



Processo nº 10680.006075/2003-05
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.823 – CSRF / 1^a Turma
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. DÉBITOS DECLARADOS. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão acerca da aplicação de multa isolada aplicada em face de compensação indevida, e não de multa proporcional lançada sobre débitos vinculados a compensação indevida.

NORMAS PROCESSUAIS. COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.

Em regra, é inadmissível a pretensão de compensação como matéria de defesa pretendendo a extinção do crédito tributário. A compensação e a impugnação a auto de infração são incompatíveis, por obedecerem a ritos procedimentais administrativos próprios e independentes. Porém quando a própria administração usa uma única fundamentação para a análise da compensação e autuação, aquela passa a ser a única matéria de defesa possível. Recurso especial provido em contexto fático, legislativo e processual específico para dispensar o sujeito passivo de defesa contra o ato de não-homologação da compensação e permitir a apreciação da defesa neste sentido apresentada nos autos do lançamento de ofício dos débitos tidos por indevidamente compensados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; (ii) conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, dar-lhe provimento com retorno à DRJ para que se proceda a análise do mérito da compensação não homologada.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 1017/1026) e por FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA em face da decisão proferida no Acórdão nº 203-12.060 (e-fls. 1007/1013), na sessão de 23 de maio de 2007, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a multa de ofício lançada.

A decisão recorrida está assim ementada:

DCTF. DECLARAÇÃO INEXATA. LANÇAMENTO EX OFFICIO. CABIMENTO.
De acordo com o disposto no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158/2001, 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.

MULTA DE OFICIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Exclui-se a multa de ofício lançada, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN, pela aplicação retroativa do disposto no caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Recurso provido em parte.

O litígio decorreu de lançamento de COFINS apurada em fevereiro/2001 e janeiro/2002, vinculada a compensações com saldo negativo de IRPJ e de CSLL que restaram não homologadas. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 955/964). O Colegiado *a quo*, por sua vez, excluiu a multa de ofício lançada porque os débitos foram informados em DCTF e em razão de a penalidade decorrente do lançamento de ofício autorizado no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não ter mais previsão após a edição do art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003 (e-fls. 1007/1013).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 09/10/2007 (e-fl. 1016), e em 08/11/2007 remetidos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1017/1026, no qual a Fazenda aponta divergência admitida pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1039/1041, do qual se extrai:

Cuida-se da análise de admissibilidade do Recurso Especial de fls. 993/1002, interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 203-12.060 (fls. 983/989) com amparo legal nos art. 7º, II e 15 do Regimento Interno da CSRF (RICSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.

Pretende a Recorrente alterar o julgado, no que cancelou a multa de ofício em virtude da aplicação retroativa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004 (art. 25). Segundo o Aresto recorrido, cabe a retroatividade benigna por ditame do art. 106, II, do CTN.

Visando demonstrar a divergência jurisprudencial, anexa cópia do inteiro teor do Acórdão nº 201-79.948 (fls. 1003/1012).

A Recorrente assevera que a base fática é a mesma e, enquanto o Acórdão recorrido cancela a penalidade, o paradigma sustenta o seu cabimento e reputa devida a multa de 75% com base no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

Também argui que descabe a retroatividade benigna adotada no Aresto recorrido, que o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 foi introduzido para complementar a sistemática da PER/DCOMP criada pela Lei n.º 10.637/2002, e que a hipótese destes autos não se subsume à contemplada pelo art. 74 da Lei n.º 9.430/96 após as alterações da MP n.º 135/2003 (atual Lei n.º 10.833/2003).

Por ter sido demonstrada a divergência apontada, o Especial deve ser admitido.

É que no Acórdão n.º 201-79.948 outra Câmara deste tribunal administrativo deu interpretação contrária à adotada no acórdão recorrido. Para o mesmo suporte fático — declaração inexata em DCTF, em função de compensação julgada indevida —, a decisão recorrida entendeu que cabe cancelar a multa de ofício no percentual de 75%, aplicada com base no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 mas afastada em face da nova redação dada ao art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 25 da Lei n.º 11.051/2004, enquanto o Acórdão paradigma interpretou de forma contrária e manteve a penalidade, com supedâneo exatamente no citado art. 44, I.

Dante do exposto, e com fulcro nos arts. 72, II, e 15, § 2º, do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007, **dou seguimento ao Recurso Especial de fls. 993/1002.**

Em cumprimento ao disposto no artigo 16, inciso I do RICSRF, intime-se o contribuinte para apresentação de contra-razões ao recurso especial ora admitido, abrindo-se-lhe o prazo de quinze dias para tanto. No mesmo prazo o contribuinte também poderá opor recurso contra o acórdão n.º 203-12.060.

A PGFN, além de apontar a divergência admitida, discorre sobre *evidente contrariedade a dispositivos de lei*, consignando que:

14. O presente caso contempla a hipótese de lançamento de valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, realizado em decorrência do indeferimento de compensações requeridas pela contribuinte nos processos administrativos de n.º 13603.000414/2001-81 e n.º 13601.000094/2002-60.

15. Sabe-se que o acórdão recorrido, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso da contribuinte contra decisão da DRJ — Belo Horizonte/MG que manteve o lançamento na integralidade, apenas para excluir do lançamento apontado a multa de ofício, com base nos seguintes fundamentos invocados pelo voto do Relator:

[...]

16. Cotejando a situação dos autos com as declarações do voto do Relator é possível verificar, *data maxima venha*, que o acórdão recorrido incorre em equívoco manifesto ao pressupor a retroatividade benéfica do art. 18 da Lei n.º 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, deixando a referida decisão ainda de fazer incidir, na espécie, o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, legítimo e correto fundamento do Auto de Infração de fls. 03/09.

17. Conforme se verifica dos autos, o acórdão recorrido entendeu por afastar a multa de ofício do lançamento por concluir que, após as alterações empreendidas pela Lei n.º 11.051/2004 ao art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, não mais teria subsistido a hipótese de incidência da referida penalidade.

18. Ora, sabe-se que o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 foi introduzido no ordenamento jurídico para complementar a sistemática criada pela Lei n.º 10.637/2002, que, mediante alteração do art. 74 da Lei n.º 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.

19. Diante de tais alterações, foi editada a Lei de nº 10.833/2003, que acrescentou novos dispositivos ao art. 74 da Lei nº 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, sendo confirmado:

[...]

20. Posteriormente, a Lei nº 11.051/2004 estabeleceu regime diferenciado para as compensações ditas "não-homologada" e "não-declarada", 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, dando a seguinte redação ao dispositivo legal em comento:

[...]

21. 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 saber:

[...]

22. 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, de 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.

Argumenta que, *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*, porque o auto de infração foi lavrado em decorrência do indeferimento de requerimentos de compensações apresentados pela contribuinte e a autuação teve por base os arts. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, sendo que 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. Mas, no presente caso, as compensações são anteriores à instituição da DCOMP, razão pela qual não há que se falar em incidência do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Complementa que:

28. 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, 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 ofício correspondentes, 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.

29. 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 a falta de recolhimento da COFINS devida.

30. 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 do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, especialmente de requerimentos de compensação indeferidos que tenham sido apresentados antes da edição das Leis nº 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.

31. O entendimento demonstrado pelo acórdão recorrido é por demais perigoso porque afasta a aplicação da multa de ofício no presente caso, sem autorização legal e em contrariedade à lei, com o que poderá, inadvertidamente, incentivar o não-recolhimento do tributo, porquanto, em caso de autuação, apenas seria devida a multa de mora (além dos consectários legais), penalidade em tudo mais vantajosa e que não pune o contribuinte inadimplente na forma e proporção idealizadas pelo legislador.

Requer, assim, o provimento do recurso especial para manter a multa de ofício aplicada, *rejeitando-se, por conseguinte, a retroatividade benéfica do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, por não se subsumir o caso dos autos à hipótese contemplada no referido dispositivo legal.*

Cientificada em 08/06/2009 (e-fls. 1046), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 23/06/2009 (e-fls. 1059/1065), na qual a Contribuinte afirma ser o recurso da PGFN inepto por não ter compreendido o acórdão recorrido, nem mesmo o paradigma.

A Contribuinte aduz que a multa de ofício foi afastada no acórdão recorrido porque ela não incidira em nenhuma das condutas previstas no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, ao passo que no paradigma a compensação analisada se verificou já na vigência da Lei nº 10.833/2003 e descumpriu a sistemática ali instituída. Assim, inexistindo similitude, o recurso especial não deveria ser conhecido.

Entende que, se conhecido, o recurso deve ser improvido porque a orientação do acórdão recorrido observa a jurisprudência deste Conselho, pois, *na sistemática anterior, a lei previa a cobrança da multa de ofício de maneira generalizada, em situações outras que não as previstas no art. 18 da Lei nº 10.833/03*, o que impõe a aplicação retroativa da nova legislação.

A Contribuinte também opôs embargos de declaração que foram rejeitados em exame de admissibilidade, datado de 13/03/2017 (e-fls. 10169/1072) e cientificado à interessada em 18/05/2017 (e-fl. 1147). Em 30/03/2017, a Contribuinte apresentara petição requerendo o acolhimento dos embargos antes opostos com efeitos infringentes para que fosse aqui aplicado o mesmo entendimento exarado nos autos do processo administrativo nº 10680.006076/2003-41, que tratava de débitos de IPI também compensados por ela com os mesmos créditos aqui utilizados.

Em 01/06/2017, a Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1149/1288) no qual arguiu divergências não admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1292/1295. Contudo, o agravo por ela apresentado foi acolhido conforme despacho de e-fls. 1321/1325, do qual se extrai:

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à "possibilidade de se analisar, no âmbito do processo de determinação e exigência de crédito tributário (lançamento de débito),

arguição de direito creditório por parte do contribuinte relativa a um procedimento de compensação em que a Receita não homologou o crédito". Entendeu-se que o recorrente não teria indicado a legislação que teria sido analisada de forma divergente, o que, segundo o despacho, seria exigido pelo RICARF.

No agravo apresentado, aduz o sujeito passivo que a legislação contrariada foi sim indicada na peça recursal, sendo ela os arts. 23 e 35 da IN SRF nº 210/2002, além do que a existência da divergência é evidente, na medida em que o paradigma cuida exatamente da mesma situação, envolvendo o mesmo contribuinte, as mesmas compensações e os mesmos argumentos de defesa.

Entendo que assiste inteira razão ao agravante.

Com efeito, a redação do art. 67, até a edição da Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, previa:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

E precisamente este parágrafo primeiro, em especial, a expressão "de forma objetiva" gerou diversas controvérsias nos exames de admissibilidade. De fato, entendiam alguns que o dispositivo exigia a indicação expressa do dispositivo legal objeto da discussão no recurso especial e que sua ausência impediria o seguimento do recurso.

No entanto, mesmo uma interpretação literal ou estritamente gramatical do dispositivo não impõe tal conclusão. Deveras, aí não consta a expressão "indicar" em nenhum lugar; o verbo todo o tempo usado é "demonstrar", e ainda que ele tenha sido seguido da expressão "de forma objetiva", entendo que isso não o transforma no outro. Cabe sim ao recorrente expor de forma objetiva qual seja ela, mas isso pode ser feito perfeitamente sem uma expressa menção ao dispositivo, dado que o pressuposto do RICARF é que a legislação tributária é de conhecimento dos conselheiros e de quem analisa os recursos.

Veja-se, ademais, que o próprio acórdão objeto do recurso cita unicamente a Medida Provisória 90, em que se lastreia a autuação, mas nada quanto à impossibilidade de rediscussão administrativa do tema compensações.

Por fim, e para eliminar a possibilidade de interpretação do dispositivo regimental na forma aqui realizada, o RICARF foi alterado precisamente para retirar do parágrafo primeiro do art. 67 a expressão controversa. Sua versão atual, pois, é:

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação interpretada de forma divergente.

E essa já era a versão do regimento quando apresentado o recurso especial do sujeito passivo (01/6/2017, fls. 1.150). Deve, pois, ser superado o óbice levantado pela Presidência da Câmara.

