabível o lançamento de ofício, tanto do tributo, quanto da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a multa de ofício que tinha sido afastada pela decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rego, Redatora Designada

No mérito dirirjo do I. Relator, no sentido de negar provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo a decisão recorrida, que excluiu a multa de ofício.

Entendo que não deve prevalecer a multa de ofício aplicada em face da retroatividade benigna de legislação superveniente.

Quanto ao tema, em recente julgado proferi meu voto nesse sentido (acórdão 9101-002.563, de 9/2/2017), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros da 1ª Turma da CSRF, conforme razões que reafirmo a seguir.

Ao contrário do relator, entendo que há, sim, a “sobreposição dos campos normativos” entre o art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 e o art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Isto porque foi editado o art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, esta convertida na Lei nº 10.833/2003, cuja redação original, dispunha:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

O referido artigo limitou a aplicação do art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida

– 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.

Até essa redação, ainda seria possível dizer que a multa estava mantida, porque a hipótese dos autos é de compensação com crédito de terceiro, ou seja, crédito não passível de compensação por expressa disposição legal, nos termos do art. 170 do CTN, *verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Ocorre que a atual redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, restringiu ainda mais as hipóteses de aplicação do art. 90, senão vejamos:

Lei 10.833/2003 Redação atual

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

§ 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.

.....

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado 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, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Negritei)

Infere-se que a intenção do legislador, já na redação original, foi a de punir, com multa isolada, o sujeito passivo que apresentou declaração de compensação sabidamente em desconformidade com o disposto na legislação, pois o tributo já se encontrava constituído, ou seja, confessado por força do art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, que, ao adicionar o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuiu à Dcomp a natureza de confissão de dívida.

Ou seja, primeiro foi editado o art. 90 da MP nº 2.158-35, determinando a constituição do crédito tributário relativo às compensações indevidas, por meio do qual cobrava-se o tributo, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Depois, com a MP nº 135, de 2003, dispensou-se a constituição do crédito tributário relativo ao tributo nas hipóteses ali mencionadas, e passou-se a exigir tão-somente a multa isolada.

Contudo, a redação atual restringiu a imposição da multa isolada para ser aplicada quando a não homologação decorre de falsidade na declaração e nos casos de compensação considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

E, analisando o caso dos autos, verifica-se que se trata de um pedido de compensação formulado pelo contribuinte, relativo a crédito de terceiros, não estando tal hipótese contemplada pela sistemática introduzida a partir da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, que deu nova redação ao art.74 da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

(...)(Negritei)

Com efeito, a leitura do caput do dispositivo acima transcrito permite verificar que está expressamente previsto que a compensação ali disciplinada refere-se tão-somente àquela efetuada entre créditos e débitos próprios, de onde se conclui ser imprescindível tal condição para que ao pedido de compensação pendente de apreciação à época da alteração legislativa seja aplicável a nova disciplina das declarações de compensação (Dcomp) introduzida pelo art. 74, no caput e seus parágrafos.

No presente caso, vê-se, portanto, que não estão caracterizadas as circunstâncias previstas na nova redação do caput do art. 18, pois, além de ausente qualquer imputação referente à prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, também não se cogita de não-homologação de compensação declarada, haja vista a inaplicabilidade dos efeitos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, como já dito.

Daí que, em face do princípio da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional), no julgamento 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 deveriam ser exoneradas pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei no 10.833, de 2003, desde que essas penalidades não fossem fundamentadas nas hipóteses versadas no “caput” desse artigo.

Processo nº 16327.003336/2003-32
Acórdão n.º **9101-002.878**

CSRF-T1
Fl. 278

Em outras palavras, entendo que a retroatividade benigna somente não se operaria se o lançamento de ofício tivesse ocorrido com fundamento nas mesmas hipóteses hoje admitidas pelo o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, impõe-se a exoneração da multa de ofício aplicada.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo