MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

# SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 3, de 8 de janeiro de 2004

**ORIGEM:** Coordenação-Geral de Administração Tributária e Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte.

**ASSUNTO:** Aplicação, aos processos pendentes, das alterações introduzidas pelos arts. 17 e 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

**EMENTA:** Somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135, de 2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.

Os processos relativos às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação, terão o seguinte tratamento:
a) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;
b) constatado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, as manifestações de inconformidade e os recursos apresentados enquadram-se no disposto no § 11 retromencionado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que se trata de regra de direito processual com aplicabilidade é imediata.

Os lançamentos que foram efetuados, com base no art. 90 da MP nº 2.158-35, no período compreendido entre a edição da MP nº 2.158-35, e a MP nº 135, de 2003, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram elaborados, devendo ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal;

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 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.

**DISPOSITIVOS LEGAIS :** art. 106, II, "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, arts. 17 e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

## 1. RELATÓRIO

Em virtude de normas introduzidas pela Medida Provisória (MP) nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, especificamente pelos arts. 17 e 18, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) tem recebido várias indagações, da Coordenação-Geral de Administração Tributária (Corat) e das demais unidades da Secretaria da Receita Federal (SRF), se essas regras devem ser, de imediato, aplicadas aos processos pendentes, ainda não julgados.

2. A Corat formulou as seguintes questões:

> *"a) aplica-se às DCOMP com data anterior à da publicação da MP 135/2003 o § 6º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com nova redação dada pelo artigo 17 desta MP? Em caso de resposta negativa, pergunta-se se cabe para estas DCOMP a aplicação do rito processual mencionado no § 11 do artigo 74 da Lei 9.430;*
>
> *b) tendo em vista o disposto no artigo 18 da Medida Provisória 135/2003, consideram-se constituídos os créditos vinculados em DCTF? Em caso afirmativo, a partir de qual data?"*

3. Por sua vez, indaga a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), *verbis*:

> *"a) o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 17 da MP 135, de 2003), teria o condão de tornar as declarações de compensação feitas anteriormente à sua vigência, em verdadeiras confissões de dívidas, fazendo com que elas sejam instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados?*
>
> *b) seriam os §§ 7º a 11, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 17 da MP 135, de 2003), normas processuais, aplicando-se, desde logo, aos processos administrativos fiscais pendentes, nos termos do art. 144, § 1º do CTN, e por analogia do art. 2º do Código de Processo Penal – CPP?*
>
> *c) tendo em vista que o "caput" do art. 18 da MP 135, de 2003, modifica a redação original do art. 90 da MP 2.158-35, cuja nova determinação legal é no sentido de que haja apenas o lançamento da multa isolada (de que trata os incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso),* ***unicamente nas hipóteses de crédito ou débito não ser passível de compensação por expressa determinação 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****, seria cabível exonerar (com base art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN) a multa de ofício lançada no auto de infração, desde que esta não tenha por fundamento as referidas hipóteses versadas no "caput" do referido art. 18 (antes mencionadas em negrito)?"*

4. Assim se posiciona a DRJ/BHE sobre as questões que apresenta:

> "*Quanto à indagação do item "a", entendemos que com a edição da MP nº 135, de 2003, todas as declarações de compensação, inclusive aquelas entregues aos Órgãos da SRF anteriormente à vigência deste diploma legal, constituem-se em verdadeiras confissões de dívidas, hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*
>
> *Quanto à indagação do item "b", entendemos que os §§ 7º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pelo art. 17 da MP 135, de 2003) são verdadeiras normas processuais, aplicando-se, desde logo, aos processos administrativos fiscais pendentes de julgamento, a teor do art. 144, § 1º do CTN.*
>
> *Quanto à indagação do item "c", entendemos que no julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base na redação original do art. 90 da MP 2.158-35, as multas de ofício exigidas juntamente com as diferenças lançadas devem ser exoneradas, mesmo que o sujeito passivo não tenha formulado pedido expresso nesse sentido, pela aplicação retroativa do "caput" do art. 18 da MP 135, à luz do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, desde que estas multas não tenham sido fundamentadas nas hipóteses versadas no "caput" do referido art. 18."*

---

## 2. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

5. Para melhor compreensão da matéria convém transcrever inicialmente o art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003:

> *"Lei nº 10.833, de 2003.*

*(...)*

*Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 74 .....*

*§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:*

*.....*

*III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;*

*IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e*

*V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.*

*.....*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.*

*§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.*

*§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.*

*§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.*

*§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR)*

6. A Declaração de Compensação (Dcomp) foi instituída pelo art. 49 da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

7. Cotejando o texto da MP nº 66, de 2002, com o da MP nº 135, de 2003, verifica-se que a Dcomp, à época em que foi instituída, não tinha o caráter de confissão de dívida. Tal *status* só lhe foi conferido com a edição da MP nº 135, de 2003, cujo art. 17, ao adicionar novo § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, atribuiu à declaração de compensação natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

8. Essa é a interpretação mais consentânea com o Direito, segundo a qual as leis, em princípio, produzem efeitos para o futuro.

9. Portanto, somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135, de 2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.

10. Quanto à segunda parte da primeira questão apresentada pela Corat quanto à aplicação do rito processual mencionado no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação, ou seja, se as manifestaçoes de inconformidade e os recursos já apresentados têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, há que se considerar duas situações:

a) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;

b) constatado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, as manifestações de inconformidade e os recursos apresentados enquadram-se no disposto no § 11 retromencionado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que se trata de regra de direito processual com aplicabilidade é imediata.

11. Quanto ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe referido dispositivo legal:

> *"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."*

12. A legislação tributária a que se refere o art. 18 evoluiu da forma a seguir.

13. O art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, estabeleceu que o documento que formalizasse o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito

tributário (declaração de débitos), constituir-se-ia confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.

14. Referido crédito tributário, evidentemente, somente seria exigido caso não tivesse sido extinto nem estivesse com sua exigibilidade suspensa, circunstância essa por vezes apurada pela autoridade fazendária somente após revisão do documento encaminhado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal (SRF).

15. É com espeque no aludido dispositivo legal que a SRF poderia cobrar o débito confessado, inclusive encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, sem a necessidade de lançamento de ofício do crédito tributário.

16. Contudo, o art. 90 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determinou que a SRF promovesse o lançamento de ofício de todas 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 pelo órgão.

17. Assim, não obstante o débito informado em documento encaminhado pelo sujeito passivo à SRF já estivesse por ele confessado – o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, não revogou o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984 – , fazia-se necessário, para dar cumprimento ao disposto no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, o lançamento de ofício do crédito tributário confessado pelo sujeito passivo em sua declaração encaminhada à SRF.

18. Esclareça-se que o fato de um débito ter sido confessado não significa dizer que o mesmo não possa ser lançado de ofício; contudo, havendo referido lançamento, inclusive com a exigência da multa de lançamento de ofício, ficava sempre assegurado o direito de o sujeito passivo discuti-lo nas instâncias julgadoras administrativas previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

19. Tal sistemática perdurou até a edição da MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, cujo art. 18 derrogou o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício de que trata esse artigo, 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.

20. Assim, com a edição da MP nº 135, de 2003, restabeleceu-se a sistemática de exigência dos débitos confessados exclusivamente com fundamento no documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (DCTF, DIRPF, etc.), sistemática essa que vinha sendo adotada, com espeque no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, até a edição da MP nº 2.158-35, de 2001.

21. Muito embora a MP nº 135, de 2003, dispense referido lançamento inclusive em relação aos documentos apresentados nesse período, os lançamentos que foram efetuados, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram elaborados, motivo pelo qual devem ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal.

22. Nesse julgamento, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 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 art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, que as diferenças apuradas tenham decorrido de 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.

---

## 3. CONCLUSÃO

Em face do exposto, é de se concluir que:

a) somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003 constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados;

b) quanto às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação:

b.1) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;

b.2) constatado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, as manifestações de inconformidade e os recursos apresentados enquadram-se no disposto no § 11 retromencionado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que se trata de regra de direito processual com aplicabilidade é imediata.

c) os lançamentos que foram efetuados, com base no art. 90 da MP nº 2.158-35, no período compreendido entre a edição da MP nº 2.158-35, e a MP nº 135, de 2003, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram elaborados, devendo ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal;

d) 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 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.

Dê-se ciência, mediante correio eletrônico, à Corat, à Cofis, à Cotec, às Superintendências Regionais da Receita Federal e às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, bem como providencie-se a divulgação na *intranet* da Cosit.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO
Coordenadora-Geral da Cosit

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE TAL DOCUMENTO PODE CONTER CONCLUSÕES NÃO MAIS VÁLIDAS POR ESTAREM EM DESACORDO COM ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO EDITADO EM DATA POSTERIOR**.