



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.004135/2005-52
ACÓRDÃO	3401-014.099 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CRÉDITO-PRÊMIO. DECISÃO JUDICIAL. ALCANCE.

É pela parte dispositiva que a sentença exara o comando que decide a lide, traduz o direito aplicado ao caso concreto e, assim, produz efeitos jurídico normativos.

A possibilidade de a sentença estar eivada de contradição entre trecho de sua fundamentação e o dispositivo enseja o recurso de embargos de declaração. Não sendo este apresentado e, ainda, restando decaída a possibilidade de ação rescisória, a sentença proferida torna-se definitiva, fazendo seu dispositivo coisa soberanamente julgada.

A decisão de segundo grau de jurisdição cujo dispositivo se restringe a negar provimento ao recurso de apelação e à remessa necessária está a confirmar o decidido no juízo de 1º grau. Assim, se este determinou à autora o direito ao crédito-prêmio do IPI relativamente às exportações efetuadas até 05/10/1990, os valores aproveitados na escrita fiscal sob tal rubrica, decorrentes de datas posteriores, revelam-se ilegítimos, devendo ser glosados da escrita, não podendo ser devolvidos nem compensados pelo contribuinte.

COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO.

A compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

COMPENSAÇÃO. DCTF. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Não há que se falar em “homologação tácita” nas compensações efetivadas em DCTF, pois não são abrangidas pelos procedimentos efetuados nos moldes do artigo 74 da Lei nº 9.430/66 e não tem os efeitos jurídicos de Dcomp.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR A 31/10/2003. CONFISSÃO DE DÍVIDA. INEXISTÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO OBRIGATÓRIO.

Anteriormente vigia na Receita Federal o entendimento de que a DCTF somente tinha efeito de confissão de dívida em relação ao saldo a pagar, sendo que os demais débitos informados na DCTF em outras condições, tais como compensação ou suspensão por medida judicial, quando não confirmadas as situações relatadas, deveriam ser objeto de lançamento de ofício (art. 2º da IN SRF nº 45/98, na alteração dada IN SRF nº 15/2000 e art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835/2001).

Esse posicionamento foi alterado com a superveniência do art. 18 da Medida Provisória nº 135, publicada em 31.10.2003, depois convertida na Lei nº 10.833/2003, que limitou as hipóteses de lançamento de ofício descritas no art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

Também a declaração de compensação, à época em que foi instituída, não tinha o caráter de confissão de dívida em relação aos débitos nela declarados, status que só lhe foi conferido pela Medida Provisória nº 135/2003, que introduziu disposição expressa nesse sentido no § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, em relação aos débitos sob compensação, a DCTF e a Declaração de Compensação transmitidas anteriormente a 31.10.2003 não tinham efeito de confissão de dívida.

DECADÊNCIA. PARCELAMENTO. STJ. RECURSOS REPETITIVOS.

A decadência é forma de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN, e, uma vez extinto o direito do Fisco, ele não renasce conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento sob o rito de recursos repetitivos no Recurso Especial nº 1.355.947/SP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente de manifestação de inconformidade contra despacho da autoridade administrativa que, em diligência fiscal, analisou o crédito tributário deferido judicialmente à contribuinte e não concordou com a compensação efetuada por esta.

O processo foi aberto com a finalidade de cobrança de débitos do PIS, compensado indevidamente pela empresa, por não ter sido sua pretensão atendida pela sentença transitada em julgado, ou seja, a empresa teria “quitado” tais débitos mediante o aproveitamento indevido de crédito-prêmio de IPI previsto no Decreto-Lei nº 491, de 1969.

De acordo com o Fisco, o aproveitamento indevido decorreu do fato de que a sentença judicial ter se restringido ao crédito-prêmio de IPI relativo às exportações havidas apenas no período compreendido entre 15/08/1989 e

05/10/1990, e, porém, foram utilizados valores apurados em data posterior a essa para fins das compensações dos débitos da Cofins e para fins de creditamento do IPI, fato que também ensejou a lavratura de auto de infração - processo administrativo nº 10660.001546/2004-08.

O aproveitamento dos valores apurados após 05/10/1990 se deu mediante a compensação, na DCTF, dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins dos períodos de apuração compreendidos entre agosto de 1999 e junho de 2001.

Sustentando que lhe fora tolhida a oportunidade para contestar administrativamente referida cobrança, a empresa impetrou Mandado de Segurança nº 2006.61.00.002907-8, junto à Justiça Federal em São Paulo, obtendo, em 16/02/2006, medida liminar para que, verbis, “pudesse apresentar manifestação de inconformidade no âmbito administrativo, acerca da não homologação da compensação dos débitos a título de PIS e de Cofins, relativos aos processos administrativos nºs. 10880.004134/2005-16 e 10880.004135/2005-52, bem como, que sejam suspensas as exigibilidades dos mencionados tributos, de modo a não obstar a expedição de eventual Certidão Positiva com efeito de Negativa.” Deferida a liminar, a empresa apresentou manifestação, endereçada ao Delegado da Receita Federal em São Paulo, alegando, em resumo, o reconhecimento da decisão judicial como tendo abrangido não apenas o crédito-prêmio de IPI do período de 15/08/1989 a 05/10/1990, mas, sim, aqueles apurados após 05/10/1990 até 24/06/1995, o que seria suficiente para suportar as compensações dos débitos da Cofins que está sendo compelida a pagar. Além disso, suscitou a ocorrência da “homologação tácita” prevista pelo § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para as compensações que efetuara na DCTF e relacionadas aos débitos do PIS de agosto de 1999 a dezembro de 2000. Neste caso, ela própria estabeleceu os prazos iniciais e finais para efeito de contagem dos cinco anos, quais sejam, respectivamente, a data das entregas da DCTF e a data da ciência da medida liminar concedida pelo Poder Judiciário, que se deu em 16/02/2006. Argumentou que jamais fora intimada sobre o indeferimento do seu “pedido de compensação” e que, na hipótese de ser considerada que fora cientificada do indeferimento pela Derat em 17/01/2006, ainda assim, restariam “decaídos” os débitos do PIS de agosto de 1999 a dezembro de 2000.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, por meio de Resolução proferida em 20/12/2007, considerou não ser de sua competência a apreciação de recurso interposto, ainda que chamado de “manifestação de inconformidade”, contra avisos ou procedimentos de cobranças. Ressaltou na sua argumentação que não se tem notícia nos autos da existência de pedido de ressarcimento, de restituição ou de compensação mediante a entrega de PER/DCOMP e, tampouco, despacho deferindo ou indeferindo a solicitação da empresa e determinou o retorno do processo à Derat para que encaminhasse a contestação para análise em recurso hierárquico.

A Derat, entendendo que sua posição quanto às cobranças já havia sido manifestada no Despacho proferido anteriormente, encaminhou o processo à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil – 8ª Região Fiscal – SP (SRRF 8ª RF) “para apreciação do recurso hierárquico”.

A SRRF 8ª, por sua vez, não conheceu do recurso da Derat e devolveu – lhe o processo para eventual reexame.

Novo Despacho foi proferido pela Derat ratificou o entendimento anterior de que as compensações efetuadas em DCTF não poderiam ser convalidadas e que deveria se prosseguir na cobrança dos débitos da Cofins. Nele, a Derat argumentou que a forma de compensação adotada pela empresa (créditos de IPI com débitos do PIS) não teria observado a nenhum dos dispositivos legais vigentes e reguladores do instituto, notadamente, o artigo 66, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 2.397, de 1997, e o § 3º do art. 12 da IN SRF nº 21, de 1997, porquanto não houve a apresentação de qualquer requerimento ou pedido de restituição, ressarcimento e declaração de compensação. Nestes termos, concluiu a autoridade administrativa que não caberia mesmo a apresentação de manifestação de inconformidade.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou um documento denominado de “Recurso Voluntário”. Nesse “Recurso”, em síntese, pediu a anulação do despacho que lhe indeferira as compensações e que impedira o seguimento de sua manifestação de inconformidade para a DRJ. Transcreveu ementa de julgado no STJ (REsp 999.020/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13/05/2008), segundo o qual a compensação realizada apenas na DCTF não poderia deixar de receber uma manifestação da autoridade administrativa acerca do seu indeferimento para o exercício da ampla defesa.

Acrescentou haver entendimento da própria Receita Federal de que as compensações realizadas apenas em DCTF equiparar-se-iam àquelas compensações realizadas por meio de PER/Dcomp.

No mais, ratificou seu entendimento quanto à correção da utilização do crédito-prêmio de IPI e das compensações, bem como da ocorrência da homologação tácita, parcial ou total, conforme as datas que se queiram tomar como termo de início de contagem do prazo de cinco anos.

A Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle do Crédito subjudice, concluiu, depois de um breve relatório, que a decisão judicial obtidas nos autos mandado de segurança nº 2006.61.00.0029078 assegurou ao contribuinte fosse dada a oportunidade de, querendo, apresentar manifestação de inconformidade no âmbito administrativo, fato este cumprido pela Receita Federal, consubstanciado nas decisões proferidas pela DRJ (folhas 504 a 506) e pela equipe competente da RFB (folhas 637 e 638).

Cabe lembrar que a Receita Federal do Brasil deve dar cumprimento às ordens judiciais nos seus exatos termos, razão pelo qual cumprida a ordem judicial nos autos mandado de segurança nº 2006.61.00.0029078, não existe no momento qualquer outra causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário aqui cadastrado.

Assim, em função do exposto, propôs a cobrança dos valores cadastrados no presente processo.

Em fl. 716 o Contribuinte se opôs a Carta de Cobrança nº 87/2009, se denominando simplesmente de “Requerente”, requerendo a juntada da decisão proferida pelo MM. Juízo da 24ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo, MS já referido, por meio do qual entende que foi determinado que seja conhecido e processado o Recurso Voluntário interposto pela ora Requerente, dando-se efetivo cumprimento à medida liminar anteriormente concedida.

Em fl. 744 a DRF depois de receber ofício do juízo acima citado para o devido cumprimento de sua ordem judicial, encaminhou o processo para o CARF para as providências necessárias. Entretanto, em fls. 745 o Contribuinte protocola em 24/11/09 pedido de desistência parcial do Recurso Voluntário interposto nos autos desse processo. A desistência parcial se refere aos débitos relacionados em mesma folha 745 referente aos períodos de apuração de 01 a 06 de 2001.

Na sequência em fl. 764 a notícia de transferência de saldo parcial para o processo 10880.720; 519/2010-83 e retorno ao CARF.

Em fl. 765 há a solicitação de retorno do presente processo a DERAT/DIORT/EODICSP nº 985/2010 em 04/10/2010 com urgência e o retorno do mesmo em fls. 773, informando que o contribuinte aderiu ao pagamento parcelado conforme o disposto na MP nº 470/2009 (fls. 767/772) e que estes débitos estão controlados nº PAF 10880.720519/2010-83 e a remessa ao CARF Em 21/03/2012, a 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 3401-002.067, decidiu em não conhecer do chamado recurso voluntário para determinar o retorno dos autos a Delegacia de Julgamento competente, ou seja, a de Ribeirão Preto/SP, para que julgue a peça chamada de recurso voluntário como manifestação de inconformidade seguindo o rito processual do Decreto 70.235/72, tendo em vista a expressa determinação do MM. Juízo da 24ª Vara da Justiça Federal no MS nº 2.006.61.000029078.

O processo, então, foi encaminhado a esta Turma.

É o relatório.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 1999, 2000, 2001 CRÉDITO-PRÊMIO. DECISÃO JUDICIAL. ALCANCE.

É pela parte dispositiva que a sentença exara o comando que decide a lide, traduz o direito aplicado ao caso concreto e, assim, produz efeitos jurídico normativos.

A possibilidade de a sentença estar eivada de contradição entre trecho de sua fundamentação e o dispositivo enseja o recurso de embargos de declaração. Não sendo este apresentado e, ainda, restando decaída a possibilidade de ação rescisória, a sentença proferida torna-se definitiva, fazendo seu dispositivo coisa soberanamente julgada.

A decisão de segundo grau de jurisdição cujo dispositivo se restringe a negar provimento ao recurso de apelação e à remessa necessária está a confirmar o decidido no juízo de 1º grau. Assim, se este determinou à autora o direito ao crédito-prêmio do IPI relativamente às exportações efetuadas até 05/10/1990, os valores aproveitados na escrita fiscal sob tal rubrica, decorrentes de datas posteriores, revelam-se ilegítimos, devendo ser glosados da escrita, não podendo ser devolvidos nem compensados pelo contribuinte.

COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO.

A compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

COMPENSAÇÃO. DCTF. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Não há que se falar em “homologação tácita” nas compensações efetivadas em DCTF, pois não são abrangidas pelos procedimentos efetuados nos moldes do artigo 74 da Lei nº 9.430/66 e não tem os efeitos jurídicos de Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual, em sua maior parte, repisa os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade. Mas não só.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que dele se deve tomar conhecimento.

A controvérsia cinge-se a três pontos:

- i. Validade da cobrança.
- ii. Conteúdo e alcance da coisa julgada material;
- iii. Validade da compensação por meio de DCTF;

A empresa Mangels Indústria e Comércio Ltda. (posteriormente sucedida por Mangels Industrial S.A.) ajuizou, em 1994, ação judicial (n.º 94.0009933-9, Justiça Federal – DF) buscando garantir o direito ao crédito-prêmio de IPI, com base no Decreto-Lei n.º 491/69, para as exportações realizadas durante a vigência do programa BEFIEX. O trânsito em julgado da ação deu-se em 1998, e a sentença reconheceu o direito limitado às exportações até 05/10/1990, nos termos do §1º do art. 41 do ADCT.

Apesar disso, a empresa passou a aproveitar créditos referentes a período posterior (1999 a 2001) para compensar débitos de PIS e COFINS via DCTF, sem formalização por PER/DCOMP. Essa compensação deu ensejo à Representação Fiscal e à cobrança direta dos débitos de PIS, sem auto de infração específico para tal tributo.

A contribuinte impetrou mandado de segurança (2006.61.00.002907-8/SP) obtendo liminar para apresentar Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela DRJ/Ribeirão Preto (Acórdão n.º 14-49.390). Contra esse acórdão, foi interposto o presente Recurso Voluntário ao CARF.

Como se extrai do relatório e das diversas peças juntadas aos autos temos diversos pontos controvertidos, como os mencionados abaixo:

1. Se houve violação ao art. 90 da MP 2.158-35/2001 ao cobrar diretamente os débitos de PIS sem lançamento de ofício.
2. Se os créditos-prêmio de IPI utilizados após 05/10/1990 são legítimos diante da sentença judicial transitada em julgado.
3. Se a DCTF era meio legítimo para informar compensações entre tributos distintos no período anterior à Lei n.º 10.833/2003.
4. Se houve decadência quanto à possibilidade de lançamento dos débitos compensados.
5. Se houve homologação tácita das compensações.

Para a solução dos pontos controvertidos, os argumentos do fisco e do contribuinte foram os seguintes:

Do Fisco:

- A sentença judicial reconheceu direito ao crédito-prêmio do IPI apenas até 05/10/1990, tornando ilegítimos os valores utilizados após essa data.
- A empresa informou compensações via DCTF, sem utilizar os meios formais previstos no art. 74 da Lei 9.430/96 (PER/DCOMP).
- Não há homologação tácita no regime da DCTF.
- O processo administrativo foi instaurado com base em crédito indevido e compensações irregulares.

Do sujeito passivo:

- As compensações ocorreram sob a égide do art. 66 da Lei 8.383/91, legítimas à época.
- A compensação por DCTF não constituía confissão de dívida, sendo obrigatório o lançamento de ofício nos termos do art. 90 da MP 2.158-35/2001.
- Não houve lançamento, apenas intimação para cobrança direta, o que torna nulo o processo administrativo.
- A jurisprudência do CARF e do STJ exige lançamento prévio para cobrança dos valores compensados indevidamente, caso a compensação não tenha sido homologada.
- A sentença judicial deve ser interpretada em conformidade com os efeitos do programa BEFLEX até 1995, especialmente porque a ação visava assegurar o crédito-prêmio durante a vigência contratual do incentivo.

Todavia, em nosso entendimento, uma questão é crucial para solução da presente lide:

A cobrança de débitos de PIS com base em compensações declaradas em DCTF, sem prévio lançamento de ofício, é válida, considerando o regime jurídico vigente à época em que foram informadas as DCTFs?

Obviamente, em relação a cada um dos tópicos controvertidos, ora o direito dará abrigo aos argumentos do Fisco, ora dirá que a razão, digo, o direito estará com o sujeito passivo.

Mas aquilo que encaminha solução para a presente lide, insisto, está na resposta à questão crucial acima referida.

Vejamos.

Todos os argumentos do Fisco encontram guarida no direito vigente.

O Fisco pode dizer, forte no entendimento da decisão de primeira instância que:

- A sentença judicial reconheceu direito ao crédito-prêmio do IPI apenas até 05/10/1990, tornando ilegítimos os valores utilizados após essa data.
- A empresa informou compensações via DCTF, sem utilizar os meios formais previstos no art. 74 da Lei 9.430/96 (PER/DCOMP).
- Não há homologação tácita no regime da DCTF.
- O processo administrativo foi instaurado com base em crédito indevido e compensações irregulares.

Entretanto, nenhum dos argumentos postos pelo Fisco encaminha solução para o presente processo ainda que os tomemos todos como conformes ao direito.

Do mesmo modo, analisemos os argumentos do sujeito passivo:

- i) As compensações ocorreram sob a égide do art. 66 da Lei 8.383/91, legítimas à época.
- ii) A compensação por DCTF não constituía confissão de dívida, sendo obrigatório o lançamento de ofício nos termos do art. 90 da MP 2.158-35/2001.
- iii) Não houve lançamento, apenas intimação para cobrança direta, o que torna nulo o processo administrativo.
- iv) A jurisprudência do CARF e do STJ exige lançamento prévio para cobrança dos valores compensados indevidamente, caso a compensação não tenha sido homologada.
- v) A sentença judicial deve ser interpretada em conformidade com os efeitos do programa BEFIEX até 1995, especialmente porque a ação visava assegurar o crédito-prêmio durante a vigência contratual do incentivo.

Vejamos.

O argumento i) é um fato facilmente comprovável e que não encaminha solução para a lide. Ademais, não é verdade que as compensações seriam legítimas à época. Isso também está bem fundamentado na decisão de primeira instância a qual, pensamos, não merece reparos.

Já o argumento v), embora respeitável, não é a resposta mais adequada ao direito quanto a interpretação da decisão judicial. Neste ponto, outra vez afirmamos que não merece reparos a decisão de primeira instância. Neste sentido, adotamos como razão de decidir as razões expendidas na decisão de primeira instância para afirmar que a decisão judicial que, supostamente, ampararia o entendimento da recorrente, firmou o entendimento de que o gozo do benefício encontraria o seu termo final em 05 de outubro de 1990. Assim, adoto a ratio decidendi da decisão de primeira instância para resolver a questão dos limites da coisa julgada que interessa ao processo. Reproduzo:

A matéria, no entanto, já foi abordada no processo referente ao Auto de Infração processo administrativo nº 10660.001546/2004-08, no Acórdão nº 10.705, da 3ª Turma da DRJ/JFA. de 14 de julho de 2005 1, cujo entendimento adoto em sua integralidade.

Abaixo transcrevo a parte dispositiva do Acórdão nº 10.705 de 14/07/2005 referente à matéria:

.....

Essencialmente, a exação fiscal decorreu da consideração do autuante de que a prescrição judicial fora no sentido de autorizar, nos termos do § 1º do art. 41 do ADCT/88, o aproveitamento de crédito-prêmio de IPI pela fiscalizada somente para as exportações realizadas até 05/10/1990, Tomou o autuante como base de tal conclusão o disposto em acórdão do TRF da 1ª Região (processo AC 96.01.11369-0/DF), entendido como mantenedor da íntegra de sentença judicial proferida em 1º grau (processo 94.0009933-9), bem como em sentença de execução (processo 1998.34.32051-6). Assim, reputou não contar com amparo judicial todos os valores utilizados na escrita da fiscalizada sob a rubrica de crédito-prêmio de IPI decorrente de exportações realizadas posteriormente àquela data, pelo que procedeu à glosa de tais quantias e à cobrança de ofício dos débitos do imposto então exurgidos, com os acréscimos legais.

Por seu turno, a autuada, na sua peça impugnativa, centrou sua defesa na compreensão de que o preceito judicial estava arrimado no § 2º do art. 41 do ADCT/88 mencionado no acórdão do TRF da 1ª Região (processo: AC 96.01.11369-0/DF), tendo a ação de execução (processo 1998.34.32051-6) sido proposta posteriormente e versado apenas sobre a matéria de juros, não tratando do valor principal do crédito-prêmio.

Do exposto, observa-se que a disputa travada nesta esfera administrativa tem por cerne a determinação e o alcance do "comando" que materialmente decidiu a contenda (a lide) judicial, porquanto somente a partir daí é que se toma possível precisar os reflexos gerados no crédito tributário exigido pelo auto de infração em pauta.

E para bem determinar qual foi o comando judicial decisivo e o seu alcance, toma-se imprescindível valer-se de atento e minudente estudo de processo civil, compreendendo normas objetivas, doutrina e jurisprudência que versem sobre

matérias relativas às sentenças em geral (1º e 2º graus); à coisa julgada; aos recursos; à remessa necessária; à ação rescisória, ao juízo de admissibilidade dos recursos, às características básicas do processo de conhecimento e de do processo de execução, etc, aplicando todos os conhecimentos então auferidos à demanda judicial in concreto. É o que se faz a seguir.

A- ESTUDOS DE PROCESSO CIVIL:

Pela pertinência, cabe, como primeiro ponto, fazer uma abordagem sobre a "sentença". O Código de Processo Civil (CPC) preceitua a respeito:

B- APLICAÇÃO DOS CONHECIMENTOS AUFERIDOS E ANÁLISE DOS LITÍGIOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO:

Com base em todos os conhecimentos supra expostos de processo civil, depreendidos de preceitos da norma legal objetiva, de entendimentos doutrinários e de posicionamentos jurisprudenciais (principalmente dos Tribunais Superiores), é possível tecer observações e análises minudentes sobre todo o contexto em que se inseriu o litígio travado na esfera judicial, chegando-se ao delineamento preciso do âmbito da decisão judicial proferida e da extensão de seus efeitos jurídicos. A partir daí, e pela correlação entre o que foi decidido no processo judicial e o objeto do presente processo administrativo-fiscal, chega-se à resolução deste (do processo administrativo) de modo dirimente, congruente e escoreito.

Como ponto inicial da análise, é relevante efetuar um resumo da demanda travada no campo judicial, da qual emanou a decisão tomada como referência pelo autuante para lavrar o auto de infração em tela. Destaque-se que, muito concisamente, uma síntese a respeito já consta da certidão judiciária de cópia à fl. 147.

Antes, porém, para uma compreensão adequada do contexto, mostra-se de bom alvitre fazer, nos próximos dois parágrafos, uma breve menção acerca dos antecedentes à propositura da ação judicial pela empresa autuada.

A partir de 25/06/1982, por meio do "certificado de aprovação nº 181/282" (de cópia às fls. 476/477) e do "termo de aprovação BEFIEX nº 126/82" assinado com a União (de cópia às fls. 204/208, repetida às fls. 455/459), a empresa passou a fazer jus, sob certos compromissos de exportação e alcance de metas pré-determinadas, ao benefício da isenção dos impostos II e IPI incidentes sobre as importações de determinados produtos. Tal benefício recebeu a denominação de "programa especial de exportação" ou "programa BEFIEX". O período inicialmente pactuado foi de 10 anos, contado a partir da data supramencionada (25/06/1982), pelo que se encerraria em 24/06/1992. Houve, porém, diversos "termos aditivos" - de nºs 123/85; 125/85; 153/89; 252/87; 336/88; 181/VI/89;

181/VII/90; 181/IV/90; 181/VIII/92; 181/V/92 (cópias às fls. 209/234 e 479/508) - àquele termo inicial nº 126/82, dos quais especificamente os de nºs 181/VIII/92 e 181/V/92 prorrogaram o aludido benefício até 24/06/1995 (fls. 233, 505 e 507).

Em 28/06/1982, ou seja, contemporaneamente à assinatura do citado "termo de aprovação BEFIEX nº 126/82", a empresa assinou também com a União o Termo de garantia de manutenção e utilização de incentivo fiscal nº 48/82" (de cópia às fls. 154, repetida à fl. 509), pelo qual se assegurava àquelas exportações amparadas pelo "programa BEFIEX" a manutenção e a utilização do incentivo fiscal denominado crédito-prêmio do IPI - previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969 - com a alíquota de 14%, para o período de 28/06/1982 até o máximo de 31/12/1989. Os demais termos de nºs 65/85 e 80/87 (de cópias às fls. 155/157), que sucederam àquele de nº 48/82, corroboraram tal prazo de concessão do referido benefício, o qual, portanto, administrativamente, encerrou-se na data de 31/12/1989.

Em 15/08/1994, isto é, em ocasião posterior ao prazo administrativo para fruição do crédito-prêmio do IPI, porém, anteriormente à autorização (fls. 01/02) para início do procedimento de ofício que redundou na autuação em tela, a empresa propôs ação judicial contra a União (ação ordinária, processo nº 94.0009933-9, inicial de cópia às fls. 104/146» repetida às fls. 412/454), protocolada perante a Justiça Federal (15ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal) com a seguinte pretensão, expressamente delineada no item VII ("do pedido") da inicial (fl. 145, repetida à fl. 453):

"VII- DO PEDIDO 52 O pedido, portanto, da presente ação, consiste na declaração de existência de relação jurídica entre as Autoras e a Ré, garantindo-se àquelas o direito ao crédito prêmio de IPI, impedindo que esta última venha a exigir-lhes o estorno do lançamento que efetuará em sua escrita fiscal, do crédito prêmio de IPI, nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, relativamente às exportações efetuadas durante a vigência do programa especial de exportação, bem como a transferência e/ou compensação do referido crédito com outros impostos federais, quando credor nos livros fiscais;

53 Integra, ainda, o pedido, a postulação para que fique assegurado o direito das Autoras de proceder ao lançamento do crédito prêmio de IPI, em sua escrita fiscal, mediante a aplicação da alíquota de 14% sobre os valores F.O.B. das mercadorias exportadas dentro da vigência do Programa de Exportação [sic] ex vi, do artigo 2º do Decreto-Lei nº 491/69, convertido para cruzeiros pela taxa do dólar comercial fixada pelo Banco Central do Brasil, na data do lançamento na escrita fiscal, ou mediante a conversão dos valores do crédito-prêmio de IPI, para moeda nacional, na data da liquidação das cambiais e, a partir daí, pelos índices oficiais de correção monetário [sic], existentes no país, sem os expurgos decorrentes dos diversos planos econômicos veiculados pelo Governo Federal" Da leitura acima, resta patente que o objeto da ação delineado no item 52 do pedido da autora foi: a declaração do direito ao crédito prêmio de IPI relativamente às

exportações efetuadas durante a vigência do programa especial de exportação - BEFIEEX e a garantia de efetuar o aproveitamento daquele crédito na escrita fiscal, bem como de realizar transferências e/ou compensações do saldo credor com outros impostos federais.

Obtém-se a confirmação de tal objeto pela leitura dos seguintes trechos dos relatórios das decisões judiciais proferidas em 1º e 2º graus:

Obtém-se a confirmação de tal objeto pela leitura dos seguintes trechos dos relatórios das decisões judiciais proferidas em 1º e 2º graus:

"A(s) autora(s) pretende(m) ver declarada a existência de relação jurídica entre ela(s) e a recorrente da qual possam efetuar em sua(s) escritas fiscais o crédito-prêmio do IPI nos termos do decreto-lei nº 491/69, e seu regulamento (Decreto nº 64.833/69). (...) Pretendem ainda a condenação da ré a se abster de determinar-lhe (s) o estorno dos lançamentos dos créditos e a transferência/compensação que di(zem) ir(á/ão) proceder." (trecho do relatório da sentença de 1º grau)"MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e LAMINAÇÃO BAUKUS S/A propuseram contra a UNIÃO FEDERAL ação objetivando a declaração de existência de relação jurídica que lhes assegure o direito ao crédito prêmio do IPI, previsto no art. 1º do decreto - Lei nº 491, de 05 de março de 1969, quanto às exportações realizadas na vigência do 'Programa Especial de Exportação' (-)"* (trecho do relatório do acórdão - 2º grau)No juízo de 1º grau, foi proferida, em 31/07/1995, a sentença de cópia às fls.

159/163 (repetida às fls. 510/514), em cujas partes referentes à fundamentação e ao dispositivo foram expostos:

"II- FUNDAMENTAÇÃO (...)9. Impende registrar que o benefício fiscal ora analisado subsistiu até 05.10.90 nos termos do § 1º do art. 41-ADCT/88. Assim avulta-se inquestionável o direito da autora ao crédito prêmio até esse átimo e apurado nos termos do Decreto-lei nº 491/69 e seu regulamento.

III- DISPOSITIVO 1U. (...) este Juízo julga procedente o pedido para declarar a existência de relação jurídica que assegure à (s) autora (s) o direito ao crédito-prêmio IPI, nos termos do Decreto-lei nº 491/69 e seu regulamento (Decreto nº 64.833/69) sem as alterações veiculadas pelas Portarias nºs 78/81 89/81 e 292/81. Decorrentemente, fica reconhecido, também, o direito da(s) autora(s)de proceder às deduções do crédito, à compensação e à transferência, previstas no art. 3º daquele Decreto regulamentar, observados a data limite do § 1º do art. 41-ADCT/88 e a prescrição dos créditos acaso existentes antes do quinquênio que antecedeu à propositura desta ação, ou seja, até 15.08.89.

11. O crédito será apurado mediante conversão da moeda estrangeira em moeda nacional na data da exportação, a partir daí, incidirá correção monetária integral Juros de mora de 1% (um por cento) ao mês incidirão a partir do trânsito em julgado desta sentença (parágrafo único do artigo 167, c/c o § 1º do art. 161, ambos do CTN) para eventuais créditos ainda não apurados. Fica assegurada à ré

a mais ampla fiscalização visando à conferência e à exatidão das operações e as medidas administrativas e judiciais quando verificar lesão ao Erário. (...)13. O duplo grau de jurisdição é obrigatório."(negritos e grifos acrescidos) A data-limite de que trata o § 1º do art. 41 do ADCT/88 é 05/10/1990, pelo que se depreende que a sentença decidira pelo direito da autora (a empresa autuada) ao crédito-prêmio do IPI originado de exportações realizadas até a referida data.

Dessa decisão exarada pela sentença de 1º grau, além da remessa necessária (duplo grau) expressada pelo próprio juízo, houve interposição de recurso voluntário por parte da ré (União/Fazenda Nacional) na modalidade de apelação. Quanto à autora (a empresa autuada), não interpôs recurso.

No 2º grau de jurisdição, o voto do relator designado expressou (fls. 171/172 repetido às fls. 534/535):

3. O art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Estabelece o art 41 do ADCT:

Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

Mas o § 2º garantiu os direitos adquiridos, ao dispor:

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

É a hipótese em estudo.

Firmaram as autoras Termo de Compromisso com a União cuidando do benefício fiscal por um determinado período, mediante uma contraprestação por parte das empresas. Logo, Logo [sfc], não poderia esse benefício ser suprimido, revogado, ainda que por lei. Ademais, o próprio ADCT o garantiu 4. Juros de mora.

Os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês, sobre o principal corrigido, contados do trânsito em julgado da sentença. A correção é mera atualização do valor da moeda aviltado pela inflação.

(...)6. Ante o exposto, nego provimento à apelação da Fazenda Nacional e à remessa.

7. É como voto."(negritos acrescidos)No acórdão proferido pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (cópia às fls. 164/175, repetida às fls. 527/538), foi decidido, em unanimidade, pelo não-provimento tanto do recurso de apelação interposto pela União (Fazenda Nacional) quanto da remessa necessária do juízo proferido em 1º grau, conforme expressamente determinado pela parte dispositiva (fl. 175, repetida à fl. 538) daquela peça colegiada, com

confirmação por certidões de julgamento e de publicação (cópias, respectivamente, às fls. 173 e 176, repetidas às fls. 536 e 539).

Eis a transcrição da parte dispositiva do acórdão:

'ACÓRDÃO Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa. "(negritos e grifos acrescidos) Na sequência, foram interpostos, exclusivamente pela União (Fazenda Nacional), os recursos especial (cópia às fls. 540/564) e extraordinário (cópia às fls.

566/590), respectivamente, ao STJ e ao STF. Tais recursos receberam juízos de admissibilidade negativos (fls. 591/593) pelo Presidente do TRF-1ª Região, o que ensejou interposições, pela União (Fazenda Nacional), de agravos de instrumento ao STJ e ao STF contra aquelas inadmissibilidades (cópias, respectivamente, às fls. 595/602 e 603/610).

O STJ, consoante a decisão de cópia à fl. 177 (repetida à fl. 611), não conheceu do agravo, pelo que manteve a inadmissão do recurso especial. No STF, o agravo, apesar de conhecido, não teve seu pleito provido (fls. 179/182, com repetição às fls. 612/615), conforme o disposto: "(...) conheço do pedido formulado neste agravo, mas a ele nego acolhida". Logo, também não houve admissão do recurso extraordinário.

Em 23/04/1998, houve certificação do trânsito em julgado (cópia de certidão à fl. 183, repetida à fl. 616), encerrando-se o processo de conhecimento.

Em 24/08/1998, a empresa autuada propôs ação de execução (processo 1998.34.32051-6; cópia às fls. 185/198, repetida às fls. 617/621) dos juros de mora e ônus de sucumbência referentes ao que fora decidido no processo judicial de conhecimento. A União, em 10/05/1999, opôs embargos à execução de cópia às fls. 624/632. Na sentença exarada em 07/05/2001 (cópia às fls. 191/194, repetida à fls. 633/636), dispôs o juízo; "(...) acolho os embargos e julgo extinta a execução". De acordo com as certidões de cópias às fls. 195 e 196, repetidas às fls. 637 e 638, houve o trânsito em julgado para a exequente (a embargada) em 15/06/2001 e para a União (Fazenda Nacional - executada ou embargante) em 11/09/2001.

De toda a contenda judicial ora traçada, deduz-se, de imediato, que a empresa autuada, ao propor a ação judicial de que trata o processo de conhecimento, optou por submeter a questão do seu direito ao crédito-prêmio do IPI apenas ao crivo do Judiciário, ou seja, deixou claro o seu interesse de buscar, no entendimento exclusivamente advindo daquele Poder, o amparo jurídico normativo para sua pretensão.

Logo, para a empresa autuada (autora da ação judicial), a solução dada pelo Poder Judiciário sobre o direito ao crédito-prêmio do IPI é a que se reveste de validade e eficácia, prevalecendo sobre quaisquer posicionamentos emanados de atos

administrativos. Ou seja: o amparo jurídico-normativo para o direito pleiteado pela autuada atém-se exclusivamente ao que foi determinado por decisão judicial sobre a questão.

Assim, no presente caso (adstrito ao processo administrativo), as tentativas da autuada de, na peça impugnativa, defender seu direito ao crédito-prêmio do IPI a partir de referências a Parecer da Advocacia-Geral da União assinado pela Presidência da República ou à decisão administrativa da DRJ-Porto Alegre revelam-se totalmente inócuas ou despiciendas (sobre a decisão da DRJ-Porto Alegre, nem se diga, pois, além de não constituir norma complementar da legislação tributária, advém de órgão administrativo totalmente destituído de força impositiva sobre outros de hierarquia equivalente, como é esta DRJ-Juiz de Fora). Mais uma vez: em vista da opção da empresa autuada de submeter ao Judiciário a apreciação do direito ao crédito-prêmio, este decorre unicamente da decisão proferida por tal Poder.

Ressalte-se que, por tratar o juízo de matéria de direito, obviamente que a supra referida decisão judicial que dispôs sobre a questão foi a proferida no processo de conhecimento e não a do processo de execução. Em outras palavras, diretas:

a decisão judicial que conferiu amparo jurídico-normativo para o direito da autuada ao crédito-prêmio do IPI foi aquela proferida no processo de conhecimento, numerado como 94.0009933-9 em 1º grau e como AC 96.01.11369-0/DF em 2º grau.

Assim, no processo de execução, de nº 1998.34.32051-6, eventuais manifestações do juízo constantes da sentença ali proferida, as quais, de algum modo, tenham feito referência à matéria de direito ao crédito prêmio do IPI, não se revestiram de eficácia, mesmo que estivessem citadas na parte dispositiva daquela sentença (nem se diga, portanto, das manifestações a respeito externadas na parte da fundamentação da sentença, como foi o caso), contando apenas como simples opiniões sem validade jurídico-normativa, vez que, conforme expendido nas considerações e análises iniciais deste voto, o juízo de execução não é o foro apropriado para apreciar e dirimir matéria daquela natureza (de direito), cuja atribuição pertence ao juízo de conhecimento.

Portanto, resta comprometida como supedâneo da autuação a referência do autuante às observações feitas na 2ª página da sentença de execução (relativa à fundamentação desta) sobre o direito ao crédito-prêmio da autora.

Com efeito, as análises e considerações a seguir desenvolvidas neste voto restringir-se-ão à perquirição do que foi decidido no âmbito do processo judicial de conhecimento. Nesse contexto, como passo inicial, cabe identificar qual das decisões proferidas em tal processo judicial faz coisa julgada. Para tanto, é preciso tomar o processo judicial no sentido inverso do seu curso, ou seja, do fim para o início.

Nessa linha, perscruta-se, primeiramente, os efeitos das decisões proferidas acerca dos agravos de instrumento da União (Fazenda Nacional) contra os juízos de admissibilidade negativos do Presidente do TRF-1* Região aos recursos especial e extraordinário interpostos também pela União, respectivamente, ao STJ e ao STF.

Como exposto anteriormente, o objeto dos referidos agravos de instrumentos conforma-se apenas no pleito de "admissão" dos recursos especial e extraordinário pelos Tribunais Superiores. Portanto, apenas sobre tal questão (a admissibilidade daqueles recursos), nada além, tratam as decisões do STJ e do STF proferidas pelos respectivos relatores que apreciaram os agravos. E como tais decisões mantiveram a inadmissibilidade daqueles recursos, não tendo havido interposição de recurso específico (dirigido ao pleno dos Tribunais Superiores) contra elas, tomaram-se definitivas, já que findadas as possibilidades recursais no processo de conhecimento, ensejando, por conseguinte, o encerramento deste. Tais decisões, entretanto, apesar de definitivas, justamente por se aterem exclusivamente à questão da admissibilidade daqueles recursos especial e extraordinário, não fizeram coisa julgada material no tocante ao mérito da ação, qual seja, o direito ao crédito-prêmio do IPI.

Então, recordando: no STJ, a decisão foi pelo não-conhecimento do agravo, pelo que foi mantida a inadmissão do recurso especial. No STF, o agravo, apesar de conhecido, não teve seu pleito provido, logo, também não tendo havido a admissão do recurso extraordinário.

Ora, se os recursos especial e extraordinário não foram admitidos, evidentemente que nada daquilo que a recorrente (a União/Fazenda Pública) neles suscitou foi considerado ou produziu algum efeito material no processo judicial. Por isso, no presente processo administrativo, os argumentos da impugnante que foram apresentados como sustentação à sua tese refutatória da autuação, fazendo referência a alguma manifestação feita pela União naqueles recursos, mostram-se totalmente inapropriados e destituídos de relevância, merecendo nenhum apreço.

Como dito acima, o conteúdo dos recursos especial e extraordinário não admitidos não gerou efeitos materiais no processo judicial. Porém, a inadmissão em si gerou reflexos dessa natureza, porquanto sua ocorrência, encerrando a via recursal, fez com que a decisão de 2º grau recorrida (o acórdão) se revestisse da autoridade de coisa julgada material.

Deveras, foi o acórdão proferido pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que resolveu a questão do direito peticionado pela autora (a empresa autuada) ao crédito-prêmio do IPI. Resta, então, perquirir qual foi a decisão emanada daquele Tribunal e a extensão de seus efeitos para os litigantes.

Delineados esses pontos, a identificação de seus reflexos no auto de infração em tela é facilmente obtida por uma operação de lógica simples e direta.

Mas antes de partir para o alcance dos objetivos traçados acima, é oportuno, para que não fique por demais fora de contexto, fazer uma observação importante em face de alegação suscitada pela autuada na impugnação do auto de infração. Trata-se especificamente da decisão do STF proferida pelo relator, Senhor Ministro Marco Aurélio de Mello (cópia da decisão às fls. 179/182, repetida às 612/615), no julgamento do agravo de instrumento da União (Fazenda Nacional) contra a inadmissibilidade do Presidente do TRF-1ª Região ao recurso extraordinário interposto também pela União. A parte dispositiva da referida decisão, consoante destacado em passagem anterior neste voto, foi expressamente de conhecer do pedido formulado no agravo, mas negar-lhe acolhida, ou seja, não lhe dar provimento. Este é, de modo claríssimo, o comando da decisão do STF, que se reporta apenas e exclusivamente ao agravo de instrumento. E não podia ser diferente, pois, como também já ressaltado neste voto, o objeto do agravo de instrumento (consubstanciado pelo "pedido" da agravante) restringe-se, nos termos do caput do art. 544 do CPC, somente à questão da admissibilidade do recurso extraordinário. É justamente por isso, tal como já salientado, que a citada decisão que julgou o agravo nada estabeleceu, na sua parte dispositiva, sobre o objeto do pedido principal (o direito ao crédito prêmio do IPI), não fazendo, pois, coisa julgada material no processo correspondente (processo principal).

Assim sendo, a manifestação que Senhor Ministro Marco Aurélio de Mello fez na sua decisão sobre o pedido do agravo de instrumento relativamente à questão de mérito do processo principal, no sentido de que não entendia como infringido o artigo 41, § 1º, do ADCT/88, bem como as razões ali expostas para explicar tal entendimento, não se revelam mais do que uma mera opinião, um simples sentimento, sem qualquer caráter de validade jurídico-normativa para as partes.

Mais uma vez: a decisão do Ministro tratou unicamente da apreciação do pedido contido no agravo de instrumento, pedido este que foi somente para a admissibilidade do recurso extraordinário. Decidiu o Ministro em conhecer do pedido formulado no agravo, mas lhe negou guarida, pelo que manteve a inadmissibilidade do recurso extraordinário. Nada mais. Não houve, e nem podia haver, qualquer comando exarado dessa decisão sobre o mérito do processo principal (a questão do direito ao crédito-prêmio do IPI).

Com isso, no presente processo administrativo, as menções que impugnante fez sobre a manifestação opinativa do relator do julgamento do agravo de instrumento acerca do mérito do processo judicial principal, buscando incutir em tal opinião algum caráter normativo ou vinculativo, mostram-se fracassadas, pois não encontram amparo jurídico para merecer aceitação ou acato.

Feita a observação acima, volta-se ao ponto anterior, de que, restando patente ter sido o acórdão da Terceira Turma do TRF da 1ª Região que resolveu judicialmente a pretensão da empresa autuada ao crédito-prêmio do IPI, cumpre identificar a decisão dali emanada e delinear os efeitos para os litigantes.

Saliente-se, entretanto, que justamente nessa identificação e delineamento se localiza o cerne da controvérsia suscitada relativamente à autuação objeto do presente processo administrativo.

Isso porque, como anteriormente apontado, o autuante formalizou o lançamento de ofício a partir do entendimento de que o acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região manteve, na íntegra, o que fora decidido em sentença de 1º grau, qual seja, a determinação de que o direito da autora (a empresa autuada) à fruição do benefício fiscal do crédito prêmio do IPI amparava-se na previsão do § 1º do art.

41 do ADCT/88, limitando-se, pois, às exportações realizadas até 05/10/1990.

Alertou, ainda, o autuante que a autora não apelara da sentença de 1º grau, tendo somente a União (Fazenda Nacional) interposto tal recurso.

Já a autuada impugnou o lançamento sob a compreensão de que o acórdão do TRF decidira pelo direito da autora ao crédito-prêmio do IPI com base no § 2º do art. 41 do ADCT/88. Esposou a tese do processualista Nelson Nery Jr., que defende a possibilidade de, em sede de reexame necessário, ser possível o agravamento da situação da Fazenda Pública pelo Tribunal, como consequência do princípio inquisitório; do efeito translativo da remessa; da impropriedade de, para esta, falar-se em reformatio in pejus; da proibição de ofensa ao princípio da isonomia.

A propósito, determina o caput e os §§ 1º e 2º do art. 41 do Título X - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - da CF/88:

"Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo." Para a identificação precisa da decisão proferida pelo acórdão do TRF-1ª Região e o delineamento de seus efeitos, ensejando, por conseguinte, a solução da controvérsia instaurada nesta esfera administrativa, toma-se imprescindível remeter-se aos conhecimentos desenvolvidos no início da análise de mérito deste voto.

Como expendido, a sentença (lato sensu) é composta pelas seguintes partes ou requisitos essenciais (art. 458 do CPC): o relatório, a fundamentação e o dispositivo, sendo este último que se conforma no imperativo da sentença, nº efetivo comando dela emanado, porquanto traduz a conclusão jurisdicional pela qual a vontade da lei é aplicada ao caso concreto» resolvendo as questões em litígio (art. 458, III, do CPC). É a parte dispositiva da sentença que, deveras, possui eficácia jurídico-normativa, fazendo coisa julgada.

Os demais requisitos - o relatório e a fundamentação - são essenciais para conferir clareza à sentença, mas não lhe conferem eficácia (que é atributo exclusivo do dispositivo), pelo que não fazem coisa julgada (art. 469, 1 e II do CPC), já que isto também decorre exclusivamente do dispositivo. Em se percebendo a ocorrência de alguma obscuridade ou contradição entre os fundamentos e o dispositivo da sentença, o remédio próprio e legal para solucionar o problema é a interposição de embargos declaratórios. Se não interposto tal recurso, a eficácia da sentença, dada pelo dispositivo, resta mantida. E no caso de ausência de embargos de declaração, mas de evidente dissonância entre os requisitos da sentença materialmente transitada em julgado, ensejando-lhe total falta de clareza a redundar na sua completa ininteligibilidade, resta ainda o remédio da ação rescisória que, entretanto, se sujeita ao prazo decadencial de dois anos a partir do trânsito em julgado para ser proposta (art. 495 do CPC). Se ocorrida a decadência, a sentença (leia-se:

seu dispositivo) faz coisa "soberanamente julgada". E o que ocorreu no presente caso, pois o prazo decadencial já transcorreu há muito sem que tivesse sido proposta ação rescisória. Além disso, consoante explicado mais adiante, não se vislumbra no acórdão a existência de alguma contradição que o eivasse de absolutamente ininteligível, justificando-se a propositura de tal ação (rescisória) pela União (Fazenda Nacional).

Na sentença judicial de 1º grau, sua parte dispositiva (fl. 162, repetida à fl. 513) determinou o direito da autora ao crédito prêmio, "observados a data limite do § 1º do art. 41-ADCT/88". Tal comando foi expressamente entendido pela empresa, como se deflui da sua menção no último parágrafo da pág. 10 da impugnação (fl. 365 dos autos).

No acórdão, a parte dispositiva (fl. 175, repetida à fl. 538), reiterando a conclusão final do voto do relator (fl. 172, repetida à fl. 535), determinou:

"Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa " (grifos acrescidos).

Ora, negar provimento à remessa necessária significa de modo patente, indubitável, a manutenção da decisão de 1º grau, ou, em apenas outras palavras, que é para ser mantido o que foi decidido pela sentença de 1º grau. E, como já visto, a decisão (o que é decidido) da(na) sentença (lato sensu) é manifestada exclusivamente na sua parte dispositiva.

No mesmo sentido é a negativa de provimento da apelação, porquanto esta constitui recurso que visa à reforma (naquilo que foi desfavorável ao apelante) ou à anulação (entendendo-se também a nulidade) da sentença de 1º grau. Se há negativa de provimento ao recurso de apelação, tal como decidido no acórdão, evidentemente que a sentença de 1º grau (leia-se, o decidido nesta sentença) resta mantida. Não há espaço para outra conclusão.

Voltando à questão da remessa necessária, nem mesmo sob a linha de compreensão exposta por Nelson Nery Jr. e utilizada pela impugnante no amparo de sua defesa administrativa é admissível entendimento diverso do aqui expendido para a hipótese de o Tribunal expressamente determinar a negativa de provimento à remessa necessária. Isso porque, na visão do processualista em comento, sintetizada na transcrição constante do início da pág. 13 da impugnação (fl. 368 dos autos), mesmo em se considerando que toda a matéria da sentença de 1º grau seja transladada para o Tribunal a fim de que seja reexaminado tudo o que foi decidido na instância inferior (o que, segundo consignado mais abaixo, não é da concordância deste julgador), se, feito o reexame sob tal ótica e, na parte dispositiva do acórdão, o Tribunal determinar que "nega provimento à remessa", fica claramente manifestado que ele entendeu ter sido correta, adequada, consentânea, a decisão proferida na sentença de 1º grau.

Por seu turno, a autuada, apesar de, na impugnação administrativa, ter corretamente indicado, no tocante à sentença de 1º grau, a parte dispositiva como sendo a imposição exarada, na referência ao acórdão, diversamente, aduziu como sendo o comando dele estabelecido não o seu dispositivo, mas uma passagem constante da fundamentação em que — diga-se, com uma redação que não se pode qualificar como primada de clareza e contundência — foi feita uma menção ao § 2º do art. 41 do ADCT/88. Eis a transcrição da passagem:

"Mas o § 2º garantiu os direitos adquiridos, ao dispor:

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

É a hipótese em estudo.

Firmaram as autoras Termo de Compromisso com a União cuidando do benefício fiscal, por um determinado período, mediante uma contraprestação por parte das empresas. Logo, Logo [sfc] não poderia esse benefício ser suprimido, revogado, ainda que por lei. Ademais, o próprio ADCT o garantiu." Ocorre que, como já exaustivamente ressaltado neste voto e expressamente consignado na norma legal (art. 458, caput e incisos, combinados com o art. 469, caput e incisos I e II, todos do CPC), na doutrina majoritária e na jurisprudência dos Tribunais Superiores, os fundamentos (ou motivação) não se consubstanciam na "decisão" da sentença (lato sensu), ou seja, não expressam a vontade, a imposição desta, não produzindo, pois, eficácia jurídico-normativa, não fazendo, por isso, coisa julgada. Tais características, repita-se, são inerentes do dispositivo.

Assim, em se tomando o entendimento da impugnante de que a decisão do acórdão foi exarada com fulcro em uma passagem da fundamentação que fez menção ao § 2º do art. 41 do ADCT/88, resta patente que isso fez exsurgir uma explícita, e grave, contradição entre o ali consignado e o sentido da imposição estabelecida na parte dispositiva do acórdão: como pode este (o acórdão) ter decidido por estender, com base no citado § 2º do art. 41 do ADCT/88, o direito

da autora ao benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI (o objeto da ação judicial) por um período maior de que o previsto pelo § 1º do referido art. 41 e determinado pela sentença de 1º grau se o próprio dispositivo do acórdão expressamente convalidou o que fora decidido naquela sentença de 1º grau? Ora, a percepção de contradições nas sentenças (lato sensu) enseja incerteza ou insegurança que deve ser sanada pelo recurso apropriado, que é o de embargos declaratórios. Porém, este recurso não foi interposto, o que indica que, na época do proferimento do acórdão, tal contradição não foi considerada como existente. O que valeu então? Ou seja, qual foi, então, a decisão do acórdão? O que produziu efeito? Lógico que foi o exposto na "parte dispositiva" do acórdão, que, como dito, corroborou "o decidido" na sentença de 1º grau.

De outro lado, mas também sob um raciocínio invertido e descabido de sentido, a empresa autuada defendeu, na impugnação administrativa, a tese de que, no processo judicial, a parte da fundamentação do acórdão que ela considerou ter decidido a lide ficou totalmente consolidada e revestida de eficácia definitiva por conta da ausência de ação rescisória proposta pela União (Fazenda Nacional).

Entretanto, o raciocínio juridicamente acertado é o de que, se não houve interposição de embargos declaratórios para dirimir eventual contradição existente no acórdão, bem como se ausente, e atualmente decaída, a propositura de ação rescisória, aquilo que foi "decidido" no acórdão do TRF-1ª Região, ou seja, no dispositivo deste, revestiu-se da autoridade de "coisa soberanamente julgada", produzindo efeitos definitivos, terminantemente indiscutíveis.

O que não tem propósito é considerar que um trecho da fundamentação que talvez possa ter ensejado um entendimento contraditório com o dispositivo do acórdão, mas que não foi submetido ao recurso próprio (embargos de declaração) destinado ao esclarecimento judicial (além da ausência de ação rescisória), deva ser tratado, conforme o intento da autuada no processo administrativo, como sendo "a decisão", "o comando" do acórdão judicial, traçando uma linha de compreensão totalmente afastada e dissonante das previsões legais do CPC, da doutrina majoritária e da jurisprudência dos Tribunais Superiores, que conferem tais qualidades exclusivamente ao dispositivo.

Nesse contexto, não se pode deixar de observar que, se o dispositivo do acórdão tivesse mudado a "decisão" exposta na sentença de 1º grau, ele teria "reformado" esta, fazendo menção expressa neste sentido, isto é, teria o acórdão, no dispositivo, expressado algo no sentido de que "reformava" a sentença de 1º grau para, sob os fundamentos expendidos no acórdão, decidir de modo diverso ao decidido em 1º grau. Mas não foi isso que o dispositivo do acórdão expôs, pois ali consta apenas e explicitamente a negativa de provimento à apelação da União (Fazenda Pública) e à remessa necessária do juízo de 1º grau, implicando, por evidente, a inexistência de reforma da decisão da sentença de 1º grau, mas, ao contrário, a confirmação, a convalidação de que o ali decidido estava sendo mantido.

Também não pode passar ao largo outra observação: na ação judicial, a autora (a empresa autuada) não recorreu da sentença de 1º grau, dispondo, portanto, do seu direito de contestar o ali decidido. Ou seja, manifestou, ao deixar de recorrer, seu conformismo com a decisão de 1º grau acerca do seu direito ao crédito-prêmio do IPI. Logo, pensando-se somente na seara dos recursos, pelo efeito devolutivo, instruído pelo princípio dispositivo e o da proibição da reformatio in pejus, seria inadmissível a possibilidade de o acórdão ter reformado a sentença de 1º grau em prejuízo da recorrente e favorecimento da parte que não recorreu. Ocorre que, além da apelação exclusiva da União, houve remessa necessária — outrora denominada remessa ex officio - do juízo de 1º grau para o Tribunal. Isso, porém, não alterou o impedimento de que a União, nº acórdão proferido pelo Tribunal, pudesse ter a sua situação piorada para além do que fora determinado em 1º grau, já que, da parte contrária, não houve interposição de recurso, mesmo em se entendendo que a remessa necessária instrui-se por princípio (inquisitório), possui natureza e efeito (translativo) diferenciados dos recursos. Isso porque, a uma, de acordo com as considerações iniciais feitas neste voto, em não havendo recurso do particular litigante, o entendimento majoritário da doutrina e a jurisprudência dos Tribunais Superiores, inclusive sumulada no STJ (Súmula 45), são terminantemente contrários à mencionada piora do ente público; a duas (considerando-se também que não foi interposto recurso da outra parte), seja em decorrência da proibição da reformatio in pejus para a remessa necessária, seja pelo entendimento de que não pode haver extrapolção do efeito translativo da remessa; a três, por conta das razões históricas (mas ainda presentes) da remessa necessária como instrumento de proteção do Erário Público e dos interesses coletivos, pelo que, se o particular litigante, por sua deliberação, resolve dispor do seu direito de recurso, não pode a coletividade vir a ser ainda mais prejudicada em sede de reexame necessário pelo órgão ad quem.

Nesse ponto, importa especial destaque para o fato de que a "decisão" proferida no acórdão, ao negar provimento à remessa necessária e manter o que foi decidido em 1º grau, foi consentânea e respeitosa ao posicionamento jurisprudencial dos Tribunais Superiores, inclusive da Súmula 45 do STJ, e do entendimento emanado da doutrina majoritária.

Por outro lado, merece uma reflexão crítica a postura da empresa autuada de ter proposto a ação judicial, mas, após ter sido proferida a sentença de 1º grau, não ter reagido contra a parte da decisão que a prejudicou, permanecendo completamente inerte, em evidente manifestação de conformismo, e, muito posteriormente, no processo administrativo, vir apresentando, na impugnação, uma interpretação da decisão proferida no acórdão judicial direcionada ao seu favorecimento, citando, para tanto, uma passagem da fundamentação e não o dispositivo daquele ato jurisdicional colegiado, além de buscar arrimo em posição doutrinária reconhecidamente minoritária, tal como a adotada por Nelson Nery Júnior e parcialmente transcrita na impugnação.

Vale, aqui, ainda, tecer crítica específica a uma das razões manifestadas pela corrente doutrinária acima, da qual compartilha a autuada: entende tal corrente que, na remessa necessária, abre-se a possibilidade de reexame total pelo órgão de jurisdição superior, independentemente da existência de apelação por qualquer das partes, sendo que, nesse reexame, a vedação à piora da situação da Fazenda Pública traduziria ofensa ao princípio constitucional da isonomia (ou da igualdade) entre as partes. Entretanto, percebe-se aí pelo menos uma, mas grave, incoerência: essa corrente não levanta controvérsia sobre o fato de que a necessidade da remessa necessária para reexame do decidido em lo grau ocorre apenas quando tal decisão for desfavorável ao ente público. E por que somente nesses casos ocorre a remessa? Ou seja, por que, em havendo decisão desfavorável à parte representativa da sociedade, há de ser reexaminada a questão por órgão jurisdicional superior para se confirmar a justeza do decidido na jurisdição inferior? Uma resposta incisiva é por causa do efeito translativo da remessa necessária, que, regido pelo princípio inquisitório, opera, na essência, em prol dos interesses coletivos, protegendo a sociedade, agindo, pois, de modo contrário ao efeito devolutivo inerente dos recursos, regido pelo princípio dispositivo e ligado aos interesses e vontades individuais e disponíveis das partes. Posta, então, a razão essencial justificadora da remessa necessária, a incongruência aparece quando se dá efetividade à remessa, ou seja, quando o Tribunal realiza efetivamente o reexame, pois aí, no entendimento daquela corrente doutrinária, não pode mais aquele interesse social justificador da remessa continuar a ser protegido na mesma intensidade que antes, pois, na fase do reexame efetivo, os litigantes assumem plena igualdade, permitindo-se que qualquer deles tenha prejudicada sua situação anteriormente decidida na jurisdição inferior. Ora, isso não tem sentido! Há uma incongruência gritante: se a remessa necessária justifica-se pelo princípio da proteção do interesse da coletividade, não se pode admitir que, na "efetivação" da remessa, isso é, nº "implemento" do reexame, tal princípio venha a cair por terra, deixando de operar pelo entendimento de que pode a situação já decidida em desfavor da sociedade tomar-se, no segundo grau de jurisdição, ainda pior. Para haver coerência, das duas uma: ou a própria remessa necessária, regida pelo efeito translativo, é um instrumento indevido, devendo ser tratada como equivalente a um recurso, sob o efeito devolutivo; ou, o que parece mais acertado, tanto que assim majoritariamente compreendido na doutrina e na jurisprudência, a remessa necessária, regida pelo efeito translativo, tem como princípio a efetiva defesa, a garantia de proteção de interesses sociais relevantes, devendo, portanto, esse norte ser respeitado durante todas as etapas: na justificação da remessa efetuada pelo juízo de lo grau e no reexame praticado pelo Tribunal, tendo como consequência a impossibilidade de, no reexame, ser piorado o disposto em lo grau desfavoravelmente àqueles interesses públicos, coletivos. Daí que, da remessa, não pode redundar maior prejuízo para a situação do ente público.

Outro ponto que escapa da compreensão geral adotada pela corrente doutrinária esposada pela impugnante e que, inclusive, já foi abordado em passagem alhures

neste voto, mas que vale ser repetida: tal corrente considera que a remessa necessária se conforma numa garantia de que, pelo reexame do Tribunal, a sentença de 1º grau foi proferida de modo correto. Porém, se a remessa pelo juízo de 1º grau é para ensejar o reexame pelo Tribunal, que, por sua vez, destina-se a confirmar a correção da sentença de 1º grau, em sendo o caso de o acórdão, ao proferir sua decisão (isto é, depois de efetivado o reexame), dispor que conhece da remessa, mas lhe nega provimento, a manifestação clara é a de chancelar, por entender procedente, o decidido em 1º grau. Nessa hipótese, que é justamente a situação ora em análise, não se vislumbra espaço para se admitir a possibilidade defendida pela impugnante de haver piora para a Fazenda Pública quanto à sua situação anteriormente decidida em 1º grau.

Por todo o exposto, não resta dúvida para este julgador de que o "comando" do acórdão proferido pela Terceira Turma do TRF da 1ª Região, que conferiu efeitos jurídico-normativos com força de coisa soberanamente julgada, encontra-se expresso na parte dispositiva da peça colegiada, determinado a validade integral do que fora decidido pela sentença de 1º grau: o direito da autora (a empresa autuada) à fruição do crédito-prêmio do IPI nos termos do § 1º do art. 41 do ADCT/88, tendo como data-limite 05/10/1990.

Com efeito, o reflexo de tal decisão judicial na autuação ora em apreço foi o de conferir procedência ao entendimento do autuante de que eram indevidos os valores aproveitados na escrita fiscal da autuada a título de crédito-prêmio do IPI concedentes a exportações realizadas posteriormente a 05/10/1990. Daí ser lícito o procedimento fiscal de glosar tais créditos aproveitados indevidamente e formalizar a cobrança de ofício das diferenças de imposto a débito apuradas (com os acréscimos legais).

Assim, adoto o entendimento defendido com primazia pelo relator do voto, AFRFB Alessandro Saggiaro Oliveira, de que o decidido pela Terceira Turma do TRF da 1ª Região valida integralmente a sentença de 1º grau, ou seja, o direito à fruição do crédito prêmio do IPI nos termos do § 1º do art. 41 do ADCT/88, tendo como data-limite 05/10/1990:

III - DISPOSITIVO 10. Estes são os fundamentos, com base nos quais, este Juízo julga procedente o pedido para declarar a existência de relação jurídica que assegure à(s) autora(s) o direito ao crédito-prêmio IPI nos termos do Decreto-lei nº 491/69 e seu regulamento (Decreto nº 64.833/69) sem as alterações veiculadas pelas Portarias nºs 78/81, 89/81 e 292/81. Decorrentemente, fica reconhecido, também, o direito da (s) autora(s) de proceder as deduções do crédito, a compensação e a transferência previstas no art. 3º daquele Decreto regulamentar, observados a data limite do § 1º do art. 41-ADCT/88 e a prescrição dos créditos acaso existentes antes do quinquênio que antecedeu à propositura desta ação, ou seja, até 15.08.89.

Do mesmo modo, faço minhas as razões de decidir em relação ao tema da suposta homologação tácita para afastar a sua ocorrência e dizer que não merece reparos a decisão de primeira instância.

Por outro lado, os argumentos ii), iii) e iv) da recorrente encaminham solução para o litígio, pois se ligam argumentativamente a fim de afirmar a inadequação ao direito de exigência de tributos, para o presente caso, a partir de simples cobrança. Vejamos.

- i) A compensação por DCTF não constituía confissão de dívida, sendo obrigatório o lançamento de ofício nos termos do art. 90 da MP 2.158-35/2001.
- ii) Não houve lançamento, apenas intimação para cobrança direta, o que torna nulo o processo administrativo.
- iii) A jurisprudência do CARF e do STJ exige lançamento prévio para cobrança dos valores compensados indevidamente, caso a compensação não tenha sido homologada.

Ou seja, esses três argumentos da recorrente constituem, de nosso ponto de vista, a ligação com questão crucial. Repetimos:

A cobrança de débitos de PIS com base em compensações declaradas em DCTF, sem prévio lançamento de ofício, é válida, considerando o regime jurídico vigente à época em que foram informadas as DCTFs?

A compensação objeto dos autos foi realizada entre 1999 e 2001, período anterior à entrada em vigor do art. 18 da Lei nº 10.833/2003. À época, a compensação realizada por conta e risco com base no art. 66 da Lei nº 8.383/1991, informada por meio da DCTF, **não era considerada confissão de dívida**, conforme reconhecido pela jurisprudência administrativa e judicial.

Portanto, em uma primeira análise, para que o crédito tributário fosse constituído, era necessário o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN.

Nos termos do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

“Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

No caso concreto, a autoridade fiscal determinou diretamente a cobrança, sem fosse constituído o crédito tributário.

A cobrança direta de valores declarados como quitados por compensação em DCTF, para o quadro normativo vigente à época dos fatos, sem que tenha havido prévio lançamento, viola:

- o art. 142 do CTN;
- o art. 90 da MP nº 2.158-35/2001;
- o princípio do devido processo legal tributário.

Não é outro o entendimento consolidado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como demonstram, por exemplo, os seguintes precedentes:

Acórdão CSRF nº 9101-001.617 (Rel. Cons. Karem Jureidini Dias):

“Necessário lançamento de ofício para exigência de valor declarado em DCTF como quitado por meio de compensação posteriormente não homologada, quando a compensação foi efetuada sob a égide do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, antes do advento da Lei nº 10.833/2003.”

Acórdão CSRF nº 9202-003.611 (Rel. Cons. Gustavo Lian Haddad):

“Inexiste óbice legal para o lançamento de ofício exigindo tributos declarados pelo contribuinte mediante DCTF, efetuado anteriormente à vigência do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, ainda ao amparo do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, que expressamente exigia o lançamento de ofício.”

Do mesmo modo, a jurisprudência nas turmas das Câmaras ordinárias corrobora tal entendimento:

Acórdão nº 3402-007.333 (Braskem S/A – 18/02/2020):

“A DCTF e a Declaração de Compensação transmitidas anteriormente a 31.10.2003 não tinham efeito de confissão de dívida.”
“Os demais débitos (...) deveriam ser objeto de lançamento de ofício.”

Acórdão nº 3402-007.328 (Braskem S/A – 18/02/2020):
Reitera integralmente o entendimento do acórdão anterior, com base no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001.

Acórdão nº 3201-009.247 (Braskem S/A – 22/09/2021):

“Quando a DCTF busca liquidar os débitos mediante compensação, não há reconhecimento de dívida.”
“O Fisco deve efetuar o lançamento do débito mediante procedimento administrativo.”

Acórdão nº 3201-009.258 (Braskem S/A – 22/09/2021):
Aplica o precedente anterior como **juízo repetitivo interno**, afirmando a

obrigatoriedade de lançamento formal mesmo para valores declarados como compensados.

Como uma espécie de guia a orientar tais julgados, importa mencionar o Acórdão nº **3402-005.140**, de relatoria da ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

Acórdão nº 3402-005.140 (Bernina Adm. Imóveis – 18/04/2018):
Reconhece que a alteração de entendimento da Receita Federal só ocorreu com a MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, e que, antes disso, compensações em DCTF não constituíam crédito exigível.

Anteriormente vigia o entendimento na Receita Federal no sentido de que somente o saldo a pagar declarado na DCTF era considerado confissão de dívida, passível de imediata execução pela Procuradoria da Fazenda, sendo que os demais débitos informados da DCTF, como, por exemplo, aqueles com suspensão de exigibilidade por medida judicial, deveriam, quando não confirmadas as situações relatadas, ser objeto de lançamento de ofício.

Nesse sentido, bem esclareceu Guido Amaral Júnior³, em monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP:

(...)Muito embora as instruções normativas instituidoras da DCTF tenham sido editadas em vista do disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, a Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa nº 45, de 05/05/1998 (com alterações posteriores), adotou, à época, o entendimento de que apenas o saldo a pagar declarado podia ser considerado confessado de fato, e, portanto, “crédito tributário” constituído e passível de ser enviado de imediato para inscrição em Dívida Ativa da União.

O restante do débito, declarado extinto ou em outras situações quaisquer (parcelado, compensado, suspenso por medida judicial etc.), com vinculações de créditos portanto, caso não confirmadas as informações do contribuinte, eletronicamente ou em auditoria fiscal interna, deveria ser lançado de ofício para que fosse constituído.

Esse entendimento foi dado pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 45, de 05 de maio de 1998 (...).

(...) Tal entendimento estava delineado pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 45, de 05 de maio de 1998, na alteração dada Instrução Normativa SRF nº 15, de 14 de fevereiro de 2000, e depois foi confirmado pelo art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835/2001, nos seguintes termos:

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.

Art. 2º Os saldos a pagar, relativos a cada imposto ou contribuição, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF.

§ 1º Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF Nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF Nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

§ 2º Os saldos a pagar relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas/IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL serão objeto de verificação fiscal, em procedimento de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas nas DCTF e na Declaração de Rendimentos, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 3º Os demais valores informados na DCTF, serão, também, objeto de auditoria interna.

4º Os créditos tributários, apurados nos procedimentos de auditoria interna a que se referem os §§ 2º e 3º, serão exigidos por meio de lançamento de ofício, com o acréscimo de juros moratórios e multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto na Instrução Normativa SRF Nº 094, de 24 de dezembro de 1997.

Esse posicionamento da Receita Federal foi alterado por determinação legal no art. 18 da Medida Provisória nº 135, publicada em 31.10.2003 em edição extra do Diário Oficial da União, depois convertida na Lei nº 10.833/2003, que limitou as hipóteses de lançamento de ofício descritas no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, assim prescrevendo:

MP nº 135/2003

[...]

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.15835, 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.

(...) Dessa forma, em relação aos débitos informados na condição de suspensos por medida judicial ou de compensação, as DCTFs transmitidas antes de 31.10.2003 não tinham o caráter de confissão de dívida.

Também a Declaração de Compensação passou a ter efeito de confissão de dívida a partir da mesma data, vez que a Medida Provisória nº 135, em seu art. 17, alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzindo essa inovação no seu §6º, abaixo transcrito:

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

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

(...) Nessa linha é o entendimento veiculado pela SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3, de 8 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

7. Cotejando o texto da MP nº 66, de 2002, com o da MP nº135, 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.

No caso, todas as declarações de compensação apresentadas anteriormente à data de 31.10.2003 não tinham efeito de confissão de dívida e, logo, não tiveram o condão de constituir o crédito tributário, restando os respectivos débitos extintos pela decadência à época dos pagamentos, sendo cabível a restituição desses montantes, na esteira do entendimento constante no REsp nº 1.355.947/SP, mencionado no voto do Conselheiro Relator.

No mesmo sentido4:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 20/02/1998 a 31/12/1998 MPF E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF, VINCULADOS À COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO POSSIBILIDADE. É lícito o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário devido à Fazenda Nacional quando os débitos declarados em DCTF foram vinculados a compensações informadas pelo declarante, sem saldo a recolher. A confissão de dívida não alcança todos os débitos declarados, mas apenas o saldo devedor informado pelo sujeito passivo. Apenas para fatos posteriores à edição da Medida Provisória 135/2003 seria possível considerar a compensação como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Com isso, como já mencionado acima, está correto o argumento da defesa de que entre 27/08/2001 e 31/10/2003, qualquer divergência apurada deveria ter sido lançada de ofício pela Autoridade Fiscal para constituição de crédito tributário, observando o prazo decadencial.

Quanto à conclusão da DRJ de origem de que a retificação da DCTF, após 31/10/2003, teria o caráter de confissão de dívida, uma vez já apresentada na vigência da Medida Provisória nº 135/2003, impõe-se a incidência do artigo 2º, Parágrafo Único, inciso XIII da Lei nº 9.784/995, que veda aplicação retroativa de nova interpretação.

Neste sentido, destaco igualmente a conclusão da Ilustre Julgadora Maria Aparecida Martins de Paula em seu voto vencedor que conduziu o julgamento proferido no v. Acórdão nº 3402-005.128:

Não menos importante é que à Administração Pública Federal, nos termos do art. 2º, XIII da Lei nº 9.784/99, é "vedada aplicação

retroativa de nova interpretação". Tivesse a fiscalização, por hipótese, optado pelo envio direto dos presentes débitos informados na DCTF para inscrição em Dívida Ativa da União, sem a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, certamente, que a contribuinte teria esse dispositivo legal a seu favor.

Nessa linha também é o entendimento de James Marins⁶ abaixo transcrito:

f.3. Efeitos originários das DCTFs e irretroatividade. Como vimos, em seu regime original as DCTFs tão somente operavam efeitos constitutivos à declaração contida no campo "saldo a pagar". Nesse modelo todos os demais campos preenchidos pelo contribuinte não assumiam natureza constitutiva, mas meramente informativa. Posteriormente, a norma contida no art. 18 da Med Prov 135/2003 atribuiu efeitos de confissão de dívida a toda declaração contida na DCTF. Tais efeitos confessionais, porém, não podem ser aplicados a DCTFs apresentadas antes da entrada em vigor desta legislação porque a norma em tela não pode operar efeitos retroativos. Isso porque se afigura inadmissível à luz de nosso ordenamento que a lei nova "requalifique" fatos já ocorridos ou atos jurídicos adremente praticados (ato jurídico perfeito, art. 5º, XXXVI, da CF, emprestando-lhes novo significado. E, nesse caso específico, a requalificação é substancial. O art. 18 da Med Prov 135/03 alterou o regime jurídico das DCTFs para que todas as informações nela contidas, que antes tinham valor jurídico de mera "declaração", passem a ser qualificadas como "confissão". (sem destaque no texto original) Com isso, igualmente assiste razão à defesa ao argumentar que a DCTF retificadora possui a mesma natureza da declaração originalmente apresentada (artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/20017), motivo pelo qual não foi dispensado o lançamento de ofício para constituição de crédito tributário em análise.

Por consequência, a ausência do obrigatório lançamento de ofício, nos moldes acima demonstrados, implica no reconhecimento de que o débito referente ao período 31/12/2002 já estava extinto pela decadência no momento da adesão ao parcelamento previsto pela MP nº 470/2009, regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº 9, de 30 de outubro de 2009.

Neste caso, por incidência do artigo 62, inciso II, "b" do RICARF, deve ser aplicada a decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.355.947/SP, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques⁸, cuja Ementa abaixo transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONFISSÃO DE DÉBITOS

TRIBUTÁRIOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO APRESENTADA APÓS O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Não cumpre ao Superior Tribunal de Justiça analisar a existência de "jurisprudência dominante do respectivo tribunal" para fins da correta aplicação do art. 557, caput, do CPC, pela Corte de Origem, por se tratar de matéria de fato, obstada em sede especial pela Súmula n. 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

2. É pacífica a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o julgamento pelo órgão colegiado via agravo regimental convalida eventual ofensa ao art. 557, caput, do CPC, perpetrada na decisão monocrática. Precedentes de todas as Turmas: AgRg no AREsp 176890 / PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18.09.2012; AgRg no REsp 1348093 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.02.2013; AgRg no AREsp 266768 / RJ, Terceira Turma, Rel. Min. Sidnei Beneti, julgado em 26.02.2013; AgRg no AREsp 72467 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Marco Buzzi, julgado em 23.10.2012; AgRg no RMS 33480 / PR, Quinta Turma, Rel. Min. Adilson Vieira Macabu, Des. conv., julgado em 27.03.2012; AgRg no REsp 1244345 / RJ, Sexta Turma, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 13.11.2012.

3. A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolancamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP etc.).

4. No caso concreto o documento de confissão de dívida para ingresso do Parcelamento Especial (Paes - Lei n. 10.684/2003) foi firmado em 22.07.2003, não havendo notícia nos autos de que tenham sido constituídos os créditos tributários em momento anterior. Desse modo, restam decaídos os créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 e anteriores, consoante a aplicação do art. 173, I, do CTN.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e nessa parte não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Com isso, o débito incluído no parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 470/2009 não torna exigível crédito tributário já extinto pela decadência no

momento da adesão, seja qual for a sistemática de lançamento ou autolancamento. Portanto, tal parcelamento não pode ser considerado como confissão de dívida, resultando no direito creditório para restituição do tributo.

Por fim, destaco que a mesma conclusão foi adotada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento no Processo Administrativo Fiscal nº 13502.720037/2015-33, referente à mesma Contribuinte e sobre a mesma controvérsia, ao proferir o v. Acórdão nº 3201-005.921, de relatoria do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do Fato Gerador: 30/06/2002 VALORES DECLARADOS EM DCTF. PERÍODO ANTERIOR A 31/10/2003. LANÇAMENTO DE OFÍCIO OBRIGATÓRIO. SALDO ZERO DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO. PRAZO QUINQUENAL DESCUMPRIDO.

A cobrança de valores através de auto de infração, ainda que tais valores já tenham sido declarados pelo contribuinte é necessária. Quando a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF apresentada, busca liquidar os débitos mediante compensação, sustentando o declarante não haver saldo a pagar não há reconhecimento e constituição de dívida, devendo o fisco, necessariamente, dentro do prazo quinquenal, efetuar o lançamento do débito mediante procedimento administrativo.

Entendimento que prevaleceu anteriormente à vigência (31/10/2003) da Medida Provisória nº 135/2003, que passou a atribuir o caráter de confissão de dívida em relação aos débitos declarados em Compensação.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. RECURSO ESPECIAL 1.355.947/SP.

A decadência, consoante o art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolancamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP etc.).

No r. voto condutor da decisão em referência, da mesma forma foi reconhecido o direito creditório pleiteado relativamente ao débito informado na declaração de compensação transmitida anteriormente a 31/10/2003, uma vez que na época “não tinha efeito de confissão de dívida e, logo, não teve o condão de constituir o crédito tributário, restando o respectivo débito extinto pela decadência à época

dos pagamentos, sendo cabível a restituição desses montantes, na esteira do entendimento constante no REsp nº 1.355.947/SP”.

Assim, pelo exposto, deve ser reformada a r. decisão a quo, motivo pelo qual voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Enfim, no presente caso, os débitos de PIS foram declarados como compensados em DCTF no período de **1999 a 2001**, ou seja, **antes da vigência da MP nº 135/2003**, publicada em 31/10/2003.

Não houve lavratura de auto de infração para glosar a compensação. A cobrança foi realizada de forma direta, apenas com base na interpretação da RFB de que a compensação teria sido indevida.

Diante da ausência de constituição formal do crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, a cobrança deve ser considerada nula de pleno direito.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto por Mangels Indústria e Comércio Ltda., para:

1. RECONHECER a legalidade da glosa dos créditos-prêmio de IPI utilizados fora dos limites temporais fixados na sentença judicial;
2. DECLARAR A nulidade da cobrança instaurada sem auto de infração, por violação ao art. 90 da MP nº 2.158-35/2001;
3. RECONHECER a extinção do crédito tributário por força da decadência, nos termos do art. 156, V do CTN e do REsp 1.355.947/SP (Tema 555).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira