ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.003479/2002-63

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

Processo nº	16327.003479/2002-63
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.563 – 1ª Turma**
Sessão de	09 de fevereiro de 2017
Matéria	Lançamento com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BANCO INTERCAP S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

RETROATIVIDADE BENIGNA

O art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, restringiu as hipóteses de aplicação da multa de que tratava o art. 90 da MP Nº 2.158, 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 da Fazenda Nacional 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.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

(documento 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 Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele

Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente ao afastamento da multa de ofício que estava sendo exigida juntamente com tributo lançado com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1102-451, de 26/05/2011, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de excluir a multa de ofício que incidia sobre o débito de IRPJ apurado no ajuste anual referente ao ano-calendário de 1998.

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

> Assunto: Normas de Administração Tributária
>
> Ano-calendário: 1998
>
> Ementa: LANÇAMENTO DE OFICIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA DE OFICIO.
>
> Aplica-se retroativamente o art. 18 da Lei n° l0.833, de 29 de dezembro de 2003, que, em irregularidades decorrentes de compensação indevida, limita o auto de infração à imposição de multa de oficio isolada e apenas nos casos nele previstos. Não se enquadrando nessas hipóteses, a multa deve ser exonerada.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de oficio. A Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto acompanhou pelas conclusões.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quando afastou a multa de ofício que estava sendo exigida juntamente com tributo lançado com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001.

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

- trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e consectários legais por não terem sido confirmados os créditos vinculados em DCTF;

- o valor original do débito corresponde ao IRPJ referente ao ano-calendário de 1998, que o sujeito passivo teria quitado mediante compensação com créditos de terceiros cuja liquidez e certeza restaram incomprovados;

- a Segunda Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial à insurgência do contribuinte para cancelar a multa de ofício, em face de suposta retroatividade benigna encartada no art. 18 da Lei nº 10.833/2003;

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA

- o entendimento adotado pela e. Câmara *a quo* diverge frontalmente do consubstanciado nos Acórdãos paradigmas nºs 204-02.808 e 203-09.707;

- entendeu o colegiado *a quo* que é indevida a multa de ofício sobre débitos declarados em DCTF - ainda que não confirmados os créditos vinculados - em face de suposta retroatividade benigna prevista no art. 18 da Lei 10.833/03;

- em contraponto, no Acórdão nº 204-02.808, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, decidiu em direção oposta. O Colegiado firmou orientação no sentido de ser inaplicável a suposta retroatividade benigna do art. 18 da Lei 10.833/2003, pois havendo lançamento de ofício, com formalização de auto de infração, tem-se, como consectário lógico, a cobrança do tributo e da multa de oficio:

> Acórdão nº 204-02.808
>
> COFINS/PIS. MULTA DE OFÍCIO - ART. 90 MP 2.158-35 - ART. 18, LEI 10.833. A redação do artigo 18 da Lei 10.833 não excluiu a multa de ofício quando o lançamento desta natureza tenha como causa a ilegitimidade da compensação (artigo 90 da MP 2.158-35), mas sim que, nas hipóteses graves arroladas pela norma, o lançamento será da multa isolada, sendo então indevido o lançamento de ofício do principal. Recurso de ofício provido.

- noutro giro, o julgado hostilizado também diverge da interpretação conferida pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no tocante à necessidade de aplicação da multa, em situação fática similar a dos presentes autos. Enquanto o acórdão recorrido entendeu ser indevida a multa de ofício, no acórdão paradigma decidiu-se que, na hipótese de valores para os quais foram vinculados créditos indevidos, informados em DCTF, resultando em saldo a pagar zero, é imprescindível o lançamento do tributo devido, acompanhado da multa de oficio respectiva:

> Acórdão nº 203-09.707
>
> IPI. DCTF. DÉBITOS INFORMADOS COM VINCULADO DE CRÉDITOS INDEVIDOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA. Nem todos as valores informados em DCTF constituem confissão de dívida. Nos termos da IN SRF nºs 45/98 e 126/98, somente os valores dos saldos a pagar de tributos informados em DCTF é que são confessados, não carecendo de lançamentos de ofício para serem cobrados. Diferentemente, valores para os quais foram vinculados créditos indevidos, de forma a resultar em saldos a pagar nulos, necessitam de lançamentos de ofício, ACOMPANHADOS DA MULTA DE OFÍCIO

> (Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário n.” 125167, Terceira Câmara, Relatora Maria Tereza Martinez López, Acórdão nº 9203-09707).