E, por economia processual, não vejo razão para o retorno dos autos àquela Câmara, uma vez que, conforme apontado no agravo, a divergência é mais do que patente, na medida em que os fatos examinados no acórdão recorrido são exatamente os mesmos objeto do primeiro paradigma apresentado pela empresa, diferindo eles apenas em que aqui se exige COFINS, lá, IPI.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "possibilidade de se analisar, no âmbito do processo de determinação e exigência de crédito tributário (lançamento de débito), arguição de direito creditório por parte do contribuinte relativa a um procedimento de compensação em que a Receita não homologou o crédito".

Aduz a Contribuinte que *essa Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do PTA nº 10680.006076/2003-41 (Acórdão 9303-002.901), que trata de caso idêntico ao dos autos, deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Recorrente, para reconhecer a legitimidade de alegação, em sua Impugnação ao Auto de Infração, da compensação dos créditos tributários autuados, pois à época essa era a única forma de se insurgir já que o Parecer DIFIS s/n foi utilizado como fundamentação da autuação.*

Observa que suas alegações acerca da existência dos créditos compensados não foram apreciadas desde a decisão de 1ª instância sob a justificativa de que a matéria só poderia ser discutida por meio de *Manifestação de Inconformidade*, que deveria ter sido apresentada nos processos de compensação. Reiteradas as alegações em recurso voluntário, a Câmara a quo apenas excluiu a multa de ofício, sem se manifestar quanto ao direito creditório, porque a Contribuinte não recorrera da decisão proferida naquele âmbito.

Diversamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais desse Eg. Conselho em caso idêntico ao dos autos (Acórdão nº 9303-002-901), e que analisou a mesma compensação de CSLL promovida pela Recorrente, mas em processos envolvendo outros débitos, entendeu que, quando a própria administração usa uma única decisão para análise da compensação e autuação dos débitos decorrentes da compensação não homologada, aquela passa a ser a única matéria de defesa possível). Menciona que a divergência foi reconhecida em face do paradigma nº 203-09.264.

Discorre sobre o prequestionamento da matéria, aborda os embargos opostos, reafirma a identidade fática entre os acórdãos comparados, observando que *o que diferencia os dois processos é unicamente os débitos compensados, mas os acórdãos recorrido e paradigma foram proferidos sob o mesmo contexto, mas expressaram entendimentos completamente opostos*. Entende que *o acórdão recorrido não levou em consideração a peculiaridade da situação, qual seja, a de que o presente Auto de Infração e as compensações não homologadas fazem parte de uma única decisão administrativa, uma vez que a autuação se embasou no Parecer DIFIS s/n de 18 de março de 2003, tendo sido a Recorrente intimada, no mesmo dia e em ato conjunto, da decisão que não homologou as compensações e também dos Autos de Infração*.

Embora repute validamente demonstrada a divergência, discorre também sobre o dissídio evidenciado a partir do Acórdão nº 203-09.264, que deu origem ao Acórdão nº 9303-002.901.

No mérito, destaca que *o r. acórdão recorrido equivocadamente avaliou o caso em desacordo com a legislação vigente à época da realização das compensações e da lavratura do Auto de Infração*, porque a Instrução Normativa SRF nº 210/2002, diversamente da hipótese de os débitos já estarem constituídos e serem passíveis de cobrança, no caso de os débitos ainda não estarem constituídos determinava a constituição por lançamento com possibilidade de impugnação, sendo certo que a DCOMP não era apta à constituição do crédito tributário compensado à época e não havia previsão de manifestação de inconformidade concomitante com a impugnação. Assim:

Dante da **alternatividade** dos procedimentos a serem adotados pela SRF, verifica-se que, no caso de débitos ainda não definitivamente constituídos, como é o caso dos autos, caberia à Recorrente somente a apresentação de Impugnação ao Auto de Infração, com o objetivo de comprovar a existência de direito creditório para a homologação integral das compensações dos créditos tributários constituídos naquele momento pelo lançamento de ofício.

Caso contrário, estar-se-ia em face do procedimento do artigo 22 da IN RFB 210/2002, o que impediria a lavratura do Auto de Infração e determinaria a imediata remessa dos débitos não compensados para a dívida ativa da União Federal, conforme expressamente consignado no parágrafo único do artigo 22.

Por isso, o “Termo de Verificação Fiscal” que compõe o Auto de Infração consignou que o presente lançamento fiscal tem como base o indeferimento dos pedidos de compensação apresentados pela Recorrente. Em resumo, o “Termo de Verificação Fiscal” dispõe o seguinte:

- a) o Auto de Infração refere-se à insuficiência de recolhimento de COFINS devido à glosa de compensações efetuadas;
- b) a não homologação das referidas compensações se deu exclusivamente por força do Parecer DIFIS S/N de 18 de março de 2003, que é parte integrante do Auto de Infração;
- c) o mérito que fundamentou a não homologação das compensações se encontra na fundamentação do referido Parecer DIFIS;
- d) tendo sido indeferidos os pedidos de compensação, a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve proceder ao lançamento dos valores não recolhidos, consoante dispõe o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/01.

Ressalte-se que o Termo de Verificação Fiscal confirma que a questão da não homologação da compensação está sendo discutida unicamente em sede de Auto de Infração, ao determinar expressamente que o citado PARECER DIFIS é **PARTE INTEGRANTE da autuação fiscal**. Tanto é assim que o Parecer DIFIS sequer possui denominação de ato administrativo de cunho decisório, nem, tampouco, possui número de outro procedimento administrativo **ou intimação para pagamento de débito vinculado**.

O teor do citado Termo de Verificação Fiscal deixa claro que a própria autoridade fiscal consigna que a base utilizada para a lavratura do Auto de Infração é o citado PARECER DIFIS, trazendo a sua discussão para o bojo do lançamento fiscal, conforme dispõe o art. 23 da IN SRF 210/2002 transcrita acima.

E, nesse contexto, a apresentação de Impugnação ao Auto de Infração instaurou a fase litigiosa, demonstrando a discordância da Recorrente com o entendimento da Receita Federal, inclusive no que diz respeito a não homologação das compensações, já que o não reconhecimento do crédito ensejou a constituição do crédito tributário mediante o lançamento fiscal. Entender que a discussão do direito da Recorrente às compensações pleiteadas já estaria encerrada pelo fato de a Recorrente não ter apresentado o Recurso competente (no seu entendimento, Manifestação de Inconformidade), configura verdadeira negativa de vigência aos arts. 23 e 35, §3º, da IN SRF 210/2002, caracterizando indevida restrição ao direito constitucional de defesa da Recorrente, já que a real discussão travada no presente processo administrativo é justamente sobre a existência ou não do direito creditório (e consequentemente dos débitos autuados).

[...]

Como demonstrado anteriormente, caberia à Fiscalização adotar apenas um dos procedimentos, sendo que, no caso concreto, seria correta a intimação apenas para apresentação de Impugnação ao Auto de Infração, pelo fato de que os débitos que deixaram de ser compensados não se encontravam definitivamente constituídos pela compensação (art. 23 da IN SRF 210/2002). E, exercendo o seu direito de defesa, em 02.05.03, a Recorrente efetivamente apresentou perante o Fisco a sua forma de irresignação contra o indeferimento da compensação pleiteada e da consequente cobrança dos débitos vinculados, mediante Impugnação ao Auto de Infração, demonstrando a existência do crédito e a legitimidade das compensações declaradas.

O fato do exercício de contestação administrativa ter sido efetuado formalmente no processo referente ao Auto de Infração não importa na “inéria” do Recorrente em face da decisão que indeferiu a compensação. Entender desta forma, como fez o d. acórdão recorrido, importa em cercear o direito da Recorrente à obtenção de uma decisão

administrativa que analise os seus argumentos e aprecie a validade tanto deste indeferimento quanto da cobrança dos débitos vinculados.

Reporta-se a Parecer do Professor Doutor James Marins juntado aos autos, invoca, mais uma vez, a decisão da 3ª Turma da CSRF acerca da mesma compensação com débitos de IPI, e pede a reforma do acórdão recorrido, *com o reconhecimento que de cabe a este Eg. Conselho, por força das normas procedimentais expressas constantes dos artigos 23 e 35, §3º, da IN SRF 210/2002 e da correta aplicação dos princípios da legalidade, do devido processo, da ampla defesa administrativa, da verdade material, e da economia processual, analisar e julgar os argumentos de mérito deduzidos em sede de Recurso Voluntário, mediante anulação da decisão de 1ª instância, determinando que seja proferida nova decisão, com a efetiva análise do mérito da Impugnação da Recorrente.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 19/01/2018 (e-fls. 1326), e retornaram em 24/01/2018 com contrarrazões (e-fls. 1327/1334) na qual a PGFN defende a manutenção do acórdão recorrido porque:

Os argumentos utilizados no voto acima citado são irretocáveis. Com efeito, o presente processo administrativo tem por finalidade a apuração e constituição de créditos tributários relativos à Cofins, não se podendo admitir que seja desviado o foco para discutir matéria totalmente diversa. Aliás, como muito bem ressaltado no voto acima transscrito, o que a contribuinte pretende é reabrir a discussão sobre a compensação. Isso porque ela teve oportunidade de discuti-la no processo administrativo próprio, mas quedou-se inerte, não impugnando a não-homologação da compensação.

Por outro lado, há que se ressaltar que não houve nenhum vício que tenha prejudicado ou mesmo violado o direito de defesa da contribuinte. Basta lembrar que a ela foi devidamente intimada de todos os atos processuais e teve a oportunidade de impugnar todas as decisões administrativas que lhe foram desfavoráveis. Com relação às intimações, a própria contribuinte confirma que foi devidamente intimada quanto à não-homologação da compensação e sobre a lavratura do auto de infração objeto desses autos – conforme se verificar no recurso especial por ela interposto.

Ao que parece, a contribuinte não se atentou ao prazo para apresentar a manifestação de inconformidade e, agora, pretende retomar a discussão sobre a compensação no presente processo. Com o devido respeito, isso é um absurdo! Além de não ser matéria deste processo, a possibilidade de questionar a não-homologação do pedido de compensação encontra-se preclusa no outro processo administrativo – que apreciou o pedido de compensação. Dessa maneira, permitir que seja novamente analisada a compensação, significa ressuscitar um tema que já se encontra definitivamente julgado na esfera administrativa.

Nessa perspectiva, importante destacar que o Decreto nº 70.235, de 1972, prevê a necessidade do sujeito passivo impugnar a exigência feita pela autoridade administrativa, sob pena de preclusão desse direito. É o que se verifica no art. 14, no inciso III do art. 16 e no art. 17, todos do referido Decreto:

[...]

Ora, sabe-se que o legislador não utiliza palavras em vão, pois todas têm sua razão de existir. E aqui não foi diferente. Nos dispositivos supracitados, verifica-se que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, dentre eles, o do ônus da impugnação especificada dos fatos e da sanção processual pela inércia do interessado no momento adequado (preclusão). Diante disso, pode-se afirmar tranquilamente que a contribuinte perdeu o momento processual oportuno de recorrer ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua impugnação, com o inevitável efeito da preclusão. Sobre tal preclusão temporal, registram-se os seguintes acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

[...]

Por sua vez, cumpre ressaltar que se a decisão recorrida tivesse entrado no mérito da matéria preclusa, haveria um julgamento *extra petita*. Isso porque os julgadores analisariam argumentos que estão fora de alcance neste processo administrativo. Nesse ponto, o Código de Processo Civil – norma subsidiária do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 108 do CTN – dispõe que “o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte” (art. 128 do CPC). De igual maneira, o art. 460 do Código de Processo Civil prescreve que é “defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”. Desse modo, o juiz ou qualquer autoridade administrativa deve ater-se ao pedido do autor, sendo extra petita o julgado que for além de tais limites.

No caso dos autos, a situação é ainda mais evidente, tendo em vista que a matéria que a contribuinte pretende que seja reapreciada sequer é objeto do presente processo. Ademais, convém lembrar que a mesma questão está preclusa no seu processo de origem, já tendo havido, inclusive decisão definitiva naqueles autos.

Por fim, importante ressaltar que o processo administrativo não serve apenas às pretensões do sujeito passivo. Isso porque a Fazenda Pública também tem interesse na solução da controvérsia e almeja decisão sobre qual o direito aplicável ao caso. Dessa maneira, não pode o processo administrativo se sujeitar às conveniências do contribuinte e seguir adequando-se apenas para satisfazer seus interesses. Assim, seja em razão dos limites à atuação dos julgadores no âmbito dos processos administrativos ou em virtude da inequívoca impossibilidade de discutir questão alheia ao lançamento do crédito tributário, forçoso concluir que foi acertada a decisão recorrida ao não conhecer do questionamento quanto à compensação.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Demes Brito, mas a 3ª Turma declinou competência em favor da 1ª Seção, porque o direito creditório em litígio se referia a CSLL.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial da PGFN porque inexistiria similitude fática entre os acórdãos comparados.

A PGFN contesta a exclusão da multa proporcional aplicada a débitos de COFINS sob a justificativa de serem eles exigíveis em face da não homologação de compensações tratadas nos processos administrativos nº 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60. A 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes manteve o principal lançado em 03/04/2003 porque assim permitia o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas exonerou a penalidade porque a infração identificada não estava mais contemplada a partir das restrições impostas a referido dispositivo pelo art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, especialmente tendo em conta que os débitos exigidos estavam informados em DCTF.

O paradigma indicado (Acórdão nº 201-79.948), por sua vez, não analisou, na parte invocada pela PGFN, **multa proporcional** aplicada sobre débitos vinculados a

compensação não homologada, mas sim **multa isolada** aplicada em razão de compensação indevida. Os seguintes excertos de seu relatório e voto deixam patente tais circunstâncias:

RELATÓRIO

PEDRASUL CONSTRUTORA LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 887/911, contra o Acórdão nº 7.460, de 31/01/2006, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, fls. 875/882, que julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 12/17, decorrente de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago de recolhimento de Cofins, Cofins/incidência não-cumulativa e **multa isolada** decorrente de compensação indevida, referente a períodos compreendidos entre fevereiro/2000 e dezembro/2004, no valor total de R\$ 1.583.390,03, à época do lançamento, cuja ciência ocorreu em 10/08/2005.

De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 20/37), foram analisadas compensações declaradas em DCTF de créditos de origem não tributária com débitos de Cofins, PIS, CSLL, IRPJ e IRRF. A ação fiscal abrangeu também verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas aos recolhimentos de PIS e Cofins nos períodos de apuração de fevereiro de 2000 a dezembro de 2004. A empresa apresentou espontaneamente as DCTFs relativas aos períodos de fevereiro de 2000 a dezembro de 2003. As DCTFs entregues após o Termo de Início de Fiscalização (31/01/2005), retificadoras ou originais, estas dos 1º ao 4º trimestres de 2004, foram desconsideradas pela perda da espontaneidade.

Quanto às compensações indevidas, ocorreram nos seguintes processos e datas de protocolo: nºs 11065.003552/2003-92, em 30/07/2003, 11065.005016/2003-21, em 15/10/2003, 11065.000872/2004-71, em 22/03/2004, 11065.003469/2004-02, em 09/08/2004, e, finalmente, o de nº 11065.004484/2004-60, em 14/10/2004, as quais não foram homologadas, tendo em vista os créditos serem de natureza não tributária. Em observância ao disposto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, foi lançada a multa de ofício isolada sobre o valor indevidamente compensado no percentual de 75% (inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Observa a Fiscalização que os valores declarados a maior em um mês foram considerados nos meses seguintes. Nos meses de janeiro a dezembro de 2004 os valores apurados foram lançados em sua integralidade, haja vista a entrega de DCTF posterior ao início da fiscalização. Foram considerados os pagamentos efetuados pela empresa.

[...]

A DRJ, por unanimidade de votos, decidiu "JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, cancelando a **multa isolada** dos períodos de apuração janeiro a outubro e dezembro de 2004, e em DECLARAR A DEFINITIVIDADE DO LANÇAMENTO no que tange aos valores de Cofins e respectivos acréscimos legais dos períodos de apuração julho de 2003 a dezembro de 2004, por ausência de impugnação expressa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

[...]

VOTO

[...]

Preliminarmente, insurge-se a recorrente contra a Decisão da DRJ no tocante à definitividade do lançamento referente aos períodos de apuração de julho de 2003 a dezembro de 2004, por ausência de impugnação expressa.

Corretamente decidiu a autoridade julgadora de primeira instância, pois, de fato, para o período em questão não houve impugnação expressa para as infrações 001 - Cofins e 002 - Cofins/incidência não-cumulativa, **cinjindo-se o litígio, tão-somente, à infração 003 - multas isoladas, repise-se, no período referenciado**, razão pela qual, consoante

o art. 17, c/c o § 1º do art. 21, ambos do Decreto nº 70.235/72, os autos deverão ser apartados e os valores encaminhados para a imediata cobrança da parte não contestada.

Embora o Acórdão tenha consignado a definitividade do lançamento referente aos períodos de apuração de julho de 2003 a dezembro de 2004, sem referenciar apenas às infrações 001 e 002, registra a decisão *"nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado"*, nos quais constam a não inclusão das multas isoladas.

Destarte, correta a declaração de definitividade do lançamento referente aos períodos e infrações mencionadas.

Em sua impugnação a contribuinte argumentou que as competências de fevereiro, julho e agosto de 2000, janeiro a abril e agosto de 2002, estariam incluídas no Paes.

A DRJ rechaçou este argumento, pois, após consulta aos Sistemas da SRF, confirmou a inexistência de *"concomitância entre os valores objetos do auto de infração e aqueles incluídos no PAES."* Em fase de recurso, a contribuinte aduz que, em conformidade com o art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.648/2003, caberia à autoridade administrativa a consolidação dos débitos, com vencimento até 28/02/2003.

Não assiste razão à recorrente, pois não houve o atendimento às exigências determinadas no parágrafo anterior da referida norma, o qual dispõe: *"§2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável."* Conforme consignado no auto de infração e no Relatório do Trabalho Fiscal, o lançamento destes períodos de apuração decorrem de *"insuficiência de recolhimento da contribuição"* (fls. 14 e 15), as quais *"referem-se às diferenças encontradas entre os valores escriturados nos balancetes mensais e os valores relativos às bases de cálculo da COFIES informadas nas DCTFs"* (fl. 25).

Portanto, correto o lançamento neste tópico, cabendo mencionar que, de modo diverso do que aduz a recorrente, esses débitos não são objeto do Paes e a suspensão de sua exigibilidade decorre tão-somente do recurso interposto, em consonância com o art. 151, inciso III, do CTN.

A contribuinte se insurge contra o lançamento referente aos períodos de julho e setembro de 2003 e janeiro a dezembro de 2004, sob a alegação de que os referidos créditos tributários são objeto de pedidos de compensação pendentes de decisão final, encontrando-se, portanto, com a exigibilidade suspensa.

A contribuinte alega que não se submeteu ao rito da PER/DComp (fl. 904), apenas exerceu seu direito de petição (fl. 906), mediante pedidos de compensação efetuados por meio dos processos supracitados (fl. 894).

[...]

Ademais, conforme consignado no Relatório de Trabalho Fiscal à fl. 25, ao tempo do inicio da fiscalização não haviam sido entregues as DCTF referentes ao ano de 2004.

Assim sendo, os débitos referentes ao período não se encontravam declarados e muito menos confessados mediante DCTF ou PER/DComp, exigindo das fiscais autuantes que procedessem ao lançamento, conforme determina o art. 142 do CTN, por ser atividade vinculada e obrigatória, consoante seu parágrafo único, com a respectiva multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Registre-se que o lançamento referente ao período em questão cinge-se à Cofins/incidência cumulativa, conforme consignado às fls. 14 e 28.

Insurge-se a contribuinte contra as multas de ofício isoladas, referentes ao período de janeiro a dezembro/2003, vez que aquelas relacionadas ao período de janeiro a outubro/2004 e dezembro/2004 foram canceladas pela DRJ.

Visando à melhor compreensão dos motivos que levaram a autoridade de primeira instância cancelar as precipitadas multas, cabe reproduzir o excerto que motivou decisão (fl. 881):

"Entendo, todavia, que no caso dos períodos de apuração janeiro a outubro de 2004 e dezembro de 2004, o lançamento da multa isolada não poderia estar baseado na DCTF apresentada pelo sujeito passivo, uma vez que essa foi entregue após o inicio do procedimento de ofício (Termo de Início de Fiscalização) e, por isso, desconsiderada pela fiscalização, haja vista a perda da espontaneidade (art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional), sendo que o débito ali declarado foi lançado de ofício em sua integralidade, já com a incidência de multa de ofício."

Portanto, diferente do que entende a recorrente, a Decisão da DRJ em cancelar as multas citadas decorreu da existência de penalidade em duplicidade, uma vez que a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício, com a respectiva multa de 75%, sendo, portanto, incabível outra penalidade referente ao mesmo fato gerador, consubstanciada na multa isolada.

Porém, em relação aos demais períodos, a motivação foi outra. **As demais multas isoladas decorrem de compensação indevida declarada em DCTF, com fulcro nos arts. 90 da MP n.º 2.158-35/2001, 18 da Lei n.º 10.833/2003 e 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96**, os quais se transcreve:

[...]

Como o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 remete ao art. 90 da MP n.º 2.158/2001 e este dispositivo tratava de diferenças apuradas em declaração prestada pelo contribuinte, e ainda o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, dispõe sobre a aplicação de multa nos casos de declaração inexata, **configurada está a correta aplicação da multa de ofício isolada, tendo em vista a contribuição constar da DCTF, porém, mediante declaração inexata e compensação indevida**.

Registre-se que, para o período de apuração de janeiro/2003 a autuada sequer apresentou pedido de compensação, limitando-se a declarar em DCTF a compensação efetuada, indicando ali processo administrativo (nº 11065.003552/2003-92, fls. 65/67 do processo e fl. 50 deste), no qual não foi pleiteada tal compensação.

Portanto, não há reparos a fazer na decisão recorrida, uma vez que **o lançamento da multa isolada teve origem em compensação indevida e declaração inexata prestada em DCTF pela contribuinte**.

A contribuinte se insurge contra lançamento da multa de ofício isolada, antes do término do litígio na esfera administrativa da "compensação indevida".

[...]

Pela simples leitura do § 3º do art. 18 da Lei n.º 10.833/03, acima transcrito, faz cair por terra a afirmação de que as multas não poderiam ser formalizadas antes que os pedidos de compensação tivessem um julgamento final, tendo em vista a expressa previsão de reunião das peças, *"manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas"*, em um só processo.

Por fim, registre-se que esses procedimentos referem-se à modalidade de compensação denominada DComp, a qual a contribuinte, por opção, não quis se submeter, tendo optado, apenas, *"por exercitar seu direito de petição aos órgãos públicos"* (fl. 923).

Desse modo, **correta e oportunamente aplicada a multa de ofício isolada**, em relação aos períodos supramencionados.

Isto posto, **nego provimento** ao recurso voluntário. (*destaques do original*)

Nestes termos, o lançamento analisado no paradigma veiculou exigência das duas penalidades: proporcional, aplicada sobre débitos não declarados, e isolada, aplicada em razão de compensações com créditos de natureza não tributária informadas em DCTF. No relatório do paradigma há evidências de que os débitos declarados não foram objeto de lançamento, ante a ressalva de que *os valores declarados a maior em um mês foram considerados nos meses seguintes* e de que *nos meses de janeiro a dezembro de 2004 os valores apurados foram*

lançados em sua integralidade, haja vista a entrega de DCTF posterior ao início da fiscalização. Para além disso, está relatado que a autoridade julgadora de 1ª instância exonerou as multas isoladas aplicadas em face de compensações informadas em DCTF apresentadas depois do início do procedimento fiscal, confirmado que para as compensações indevidas constatadas em face de débitos declarados a autoridade fiscal aplicou, apenas, multa isolada, sem exigir o débito correspondente. Mais à frente, o voto condutor do acórdão paradigma reafirma que não foram lançados débitos declarados ao consignar que *os débitos referentes ao período não se encontravam declarados e muito menos confessados mediante DCTF ou PER/DComp, exigindo das fiscais autuantes que procedessem ao lançamento.*

E, não bastasse o paradigma não veicular exigência de débitos declarados com acréscimo de multa proporcional, constata-se que nem mesmo esta penalidade aplicada sobre débitos não declarados foi objeto de exame no acórdão recorrido. Para além da parcela da exigência considerada não impugnada, a discussão estabelecida em face dos débitos exigidos com acréscimo da multa proporcional se limitou à impossibilidade: i) de exigência de débitos confessados no âmbito do PAES; e ii) de exigência de débitos objeto de pedidos de compensação pendentes de decisão final. No mais, o voto condutor do paradigma se limita a manter as multas isoladas não canceladas na decisão de 1ª instância, pertinentes a períodos de janeiro a dezembro/2003, por entendê-las cabíveis em face de compensações indevidas informadas em DCTF, interpretando conjuntamente o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, o art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, para concluir que houve declaração inexata e compensação indevida a motivar a aplicação da multa isolada.

Em consequência, para demonstrar a divergência, a PGFN se valeu de excertos da defesa e da conclusão do paradigma que tratam da exigência da multa isolada. Veja-se:

4. Transcreve-se os acórdãos recorrido e paradigma (acórdão de n.º 201-79948 em anexo, retirado da página dos Conselhos de Contribuintes na Internet, conforme permite o § 3º do art. 15 do RICSRF):

[...]

ACÓRDÃO PARADIGMA "

(...)

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO INEXATA. É devida a multa isolada decorrente de diferenças apuradas em compensação indevida e declaração inexata prestada em DCTF pelo contribuinte, conforme disposto no art. 90 da MP n.º 2.158/2001, nos termos do art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, atualmente modificado pela Lei n.º 11.196/2005."

(REsp 135.257, Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão 201-79948, Rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, julgado em 24.01.2007)

[...]

11. Veja-se, pois, que o acórdão paradigma se valeu do raciocínio de que a sistemática instituída pela MP n.º 135/2003, de 30/10/2003, é regra especial (aplicável apenas as DCOMP's apresentadas após a sua edição) em relação a regra geral, que tem por base o art. 90 da MP n.º 2.158-35/2001 c/c art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 (informações em DCTF, requerimentos de compensação, DCOMP's apresentadas antes MP n.º 135/2003), fundamento nodal que não foi acatado no acórdão recorrido.

12. Alias, esse foi o raciocínio da própria empresa naquele processo, conforme se vê de trecho do relatório do acórdão paradigma:

"4. o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003 prevê a aplicação de multa isolada no caso de Declaração de Compensação. Como não apresentou DComp, via eletrônica, encaminhando pedidos de compensação formalizados via processo administrativo, deixando de extinguir sob condição resolutória de sua ulterior homologação os débitos

indicados, não haveria base legal para aplicação da multa isolada. Alega lesão ao exercício do direito de petição aos órgãos públicos;" (doc. em anexo)

13. Destarte, demonstrada a divergência, passemos ao mérito da questão.

A PGFN alinha os casos por tratarem de *aplicação de multa de ofício em decorrência de compensação indevida, fundada no art. 90 da MP nº 2.158-35/01*, destacando que o *caso paradigma* refere-se à autuação posterior às alterações promovidas pela MP 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03 e, ainda assim, os ditames da MP nº 2.158-35/2001 foram ali aplicados. Contudo, não observa que o fato de a multa cancelada nestes autos ser a proporcional, e não a isolada, é determinante para a conclusão acerca da vigência limitada do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como bem exposto no acórdão recorrido:

Cumpre observar que o presente lançamento é decorrente de inconsistências encontradas na Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, apresentada pelo recorrente, e, conforme já noticiado, foi efetuado lançamento com base no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Ocorre, porém, que o art. 18 da MP nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, estabeleceu restrições ao lançamento de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, limitando-o aos casos de imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas em auditoria de DCTF, decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses em que o crédito seja de terceiros; refira-se a "crédito-premio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; refira-se a título público; seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal — SRF; ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Desta forma, a partir da edição da MP nº 135/2003, foi restabelecida, em relação aos débitos confessados, a sistemática de exigência do referido crédito com fundamento, exclusivamente, no documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, tal como era previsto no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, até a edição da MP nº 2.158-35/2001.

No presente caso, verifica-se que a recorrente informou, em DCTF, os valores objeto do presente lançamento de ofício, e que o procedimento fiscal decorreu de auditoria interna dessas mesmas declarações, onde se constatou irregularidade no crédito vinculado..

Portanto, não se verifica, *in casu*, nenhuma das hipóteses que ensejam a aplicação da penalidade prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, cabendo invocar o art. 106, inciso II do CTN, que prevê a retroatividade da lei, a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste contexto, os acórdãos comparados mostram-se convergentes quanto à possibilidade, apenas, de aplicação de multa isolada sobre diferenças apuradas em razão de compensação indevida. O acórdão recorrido exonera a multa proporcional por entender exigível, somente, a multa isolada em face de débitos declarados, e o acórdão paradigma mantém a multa isolada em face de compensação indevida vinculada a débitos declarados.

Confirma-se, assim, que os acórdão comparados se debruçaram sobre contextos fatos e jurídicos diferentes, inexistindo dissídio jurisprudencial a ser solucionado quanto à multa de ofício aqui exigida.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Deve ser dado provimento ao recurso especial da Contribuinte pelas mesmas razões expressas no Acórdão nº 9303-002.901:

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que também deva ser provido.

A contribuinte declarou compensações de IPI e outros tributos que deram origem a vários processos. Alguns foram homologados e outros não.

Ocorreu uma situação atípica, visto que foram feitas as análises de diversos processos e a conclusão se deu por meio de um parecer da DIFIS SRRF da 6ª Região Fiscal com a aprovação pelo Delegado da Receita Federal de Contagem/MG. Deu-se ciência ao contribuinte, informando-lhe a possibilidade de recurso à DRJ.

Foi lavrado o auto de infração referente à insuficiência de recolhimento de IPI, devido à glosa de compensações efetuadas, nos termos da legislação vigente. Não houve sequer argumentação de ilegalidade dos lançamentos, mas apenas que seja feita uma apreciação concomitante com as compensações não homologadas.

O fato de a análise das compensações terem sido feitas em conjunto, por meio de um parecer da DIFIS, com a aprovação do Delegado da Receita Federal, que é parte integrante do auto de infração, torna as compensações como única matéria de defesa possível à recorrente, que não pode ter o seu direito a ampla defesa tolhido.

O presente auto de infração e as compensações não homologadas fazem parte, como já dito, de uma mesma decisão administrativa. Não houve o despacho decisório e auto de infração, como decisões separadas, pois o auto de infração trouxe como fundamentação do parecer exarado pela Difis, tornando-o parte integrante do AI. Tal procedimento dificultou deveras a defesa do contribuinte, a ponto de prejudicar a ampla defesa, um princípio constitucional insculpido no art. 5º da CF.

O contribuinte, no fundo, acaba por alegar as compensações como matéria de defesa do referido auto de infração, não lhe sendo possível fazer a impugnação e manifestação de inconformidade separadamente.

O procedimento de reconhecimento e aproveitamento de direito creditório tem requisitos e rito próprios. De acordo com o regime legal de compensação, por sobre existirem regras para a formalização de compensação, a autoridade julgadora é incompetente para se manifestar originalmente acerca da existência, regularidade e magnitude de crédito tributário eventualmente detido pela contribuinte, assim como a respeito da possibilidade de sua compensação. Sendo assim, é imprópria a utilização do recurso à compensação em sede de impugnação. Porém, no caso em tela, a própria administração agiu de forma a não restar outra alternativa de defesa.

Em que pese a jurisprudência do CARF ser firme em relação a impossibilidade de se trazer as possíveis compensações para serem discutidas no processo do auto de infração, vejo que a atipicidade dos procedimentos feitos no presente processo, torna, excepcionalmente, possível a análise das compensações no processo de lançamento, sob pena de violação do princípio da ampla defesa.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso interposto pela PGFN e dou provimento ao recurso do sujeito passivo, com retorno à DRJ para que se proceda a análise do mérito.

Note-se às fls. 960/961 (e-fls. 983/984) que a ciência afirmada no acórdão recorrido como referencial para se declarar regular a possibilidade de exercício do direito de defesa nos autos em que declarada a não-homologação das compensações foi realizada em 03/04/2003, na mesma data de ciência dos autos de infração, e efetivada pelo mesmo representante legal da Contribuinte, a evidenciar que a não-homologação – cujos fundamentos foram reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 19/21 – e o lançamento dos débitos compensados foram tomados como ato único, contestado por meio da impugnação acostada a estes autos.

Frise-se que se está, aqui, frente a lançamento formalizado com fundamento no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-90/2001, para constituição do principal devido com acréscimo de multa proporcional, formalização esta que, inclusive, deixou de ser necessária a partir da edição da Medida Provisória nº 135/2003, em razão de o débito estar declarado em DCTF, limitando-se a exigência à multa de ofício isolada na hipótese de vinculação deste débito a 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*. Significa dizer que a não-homologação da compensação, como promovida nestes autos, não mais fundamentaria lançamento de débito principal declarado em DCTF e indevidamente compensado, acrescido de multa proporcional, e a Contribuinte somente seria cientificada do ato de não-homologação para contra ele produzir defesa. É neste contexto que a razoabilidade impõe que a impugnação oferecida contra o lançamento formalizado sob o regramento anterior seja admitida como contestação ao ato de não-homologação da compensação, ainda que não apresentada a mesma peça de defesa nos autos da compensação.

Adicione-se que os fundamentos para não homologação da compensação estão transcritos na fundamentação do Termo de Verificação Fiscal que motiva o lançamento, e a Contribuinte foi cientificada de ambos os atos na mesma data, sendo razoável, mais uma vez, entender que ao apresentar impugnação nestes autos a Contribuinte entendia estar se defendendo contra os dois atos que lhe foram científicos e, inclusive, agiu tempestivamente para assim proceder. Significa dizer que a conduta esperada da autoridade local, em tais circunstâncias, seria reproduzir cópia da defesa aqui apresentada nos autos da compensação, não podendo subsistir a limitação imposta ao conhecimento das razões de defesa da Contribuinte apenas porque elas somente constaram dos autos do lançamento de ofício dos débitos tidos por indevidamente compensados.

Recorde-se, por fim, que a Portaria RFB nº 666/2008 veio a dispor em seu art. 1º, inciso II, que seriam *objeto de um único processo administrativo* os litígios correspondentes a *não homologação de compensação e o lançamento de ofício de crédito tributário deles decorrentes*, justamente por vislumbrar litígio único em tais circunstâncias, e inclusive determinou, em seu art. 3º, que *os processos em andamento, que não tenham sido formalizados de acordo com o disposto no art. 1º, serão juntados por anexação na unidade da RFB em que se encontrem*. À época do presente lançamento não havia qualquer regulação acerca do tema, tratado a partir da Portaria RFB nº 6.129/2005 e que, inclusive, não tratou das circunstâncias aqui referidas.

Por oportuno ressalve-se que esta orientação decisória pode não ser aplicada se da não-homologação de compensação resultar, somente, lançamento de multa isolada por compensação indevida, dado não bastar a mesma defesa ser aplicável em ambos os processos, sendo determinantes, no presente caso, a forma como o sujeito passivo foi cientificado dos atos e

a forma como a fundamentação das consequências jurídicas são expressas nesses atos, indutoras do equívoco cometido pelo sujeito passivo, para além do contexto legislativo específico da época.

Assim, diante destas circunstâncias específicas, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, com retorno à DRJ para que se proceda a análise do mérito da compensação não-homologada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora