



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

**Processo n°** 19679.010763/2003-75  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.916 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de março de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CARIBEAN DISTR. DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO.

Aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados as normas legais que beneficiam o sujeito passivo, excluindo-se a multa no lançamento de ofício do crédito tributário constituído em face da não-confirmação dos pagamentos informados em DCTFs.

Com a edição da MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, não cabe mais a imposição de multa, desde que não se trate das hipóteses descritas em seu art. 18. Tal dispositivo art. 18 da Lei 10.833/03 seria aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP 135/03 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, "c" do CTN).

No caso vertente, o instituto da compensação não foi utilizado de forma fraudulenta.

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, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3301-00.288**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, consignando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO. RECURSO DE OFÍCIO*

*Correta a exoneração, pela autoridade julgadora de primeira instância, do crédito tributário lançado e exigido em duplicidade.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando omissão quanto ao exame individualizado de ponto essencial ao deslinde do feito e decorrente equívoco na análise documental. Traz, em síntese, que houve omissão no que toca à análise do Demonstrativo dos Créditos Vinculados Não Confirmados constante das fls. 28/31 dos autos, bem como quanto ao exame do extrato do processo 10830.007290/00-40 do Sistema Sincor/Profisc acostado as fls. 47/48 dos autos.

Após apreciação dos Embargos de Declaração, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, acolheu os embargos, com efeitos infringentes, rerratificando o acórdão embargado para dar provimento parcial ao recurso de ofício interposto pela DRJ São Paulo, restabelecendo a exigência do crédito tributário que não estava em duplicidade e, ainda cancelar a multa de ofício por se tratar de débitos em DCTFs.

O acórdão embargado foi retificado, consignando a seguinte ementa:

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO. DUPLICIDADE PARCIAL.*

*RECURSO DE OFÍCIO.*

*Mantém-se a exoneração dos valores do crédito tributário cuja duplicidade foi efetivamente comprovada, restabelecendo-se a exigência dos valores cuja duplicidade não foi comprovada.*

*MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO.*

*Aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados as normas legais que beneficiam o sujeito passivo, excluindo-se a multa no lançamento de ofício do crédito tributário constituído em face da não-confirmação dos pagamentos informados em DCTFs.*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso de ofício, eis que não manteve a aplicação da multa de ofício no caso de compensação indevida. Requer, assim, que se rejeite a aplicação do caput do art. 18 da Lei 10.833/03 e a suposta retroatividade benigna.

Em Despacho às fls. 423 a 425, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo foi intimado por Edital, conforme segue:

*“7ª Região Fiscal*

*MINISTÉRIO DA FAZENDA*

*SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL*

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO RIO DE JANEIRO I*

*EDITAL DE INTIMAÇÃO DRF RJ I N° 071, DE 18 DE JUNHO DE 2015.*  
*A Delegada Adjunta da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro I, no uso de suas atribuições regimentais, pelo presente Edital, cientifica o contribuinte CARIBEAN DISTR DE COMBUST E DERIV DE PETROLEO LTDA, CNPJ n° 01.158.473/0001-84, dos seguintes documentos: Acórdão n° 3301-00.288 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, bem como Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial n° 3300-000.283 - 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, insertos no processo n° 19679.010763/2003-75 tendo em vista SITUAÇÃO CADASTRAL BAIXADA – MOTIVO:OMISSÃO CONTUMAZ, constante do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do Ministério da Fazenda.*

*O presente Edital vale como intimação ao contribuinte acima identificado, na forma do art. 11, inciso IV, do Decreto n° 7.574/2011, assegurando-lhe o prazo de 15(quinze) dias, contados do 15º (décimo quinto dia) da publicação deste Edital, para, se desejar, apresentar contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional -PFN.*

*A Cópia do processo, abaixo relacionado, poderá ser obtida através de prévio agendamento no sítio da Receita Federal, no endereço eletrônico <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>, acessando o serviço Processo, Senhas e Procuração - Processo Cópia/Vista. No dia agendado, o interessado deverá apresentar o Formulário de Solicitação de Cópia de Documento, obtido na página da RFB, no link:*

*[http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/Formularios.htm#Solicitação de Cópia de Documento](http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/Formularios.htm#Solicitacao%20de%20Copia%20de%20Documento)*

*FERNANDA FREIRE VIRGENS*

*Delegada Adjunta*

*Publicado no DOU n° 116, de 22 de junho de 2015, página 90, Seção 3”*

Considerando que o sujeito passivo não se manifestou, foi encaminhado o presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso.

Eis que o acórdão recorrido decidiu por afastar a penalidade, aplicando a retroatividade benigna, com o entendimento de que a partir da vigência do art. 18 da Lei nº 10.833/03, a multa ofício, em se tratando de diferenças apuradas em DCTF, não mais se aplicaria à hipótese dos autos. Enquanto, o acórdão indicado como paradigma firma entendimento diverso, devendo-se observar que não tratou das hipóteses de sonegação, fraude, ou conluio, ainda assim manteve o lançamento da multa de ofício por entender que a redação do artigo 18 da Lei 10.833/03 não excluiu a multa quando o lançamento desta natureza tenha como causa o fato da compensação ter sido considerada como inexata ou indevida (artigo 90 da MP 2.158-35).

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a questão.

Em respeito ao art. 18 da MP nº 135/03, que foi convertida na Lei 10.833/03, houve previsão, *a priori*, que o lançamento de ofício decorrente de diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de compensação, seria cabível na hipótese em que **as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal;** o crédito for de natureza não-tributária e **às demais hipóteses em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio** – infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Tal como explicitou a exposição de motivos dessa MP:

*“15. O art. 18 limita a aplicação do lançamento de ofício, de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, à cobrança de multa isolada sobre o débito indevidamente compensado nas hipóteses em que as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal; o crédito for de natureza não-tributária e às demais hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.”*

Sendo assim, com o advento da MP 135/03, a não homologação da compensação decorrente de crédito ou débito não passível de compensação por expressa disposição legal, ou com crédito de natureza não tributária (compensação não declarada), estava sujeita à multa prevista no art. 18 da MP, independentemente de ser ou não decorrente de prática de fraude ou conluio do sujeito passivo.

Posteriormente, com o advento da Lei 11.488/07, que alterou o art. 18 da Lei 10.833/03 de conversão da MP 135/03, vê-se que tal dispositivo sofreu alteração em sua redação – passando a estabelecer:

*“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”*

Foi suprimida, conforme exposto, da redação original as hipóteses em que as diferenças apuradas forem decorrentes de compensação indevida quando o crédito ou o débito não for passível de compensação por expressa disposição legal e o crédito for de natureza não-tributária – para a imputação da multa no lançamento de ofício.

Dessa forma, a hipótese de lançamento de ofício e de aplicação da respectiva multa para autuações decorrentes de compensações indevidas, passou a ter aplicação ainda mais restrita, qual seja, apenas para os casos em que se comprovasse

a falsidade da declaração do sujeito passivo, além das hipóteses de compensações "não declaradas".

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

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

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

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

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

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

Em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* - é de se aplicar o art. 18 da Lei 10.833/03. Eis que prevê processo administrativo próprio.

Dessa forma, entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 106 . A lei aplica - se a ato o u fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando - se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

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

Assevera ainda a própria DRJ a aplicação desse entendimento. O que, para melhor elucidar, trago algumas ementas de outros acórdãos das delegacias de julgamento nesse sentido:

*“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
9 ° TURMA  
ACÓRDÃO Nº 16-53421 de 05 de Dezembro de 2013*

---

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep  
EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA  
DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833, DE 2003. Com a edição da Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, não cabe mais imposição de multa, excetuando-se os casos mencionados em seu art. 18. Sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da Medida Provisória n.º 135, de 2003, em face da retroatividade benigna (ex vi alínea “c”, inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional), impõe-se o cancelamento da multa de ofício lançada. Período de apuração: : 01/09/1997 a 30/09/1997”*

*MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM  
SÃO PAULO  
6 ° TURMA  
ACÓRDÃO Nº 16-15182 de 23 de Outubro de 2007*

---

*ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário  
EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.  
Em razão da aplicação retroativa (retroatividade benigna) do art. 18 da Lei 10.833/03, com a redação dada pelo art. 25 da Lei 11.051/04, deve ser excluída a multa de ofício imposta. Período de apuração: : 01/02/2002 a 31/05/2002, 01/08/2002 a 30/04/2003*

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

9 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 16-44304 de 28 de Fevereiro de 2013

---

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*  
*EMENTA: MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. Com a edição da MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, não cabe mais imposição de multa excetuando-se os casos mencionados em seu art. 18. Sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP nº 135/2003 em face da retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN), impõe-se o cancelamento da multa de ofício lançada. Período de apuração: : 01/12/1998 a 31/12/1998”*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM  
FORTALEZA

4 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 08-23210 de 10 de Abril de 2012

---

*ASSUNTO: Normas de Administração Tributária*  
*EMENTA: MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Tendo em conta a nova redação dada pelo art. 25 da Lei 11.051, de 2004, ao art. 18 da Lei 10.833, de 2003, em combinação com o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, cancela-se a multa de ofício aplicada. Ano-calendário: : 01/01/1997 a 31/12/1997”*

Proveitoso também trazer no mesmo sentido parte da ementa da Solução de Consulta Cosit Interna nº 3, de 08 de janeiro de 2004:

*“Nos julgamentos dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no art. 90 da MP nº*

*2.158-35, as multas de ofício exigidas juntamente com as diferenças lançadas devem ser exoneradas pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que essas penalidades não tenham sido fundamentadas nas hipóteses versadas no “caput” desse artigo”.*

Após breves considerações, importante trazer que, depreendendo-se da análise dos autos, não vejo indícios para se coadunar com a caracterização de conduta fraudulenta pelo sujeito passivo, eis que se trata de lançamento de débitos reconhecidos pela interessadas e declarados em DCTF, efetuado nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001, art. 90.

Vê-se que a própria DRJ ao analisar os autos também obteve a mesma conclusão:

*“7.3. Dessa maneira, não cabe mais imposição de multa de ofício fora dos casos mencionados, sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP no 135/2003 em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inc. II, “c”, do CTN, havendo que se exonerar a multa de ofício aplicada, mesmo que tivesse mantido o crédito tributário. ”*

O que, por conseguinte, em vista de todo o exposto, resta afastar a aplicação da multa de ofício, conforme art. 18 da Lei 10.833/03 e, considerando, não se tratar de conduta dolosa à fraude praticada pelo sujeito passivo.

Em vista de todo o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