- de forma semelhante à situação do acórdão paradigmático, na hipótese dos autos, a DCTF apresentada contém saldo a pagar zero, eis que o contribuinte vinculou ao débito apurado créditos cuja existência não restou comprovada;

- nesse contexto, partindo-se da interpretação adotada pelo julgado paradigmático (Acórdão nº 203-09707), face à inexistência de débitos confessados, o que impossibilitou a cobrança imediata do tributo devido, o lançamento do crédito tributário se fez necessário e, por conseqüência, deve ser acompanhado da respectiva multa de ofício (art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/96);

- assim, demonstrada a divergência quanto à correta interpretação da legislação tributária aplicável à espécie e considerando que os julgados paradigmas não foram reformados pela Câmara Superior, o presente especial deve ser conhecido;

DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO EM DECORRÊNCIA DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO DEVIDO

- sobreleva notar, na esteira dos votos proferidos nos acórdãos paradigmas, que o caso dos autos está abarcado, em verdade, pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96;

- resta evidente que o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que, quando constatada a falta de pagamento ou recolhimento do tributo, será exigida a multa de 75% no lançamento de oficio, e não há previsão legal para a autoridade fiscal dispensar a imposição dessa multa;

- veja-se que o fundamento tático para lançamento da multa de oficio é a declaração inexata e a falta de pagamento. O fato de o contribuinte ter informado os valores em DCTF, e repita-se que no caso presente não existe confissão de divida haja vista o saldo a pagar ser igual a zero, não o exime da aplicação da penalidade quando devidamente comprovado que apresentou declaração inexata e não recolheu na integralidade o tributo devido;

- tendo ocorrido declaração inexata, recolhimento insuficiente do tributo e uma compensação inválida em virtude da qual se deixou de recolher IRPJ, a exação deve ser lançada de oficio, com acréscimo da multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96;

DA AUSÊNCIA DE RETROATIVIDADE BENIGNA

- em face do que estatui o art. 106 do Código Tributário Nacional, calha registrar que apenas existe retroatividade benigna nas hipóteses em que a lei nova: a) deixa de definir o ato como infração; b) deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão c) comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática;

- transpondo a referida lição para o caso em testilha, importa que se detalhe a evolução legislativa do instituto da compensação, a fim de se estabelecer se, em algum momento, houve a retroatividade benigna defendida;

- cotejando o panorama dos autos, é possível verificar que o fundamento da multa de ofício ora aplicada, na realidade, é o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96;

- o r. acórdão recorrido entendeu por afastar a multa de ofício do lançamento por concluir que, após o advento do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, não mais teria subsistido a hipótese de incidência da referida penalidade;

- o acórdão recorrido incorre em equívoco manifesto ao pressupor a retroatividade benéfica do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que a situação prevista no referido dispositivo de lei não é a mesma que fundamentou a exigência da multa de ofício no presente caso;

- sabe-se que o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 foi introduzido no ordenamento jurídico para complementar a sistemática criada pela Lei nº 10.637/2002, que, mediante alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/96, instituiu a Declaração de Compensação - DCOMP, permitindo ao contribuinte efetuar a compensação de crédito relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal - SRF com débitos próprios de mesma natureza, sob condição resolutória de posterior homologação pela autoridade administrativa competente, substituindo assim o regime anterior, no qual a compensação só se efetivava depois de deferido requerimento apresentado pelo contribuinte perante a repartição pública respectiva;

- diante de tais alterações, foi editada a Lei de nº 10.833/2003, que acrescentou novos dispositivos ao art. 74 da Lei n° 9.430/96, atribuindo à DCOMP a natureza de instrumento de confissão de dívida, fixando prazo para a sua homologação pelo Fisco e disciplinando o procedimento e os efeitos para o caso da não-homologação da compensação declarada, como também no caput do seu art. 18 autorizou o lançamento da multa de ofício isolada quando fosse o caso de compensação indevida;

- posteriormente, a Lei nº 11.051/2004 estabeleceu regime diferenciado para as compensações ditas "não-homologadas" e "não-declaradas", pelo que restringiu o cabimento da multa isolada prevista no caput do art. 18 agora para os casos de compensação "não-homologada", em que tenha ficado caracterizada a prática das infrações dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964;

- recentemente, a Lei nº 11.488/2007 alterou o caput do dispositivo apontado, prevendo o cabimento da multa isolada aos casos de compensação "não-homologada" quando se comprove falsidade da declaração do contribuinte;

- a sistemática introduzida pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e posteriores alterações, ao considerar a DCOMP como verdadeira confissão de dívida, previu, em relação à compensação "não-homologada", o lançamento da multa de ofício, de forma isolada e desde que configurada a infração do contribuinte, dado que o principal declarado em DCOMP, nesses casos, pode ser imediatamente exigido do devedor respectivo, prescindindo de lançamento, conforme autoriza o §6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, nos casos de compensação indevida, enquanto a nova sistemática previu a imposição de multa isolada, já que prescindível o lançamento do principal, a anterior previa a exigência de multa juntamente com o principal lançado;

- a hipótese dos autos não se subsume à contemplada pelo art. 74 da lei nº 9.430/96 após as alterações da MP nº 135/2003, atual Lei nº 10.833/2003;

- o auto de infração foi lavrado por não terem sido confirmados os créditos vinculados em DCTF, com a conseqüente constatação de insuficiência de recolhimento do IRPJ, pelo que foram levados à autuação valores do principal, juros de mora e multa de oficio. A autuação teve como base o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- o novo regime instaurado pela Lei nº 10.833/2003, que atribuiu à DCOMP os efeitos de confissão de dívida, somente passou a viger a partir de 30/10/2003. Dessa maneira, só a partir de 30/10/2003, quando não homologada a DCOMP apresentada após essa data, é que se tornou possível a cobrança imediata do principal, ao mesmo tempo em que se previu o lançamento da multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, acaso configurados os seus pressupostos;

- no presente Caso, primeiramente, há que se fazer a ressalva de que a autuação decorreu da não confirmação de créditos vinculados em DCTF, declarados pela contribuinte antes mesmo da vigência da Lei nº 10.637/2002, que instituiu a própria DCOMP. Em hipóteses tais, exige-se, como efetivamente foi feito, o lançamento do principal, acrescido da multa de ofício, que tem por fundamento o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- assim sendo, não há que se falar em incidência do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 no caso em alusão, porquanto não há DCOMP apresentada pela contribuinte com efeito de confissão de divida, pressuposto imprescindível para incidência do referido dispositivo, pelo que o lançamento da multa se faz perfeitamente possível com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96;

- no caso em comento, os requerimentos de compensação apresentados pela contribuinte não produzem os efeitos de confissão de dívida de que trata o §6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nem tampouco ocasionam o lançamento da multa isolada do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, tanto é que a referida autuação contemplou o valor do tributo devido, acrescido dos juros de mora e multa de oficio correspondente, tudo de acordo com a autorização do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- em todo caso, é de se verificar que, tendo havido a autuação do principal e juros, que, inclusive, restou mantida nesse particular pela decisão recorrida, não há como se furtar à aplicação da multa de ofício, dado que aquela pressupõe esta, especialmente quando se constata declaração indevida e falta de recolhimento de tributo;

- no mais, é preciso realizar interpretação sistemática do art. 74 da Lei nº 9.430/96 com o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 para entender o caráter manifesto de norma especial destes dispositivos, que só contempla as situações de DCOMP "não-homologada", surgidas após a edição da Lei nº 10.833/2003. Nos demais casos, especialmente de requerimentos de compensação indeferidos que tenham sido apresentados antes da edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme já se salientou, a multa de ofício sempre foi e continuará sendo devida, e seu fundamento é o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Sendo assim, não há que se falar em retroatividade benigna;

PEDIDO

- em face do exposto, tendo em vista os dissídios jurisprudenciais apontados, requer a União (Fazenda Nacional) seja admitido o presente recurso, pugnando para que, no mérito, lhe seja dado provimento, reconhecendo-se que não houve retroatividade benigna e fazendo-se incidir, na hipótese, a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 17/04/2015, admitiu o recurso especial com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

> [...]
>
> No Acórdão n° 204-02.808, conforme destacado pela recorrente, o Colegiado "firmou orientação no sentido de ser inaplicável a suposta retroatividade benigna do art. 18 da Lei 10.833/2003, pois havendo lançamento de ofício, com formalização de auto de infração, tem-se, como consectário lógico, a cobrança do tributo e da multa de oficio."
>
> De fato, a análise do inteiro teor do acórdão confirma a assertiva da recorrente. No caso, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa de ofício que havia sido exonerada pela decisão de primeira instância pelos mesmos fundamentos, em síntese, utilizados no acórdão ora recorrido (1102-00.451).
>
> [...]
>
> No Acórdão n° 203-09.707, conforme destacado pela recorrente, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu "que, na hipótese de valores para os quais foram vinculados créditos indevidos, informados em DCTF, resultando em saldo a pagar zero, é imprescindível o lançamento do tributo devido. acompanhado da multa de oficio respectiva."
>
> [...]
>
> A divergência, portanto, encontra-se plenamente demonstrada pela recorrente. Enquanto o acórdão recorrido excluiu a multa de ofício na situação em que o lançamento de ofício decorreu da constatação de compensação indevida, nos termos do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, por força do comando contido no art. 18 da Lei 10.833/03 (interpretado como norma de retroatividade benigna), os paradigmas, diante da mesma situação fática e arcabouço legal, adotaram entendimento diametralmente oposto, defendendo a manutenção da multa aplicada.

Em 22/05/2015 (sexta-feira), a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1102-451, do recurso especial da PGFN e do despacho que admitiu esse recurso, e em 08/06/2015 (segunda-feira) ela apresentou tempestivamente suas contrarrazões, com os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE

DO EQUIVOCADO ENTENDIMENTO MANIFESTADO NO DESPACHO DE ADMISSÃO DO RECURSO ESPECIAL - DA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL

- é essencial elucidar a extensão da matéria a ser objeto do suposto dissídio jurisprudencial trazido pela Recorrente e a ser enfrentada por esta E. Câmara Superior, haja vista fazer parecer que a ora Recorrida teria se utilizado de crédito de terceiro indevidamente, o

que não corresponde à verdade dos fatos, vez que quando apresentou sua compensação a utilização de crédito de terceiro não encontrava qualquer embaraço na legislação pátria;

- a recorrida não se utilizou de crédito indevido, não prestou declaração falsa e tampouco o crédito utilizado, ainda que de terceiros, estava desautorizado pela legislação, donde se pode concluir ser indevida a multa de ofício, em razão da aplicação do art. 106 do CTN;

- com a devida vênia ao entendimento do despacho de admissão, a Recorrente não demonstrou o suposto dissídio jurisprudencial;

- a divergência não é patente, na medida em que não houve a indicação no recurso ora contra-arrazoado das semelhanças e divergências das situações fáticas que culminaram com decisões distintas;

- o primeiro paradigma afasta a retroatividade benigna quando ilegítima a compensação, o que difere do presente caso, quando a compensação realizada era permitida pela legislação e apenas não se consumou porque foi erroneamente aplicada a decadência ao crédito requerido;

- o segundo paradigma, por sua vez, simplesmente não trata da aplicação do instituto da retroatividade benigna ao contribuinte;

- o primeiro acórdão sequer poderia ter sido utilizado como paradigma haja vista esta E. Câmara Superior ter decisão em sentido oposto, não atendendo, portanto, o previsto no § 10 do art. 67 do RI-CARF;

- não se presta o Acórdão n° 204-02.808 a servir de paradigma apto a basear um recurso especial de divergência, na medida em que divergiu de acórdão proferido por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 3301-0313);

- o segundo acórdão dissidente informa que nem todos os débitos declarados em DCTF representam confissão de dívida, mas apenas os valores dos saldos a pagar teriam esta característica, o que imporia a necessidade do lançamento com a conseqüente culminação da multa de ofício;

- merece destaque o fato de no segundo paradigma (203-011.707) nem o artigo 18 da Lei n° 10.833/03, nem a aplicação da retroatividade benigna, sequer serem objeto de análise, restringindo-se o referido acórdão, proferido por maioria, a imputar multa de ofício sobre valores declarados em DCTF;

- não se discute neste paradigma a retroatividade benigna encartada no art. 18 da Lei n° 10.833/03, a discussão, ainda que envolva a legalidade da imputação da multa de ofício em valores regularmente declarados em DCTF, não traz em nenhuma linha esta questão e sobre a qual deveria tratar o acórdão paradigma. Logo, não poderia a Recorrente, de fato, proceder ao cotejo analítico entre ele e o v. acórdão recorrido, porque tratam matérias diversas;

- portanto, não atendida a similitude fática necessária e indispensável para fundamentar um recurso por divergência jurisprudencial. Fato este, aliás, que também foi ignorado pelo r. despacho de admissão;

- o § 6º do art. 67 do RI-CARF é expresso ao determinar que a divergência deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, obrigação esta da qual não se desincumbiu a Recorrente, vez que no primeiro paradigma tal análise não foi realizada; e no segundo, ela não poderia ser realizada, por não versar sobre a mesma matéria objeto do acórdão recorrido;

- convém destacar que a Recorrida declarou como saldo a pagar o valor total da DCTF, o que retira, por completo, o interesse da autoridade fiscal de realizar o presente lançamento. Bastaria inscrever os valores cuja compensação não ocorreu, sem aumentar indevidamente a dívida da Recorrida;

- não bastassem estas arbitrariedades, o art. 18 da Lei n° 10.833/2003 é cristalino ao informar que no lançamento de tributo decorrente de compensação realizada aplicar-se-ia apenas a multa isolada se baseada em declaração falsa do contribuinte ou em ato fraudulento, ou ainda se a lei vedasse a utilização de débito ou crédito, materialidades estas que não se adequam ao presente caso, razão que impediria inclusive a imputação da multa isolada;

- cabe ainda ressaltar que o afastamento da multa de ofício é entendimento pacificado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo o primeiro paradigma de 2008, manifestando entendimento já superado por esta E. Câmara Superior;

- outro aspecto regimental desconsiderado pela Fazenda Nacional não observado pelo despacho de admissão está no fato de não ter sido comprovado pela Recorrente que a matéria objeto dos paradigmas não foi superada por esta E. Câmara Superior, o que também é expressamente exigido pelo RICARF;

- cabe ressaltar quanto a este aspecto específico que a Recorrente também não conseguiria atender ao requisito regimental, haja vista essa E. Câmara Superior ter decisões no sentido de aplicar-se a retroatividade benigna para excluir a multa de ofício (Acórdão nº 9101-001.557);

- desta forma, ainda que em cognição sumária, não se encontram preenchidos os requisitos para admissão, conhecimento e eventual provimento do recurso especial, previstos pelo RICARF, razão pela qual não merecia o referido recurso sequer ser admitido;

DA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO ALEGADO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL

- exigem os §§ 4º e 6º do artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria n° 256, de 22.06.2009), para que o recurso especial seja admitido e conhecido, que o Recorrente demonstre analiticamente o dissídio jurisprudencial alegado, ou seja, não basta indicar as ementas divergentes, deve também demonstrar a similitude fática e indicar os pontos dos acórdãos paradigmas que divergem do acórdão recorrido;

- a Recorrente restringiu-se a alegar que os acórdãos paradigmas decidiram em direção oposta ao sustentado na decisão recorrida;

- veja-se que o primeiro paradigma (204-02.808) conflita com decidido por esta E. Câmara Superior, no Acórdão n° 3301-001.662, que determina aplicação da retroação

benigna para afastar aplicação de penalidade menos gravosa ao contribuinte. Logo, não restou atendida a exigência do RI-CARF acerca da aplicação de lei mais benéfica ao contribuinte quanto a penalidades;

- a Procuradoria da Fazenda Nacional apenas citou o que havia sido decidido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e o que havia sido decidido no acórdão recorrido, sem realizar qualquer cotejo entre estes e aquele;

- é de absoluta importância a demonstração da divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas, não podendo ser afastada tal exigência, haja vista tratar-se o recurso interposto pela Recorrente de recurso especial de divergência;

- a essencialidade deste cotejo analítico já está assentada na jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica nas ementas a seguir reproduzidas (ementas transcritas);

- cabe, ainda, registrar que a Recorrente não comprovou que os acórdãos paradigmas não sofreram modificação posterior nesta E. Câmara Superior, outro requisito indispensável à demonstração do eventual dissídio e previsto no RICARF;

- outro aspecto que fulmina a pretensão da Recorrente está no fato de o segundo paradigma (203-09707) não abordar a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 18 da Lei n° 10.833/03, motivo pelo qual seria impossível realizar o cotejo analítico com o acórdão recorrido;

- comprovado, então, que a ora Recorrente não realizou o cotejo analítico exigido pelo Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, demonstrando o dissídio jurisprudencial entre os fundamentos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas que basearam seu recurso, bem como não comprovou que os acórdãos paradigmas não foram posteriormente alterados, não merece ser a peça recursal conhecida, haja vista o flagrante desacato aos §§ 4° e 10 do art. 67, do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

DAS RAZÕES PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- a Fazenda Nacional alega que a multa de ofício deve ser mantida, defendendo que seja aplicado no presente caso o inciso I do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, o qual determina aplicação da multa de 75% no lançamento de ofício, quando constatado a falta de pagamento ou recolhimento de contribuição/imposto, não devendo ser aplicado o artigo 18 da Lei n° 10.833/2003 a fatos pretéritos à sua publicação;

- é totalmente equivocado este entendimento, pois não houve falta de pagamento no presente caso, como faz crer a Recorrente. Isto porque o pagamento dos débitos da Recorrida, no período base de 1998, foi realizado por meio do pedido de compensação formulado nos autos do Processo Administrativo n° 16327.000372/99-42 com crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI da empresa coligada Nova América S/A - Agroenergia (atual denominação social de Usina Nova América S.A.), por sua vez discutidos nos autos do Processo Administrativo n° 13826.000412/98-83, compensação esta não homologada;

- demais disso, a retroatividade benigna, inserta no art. 106 do CTN, se baseia exatamente na aplicação retroativa de lei que reduziu ou extinguiu penalidade, trazendo tratamento mais benéfico ao contribuinte. Desta forma, absolutamente impertinente tal argumento da Fazenda Nacional;

- a Recorrida não pode ser penalizada na forma do inciso I do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, na medida em que quando do seu pedido de compensação o crédito era passível de ser utilizado por terceiros e o foi regularmente, estando, inclusive, com a sua exigibilidade suspensa à época do presente lançamento;

- restou amplamente demonstrado que a Recorrida poderia se utilizar de crédito de terceiros para compensar débitos próprios, os quais não foram homologados pelo simples fato de entender a autoridade administrativa que o crédito requerido tinha sido alcançado pela decadência. Assim, quando do presente lançamento nem sequer poderia ter sido imputada qualquer penalidade, considerando que a compensação originária (13826.000412/98-83) ainda pendia de apreciação e teria reflexo direto e imediato sobre a exigência aqui constituída;

- no decorrer dos anos, o *caput* do artigo 18 da Lei n° 10.833/03 foi sendo alterado (textos legais transcritos);

- a redação do *caput* do referido art. 18, com todas as alterações sofridas, apesar de alterada sua materialidade, restringe a imputação da multa isolada apenas se verificado que a compensação se baseou em declaração falsa, o que não se adequa aos fatos relatados neste processo;

- ainda que a ora Recorrida tenha tido seu pedido de compensação indeferido, visto que quitou seus débitos com créditos de terceiros cuja liquidez e certeza não foram reconhecidas pela autoridade fiscal, tal conduta, nos termos do artigo 18 da Lei n° 10.833/03, não constitui em infração apenada com multa de ofício, nem com a isolada, a se considerar o princípio da legalidade;

- obrigatoriamente, há de se aplicar ao presente caso a Lei mais benéfica, em face do princípio da retroatividade benigna, insculpido no artigo 106 do Código Tributário Nacional;

- o art. 106 do Código Tributário Nacional é plenamente aplicável ao presente caso, visto que, em face das alterações legislativas promovidas no artigo 18 *caput* da Lei n° 10.833/03, deixou-se de caracterizar a conduta praticada pela Recorrida como infração;

- em face do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inc. II, alínea "a", do CTN, há de se excluir a multa em comento, uma vez que a hipótese de sua incidência em que se fundamenta o lançamento (vedação de utilização de crédito de terceiros) foi afastada pelo art. 18, *caput*, da Lei n° 10.833/2003 pela Lei n° 11.051/2004;

- no mesmo sentido, por se tratar de compensação não homologada, e sem a imputação da falsidade de declaração, aplicável a retroatividade benigna conforme a lei que menos penalizou, no período vigente entre o ato de lançamento e o julgamento;

- pelo exposto, considerando as alterações trazidas pela Lei nº 11.051/2004, e, posteriormente pela Lei n° 11.488/07, à Lei n° 10.833/03, resta clara a necessidade de

adoção ao caso concreto da retroatividade benigna, prescrita no artigo 106 do Código Tributário Nacional, conforme restou decidido, visto não haver no presente caso nenhuma das situações previstas no atual artigo 18 *caput* da Lei nº 10.833/03 para que seja mantida a multa de ofício, devendo, dessa forma, o recurso especial da Recorrente ser julgado improcedente.

Finalmente, vale registrar que além das contrarrazões ao recurso espacial da PGFN, a contribuinte também apresentou o seu próprio recurso especial contra o Acórdão nº 1102-451, suscitando divergência jurisprudencial em relação à aplicação de multa isolada, com o argumento de que não caberia sua incidência nos casos de simples não homologação de compensação.

O recurso especial da contribuinte não foi admitido, por absoluta falta de objeto.

Verificou-se que não foi efetuado qualquer lançamento de multa de ofício isolada, mas apenas de multa de ofício vinculada (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996), multa essa que, por ter sido exonerada pela decisão recorrida, foi objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, já admitido e contra-arrazoado, nos termos acima mencionados.

A negativa de seguimento do recurso especial da contribuinte foi confirmada, em caráter definitivo, por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para exigência do IRPJ referente ao ajuste anual 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 n° l0.833/2003, 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.

PRELIMINARES DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminares de não conhecimento do recurso especial da PGFN, alegando primeiramente que os acórdãos paradigmas não serviriam para a comprovação da alegada divergência jurisprudencial.

Quanto a essas preliminares, é importante ressaltar novamente que o lançamento do débito e da multa de ofício se deu nos termos do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996:

> MP nº 2.158-35/2001
>
> 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.
>
> Lei nº 9.430/1996 (redação original)
>
> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

> I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

No contexto jurídico das normas acima transcritas, não havia nenhuma penalidade específica em função das circunstâncias em que se operava uma determinada compensação.

Foi precisamente a Lei nº 10.833/2003 que introduziu a aplicação de multa isolada para alguns tipos de compensação (aquela em que o crédito ou o débito não era passível de compensação por expressa disposição legal; em que o crédito era de natureza não tributária; ou em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964):

> Lei nº 10.833/2003 (redação original)
>
> 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.

É importante perceber que antes da Lei nº 10.833/2003, essas distinções pautadas pelo tipo de crédito/débito envolvido no encontro de contas, e também por outras circunstâncias em que se dava a compensação (ocorrência de fraude, p/ ex.), eram irrelevantes.

Aliás, à época dos fatos aqui em análise (compensação para quitação de débito do ano-calendário de 1998), nem mesmo havia o instrumento jurídico da "declaração de compensação", que surgiu apenas com as alterações promovidas pela Lei nº 10.637/2002 no art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

O que havia eram "pedidos de compensação", apresentados nos termos da redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que podiam ser deferidos ou indeferidos pela administração tributária. E o indeferimento do pedido, naquela época, resultava em um débito em aberto, ainda não constituído, que carecia de lançamento de ofício para a sua formalização.

Tais observações são fundamentais para balizar o cotejo a ser feito entre o acórdão recorrido e os paradigmas, com a finalidade de verificar se a alegada divergência jurisprudencial está ou não caracterizada.

O primeiro acórdão paradigma (Acórdão nº 204-02.808), examinando situação equivalente à analisada pelo acórdão recorrido, rejeitou expressamente a aplicação da retroatividade benigna e restabeleceu a multa de ofício que foi lançada juntamente com o débito que estava sendo exigido naqueles autos.

Mas a contribuinte (recorrida), procurando apontar diferenças entre os contextos enfrentados por esse paradigma e pelo acórdão recorrido, alega que não se utilizou de crédito vedado, que não prestou declaração falsa e que tampouco o crédito por ela utilizado,

ainda que proveniente de terceiros, estava desautorizado pela legislação da época, de modo que sua situação seria diferente daquela tratada no primeiro paradigma.

Ocorre que a divergência suscitada pela PGFN não envolve uma análise que procura identificar a ocorrência de algum dos tipos previstos no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, para fins de se aplicar retroativamente penalidade que antes não existia. Não é esse o caso.

Vê-se que o primeiro paradigma, ao mencionar que tratava de créditos calcados em decisão judicial e utilizar a expressão "ilegitimidade da compensação", não fundamentou sua decisão em nenhuma circunstância específica atinente ao pedido de compensação indeferido, que pudesse prejudicar a comprovação de divergência em relação ao acórdão recorrido, dado o contexto jurídico da época.

Com efeito, a manutenção/restabelecimento da multa de ofício, naquele caso, não se deu em razão de uma identificação com a tipologia prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 para subsunção, a esta norma, de fatos pretéritos a ela:

> [...]
>
> Em meu entender **ou** o lançamento levado a efeito com arrimo no referido artigo 90 da MP 2.158 tem como objeto do lançamento a imposição de multa isolada no percentual de 150% nas hipóteses indevidas que o legislador as tem por graves como fraude, v.g, **ou**, embora ilegítimas mas não tipificas no artigo 18 referido, terá como objeto a cobrança de ofício da diferença impaga em virtude da ilegitimidade da compensação. Contudo, nessa última hipótese, não vejo como essa cobrança, por força da vinculação à lei, não esteja acompanhada da aplicação da multa de ofício no percentual definido na lei. E, tenho convicção, esse foi o caso do lançamento. (grifos acrescidos)

O que o referido paradigma fez, aliás, foi justamente esclarecer que a multa de ofício naqueles autos não estava vinculada à tipologia do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, deixando claro que a multa ali tratada era a prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, que foi restabelecida por aquela decisão.

É justamente essa interpretação normativa que a PGFN reivindica em seu recurso especial de divergência, independentemente de que seja identificada qualquer uma das situações previstas no texto do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito.

Portanto, as diferenças apontadas pela contribuinte (recorrida) em relação aos contextos fáticos examinados pelas decisões cotejadas é completamente irrelevante para fins de caracterização da divergência jurisprudencial.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 203-09.707), a contribuinte alega que ele não tratou especificamente da retroatividade benigna do referido art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Constato, entretanto, que as situações fáticas lá examinadas são ainda mais semelhantes às do acórdão recorrido.

É que esse outro paradigma tratou de lançamento de débito que a contribuinte pretendeu quitar por compensação, e em que o pedido de compensação foi indeferido apenas

porque não houve a comprovação da certeza e liquidez dos créditos (simples indeferimento de pedido de compensação, como a contribuinte alega ter ocorrido com ela).

O que distingue as duas decisões (acórdão recorrido e o segundo paradigma) é que o paradigma, embora tratando de situação em tudo semelhante à do recorrido, manteve a incidência da multa de ofício prevista art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Trata-se aqui de um caso de silêncio eloquente, pois o paradigma, ao silenciar sobre o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, entendeu que este dispositivo não produziu qualquer modificação na ordem jurídica que pudesse impactar àquele caso (observe que o mesmo já estava vigente à época), ou seja, entendeu que este dispositivo não teve força de retroatividade benigna, o que diverge frontalmente do entendimento do recorrido.

Enfim, o que interessa para o cotejo destas decisões é que diante da não confirmação de vinculações em DCTF feitas a título de compensação, a fiscalização realizou lançamentos para constituir débitos que não constavam de um instrumento de confissão de dívida hábil à execução fiscal. O lançamento desses débitos era feito com o acréscimo da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, e há decisões que mantiveram essa multa (paradigmas), e outras que a afastaram em razão de retroatividade benigna (acórdão recorrido).

É exatamente aí, no cabimento ou não da exigência da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, que reside a divergência a ser examinada nos presentes autos.

E quanto a esse aspecto, que é o que interessa no caso do recurso sob exame, a divergência está devidamente comprovada.

Em sede de preliminar, a contribuinte também alega que a PGFN não comprovou que a matéria objeto dos paradigmas não foi superada por esta E. Câmara Superior, e que a Câmara Superior tem decisões no sentido de aplicar a retroatividade benigna para excluir a multa de ofício, no caso, o Acórdão nº 9101-001.557, o que, segundo ela, também inviabilizaria o processamento do recurso especial.

Tais aspectos, entretanto, não implicam na negativa de seguimento do recurso especial. Isso somente ocorreria se houvesse Súmula ou Resolução do Pleno do CARF sobre a matéria, coincidente com o entendimento manifestado pela contribuinte, o que não é o caso.

Desse modo, rejeito as preliminares de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

O recurso deve mesmo ser conhecido, porque ele preenche os requisitos para a sua admissibilidade.

MÉRITO

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 IRPJ referente ao ajuste anual do ano-calendário de 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 n° l0.833/2003, 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 IRPJ referente ao ajuste anual do ano-calendário de 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 argumenta 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 n° 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 quando 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 derrogou 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.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rego, Redatora Designada

No mérito divirjo 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.

Ao contrário do relator, entendo que há, sim, a "sobreposição dos campos normativos" entre o art. 90 art. 90 da MP nº 2.158-35/2001 e art. 18 da Lei n° l0.833/2003.

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 contemplado 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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo