



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



**Processo nº** 13971.002109/2003-05  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.086 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 01 de setembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** WILLRICH CIA LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

MULTA DE OFÍCIO. DCTF. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, é cabível a exoneração da multa de lançamento de ofício sempre que não tenha sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no *caput* do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, que as diferenças apuradas tenham decorrido da compensação indevida em virtude 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 tenha ficado caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.086 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13971.002109/2003-05

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com amparo no então vigente art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, atual art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

O especial foi admitido relativamente à divergência interpretativa suscitada pela recorrente acerca da seguinte matéria:

**- Auditoria de DCTF - Retroatividade benigna do art. 18 da Lei 10.833/2003 sobre a multa de ofício imposta com base no art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.**

Alega a recorrente o seguinte, *in verbis*:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Terceira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade, deu provimento ao recurso. Transcrevo parte da ementa, objeto do presente recurso:

"(...)

**MULTA DE OFÍCIO. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

No julgamento dos processos de auditoria de DCTF, cujo crédito tributário tenha sido constituído sob a égide do art. 90 da MP 2.158-35, as multas de ofício exigidas juntamente com as diferenças lançadas devem ser exoneradas pela aplicação retroativa do caput do ar. 18 da Lei 10.833/2003, em razão de lei nova deixar de caracterizar o fato como hipótese para aplicação de multa de ofício. Subsiste nestes casos apenas a multa de mora."

(...)

Diferentemente, o acórdão paradigma dispõe que não se aplica a suposta retroatividade benigna do art. 18 da Lei 10.833/2003 c/c art. 90 da MP n.º 2.158-35, pois havendo lançamento de ofício, com formalização de auto de infração, tem-se a cobrança do tributo e da multa de ofício.

Com o intuito de comprovar a divergência, segue transcrito o acórdão paradigma (acórdão 204-02.808):

**ACÓRDÃO PARADIGMA**

**"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.

(...)

Pela leitura do dispositivo em comento, vê-se que a sistemática introduzida pelas Leis 10.637/2002 e no 10.833/2003 e posteriores alterações, ao considerar a DCOMP como verdadeira confissão de dívida, previu, em relação 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.

DEFINITIVAMENTE 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. EXPLICA-SE.

(...)

No presente caso, primeiramente, há que se fazer uma ressalva de que a autuação decorreu do em razão de diferenças apuradas na compensação, apresentada 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 nos termos do art. 90 da MP no 2.158-35/2001, 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 dívida, pressuposto imprescindível para incidência do referido dispositivo, pelo que o lançamento da multa se faz perfeitamente possível com base na conjugação dos arts. 90 da MP no 2.153-58/2001 e 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por esse motivo, 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, 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 ofício correspondente, tudo de acordo com a autorização dos arts. 90 da MP nº 2.158-35/2001 c/c 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

(...)

Intimado para tanto, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões ao recurso especial.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Não havendo vislumbrado razões em sentido contrário, razão pela qual ratifico os termos do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial.

Passo, então, ao exame do mérito.

No caso, em razão de auditoria interna levada a efeito nas DCTFs apresentadas pelo sujeito passivo, referentes ao ano-calendário de 1998, foi lavrado o auto de infração (eletrônico) de e-fl. 23 e ss. para exigência de débitos de IRPJ ali informados. A acusação fiscal teve como fundamento a não comprovação da existência do processo judicial informado na DCTF, cujo indébito supostamente ali reconhecido fora utilizado na compensação dos referidos débitos de IRPJ.

Ao longo do presente processo restou provada a existência do processo judicial nº 98.20040973, informado na DCTF como sendo a origem do indébito (CSL/Finsocial) empregado na compensação dos débitos de IRPJ, mas sem o trânsito em julgado.

O acórdão recorrido, nº 1803-00.936, manteve a exigência do IRPJ e juros de mora, mas afastou a exigência da multa de ofício (75%), tendo-a substituído pela multa de mora (20%).

O fundamento empregado no acórdão recorrido para exoneração da multa de ofício foi a retroatividade benigna do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, bem como a Solução de Consulta Interna nº 3/2004, a qual admite a retroatividade benigna para as hipóteses em que a penalidade não tenha sido fundamentada em nenhuma das hipóteses versadas no “caput” desse artigo.

Vejamos, sobre a matéria, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Por último, com relação à multa de ofício de 75%, assiste parcialmente razão à recorrente.

Com efeito, o lançamento de ofício foi realizado na vigência do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que prescreve:

“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.”

O art. 18 da Lei 10.833/2003 alterou a redação dessa MP. A redação atual desse artigo é a seguinte:

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 15 de junho de 2007) (Vide Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009)

§ 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.

(...)

Em relação ao lançamento da multa de ofício de 75%, esta deve ser excluída do lançamento, em razão do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106 do CTN, em função do disposto no art. 18 da Lei 10.833/2003, acima transcrito, **uma vez que o mero preenchimento da DCTF, com a compensação pretendida e indicação do número do processo judicial existente em que se discute a origem do crédito, não caracteriza falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.** (g.n.)

**Relativamente à retroatividade benigna, este é o entendimento manifestado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit, por meio da Solução de Consulta Interna nº 3, de 8 de janeiro de 2004** (que se refere apenas ao *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, por haver sido expedida antes das modificações introduzidas pelas Leis nº 11.051, de 2004 e 11.488, de 2007): (g.n.)

“EMENTA: (...)

No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no art. 90 da MP nº 2.15835, 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.”

Destarte, deve ser exonerada a multa de ofício de 75%, exigindo-se em seu lugar apenas a multa de mora de 20% incidente sobre quaisquer diferenças recolhidas em atraso, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, não implicando sua cobrança em qualquer inovação ou agravamento da exigência no lançamento de ofício.

(...)

Pois bem, esta 1ª Turma da CSRF, no âmbito do acórdão n.º 9101-004.532, já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão da retroatividade benigna do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 no caso de multa de ofício imposta com base no art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Naquela assentada, ao julgar recurso especial também interposto pela Fazenda Nacional, em que indicou como paradigma o mesmo acórdão n.º 204-02.808, esta Turma decidiu pelo cabimento da retroatividade benigna, conforme trecho do voto condutor a seguir reproduzido:

A matéria objeto de recurso especial diz respeito à aplicação de multa isolada em razão de o sujeito passivo ter declarado nas suas DCTFs valores de IRRF, cujo recolhimento foi em atraso e sem a respectiva multa de mora.

À época dos fatos havia previsão legal para a aplicação desta penalidade.

Contudo, entendeu-se que a autuação da penalidade versaria sobre o disposto no art. 90, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 que estabeleceu, na redação original:

(...)

Posteriormente, também se entendeu que o dispositivo foi modificado pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que em seu art. 18 limitou a aplicação daquele lançamento a casos específicos:

(...)

Esta também é a interpretação conferida pela Receita Federal do Brasil através da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 03/2004, merendo transcrição do trecho que abaixo se segue:

(...) “Nesse julgamento, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, é cabível a exoneração da multa de lançamento de ofício sempre que não tenha sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 da Lei n.º 10.833, de 2003, ou seja, **que as diferenças apuradas tenham decorrido da compensação indevida em virtude 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 tenha ficado caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio**”. (g.n.)

Sob essa ótica, **não se enquadrando o presente caso em nenhuma das situações previstas no art. 18 da Lei n.º 10.833/03, a multa de ofício deve ser excluída do lançamento**. (g.n.)

(...)

Ora, o caso aqui examina é semelhante àquele tratado no referido acórdão n.º 9101-004.532, em que houve lançamento de ofício de IRRF (nos presentes autos o lançamento é de IRPJ) **em razão de não ter sido validada a compensação efetuada na DCTF**.

Veja que, também, no caso ora sob exame igualmente não há (i) compensação indevida em virtude de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) crédito de natureza não tributária, ou (iii) prática de sonegação, fraude ou conluio.

Isso posto, entendo que incide aqui a retroatividade benigna, nos termos do previsto na Solução de Consulta Interna n.º 3/2004, daí porque não é exigível a multa de ofício imposta ao sujeito passivo.

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Acompanhei a I. Relatora em suas conclusões por ter ressalvas à parte final de seu voto, na qual foi enfatizado o cabimento da retroatividade benigna porque, dentre outros aspectos, não se verificaria, neste caso, *(i) compensação indevida em virtude de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) crédito de natureza não tributária, ou (iii) prática de sonegação, fraude ou conluio.*

Como bem observa a PGFN em seu recurso especial, o tributo exigido nestes autos foi objeto de compensação antes da edição da Medida Provisória n.º 66, de 2002, que, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, alterou o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, e passou a exigir a apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP para a utilização de débitos delimitados em seu *caput*. E tal circunstância já seria suficiente para afastar o cabimento de qualquer penalidade que passou a constar na Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, que em seu art. 18 passou a prever as penalidades para as hipóteses de compensação indevida. Isto porque, embora o *caput* do referido dispositivo tenha limitado o alcance do art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, que determinava o lançamento de ofício dos débitos informados em DCTF cujos créditos vinculados não fossem confirmados, seu texto passou a estabelecer o lançamento de multa na modalidade isolada, distintamente da multa proporcional prevista para os casos de lançamento de ofício na forma do art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, bem como afirmou, em seu §1º, o cabimento do disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, a evidenciar uma penalidade nova, como consequência da sistemática de compensação recém criada, inclusive por se efetivar mediante declaração constitutiva do débito compensado, suficiente para dispensar o lançamento do débito indevidamente compensado.

Assim, ainda que a compensação vinculada ao débito exigido nestes autos se referisse a compensação indevida por expressa disposição legal, com utilização de crédito de natureza não tributária ou mediante prática de sonegação, fraude ou conluio, a multa de ofício proporcional lançada não subsistiria, porque deixou de ser prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 135, 2003, que estabeleceu, para os lançamentos de débitos declarados, somente multa isolada por compensação indevida formalizada mediante DCOMP.

Estas as razões, portanto, para também **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira