MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

CÓPIA

Processo nº	10920.001571/2004-75
Recurso nº	167.707 Voluntário
Acórdão nº	**1402-00.241 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	3 de agosto de 2010
Matéria	CSLL - pedido de reconhecimento de direito creditorio
Recorrente	EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A- EMBRACO
Recorrida	1A TURMA - DRJ EM CURITIBA - PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1998

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO DO LUCRO DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS NO ÂMBITO DO BEFIEX. O direito de excluir, da base de cálculo da CSLL, o lucro decorrente das exportações BEFIEX, previsto no nº 3 da alínea *"c"* do art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, foi revogado pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 1989, sendo que norma posterior, veiculada pela Lei nº 7.988, de 1989, vedou, de forma expressa, tal exclusão. Por conseqüência, a parcela da CSLL calculada e recolhida sobre o lucro das exportações no âmbito do BEFIEX não materializa indébito tributário, por tratar-se de valor devido em estrita obediência à legislação tributária aplicável.

RECURSO DE OFICIO. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. Cancela-se a multa de ofício isolada, quando a conduta da contribuinte não se subsumir àquela descrita no dispositivo legal que fundamentou o lançamento.

Recurso Voluntário e de Oficio Negado.

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, em razão de inexistência do crédito à data da formalização do pedido de restituição, haja vista a falta de retificação da DIPJ, o que implicou na homologação tácita da apuração originalmente efetuada pelo contribuinte, conforme art. 150 do CTN, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Carlos Pelá, que entendia que deveria ser apreciado o mérito. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). Por seu turno a 1ª. TURMA DA DRJ/CURITIBA (PR) também recorreu de oficio haja vista ter exonerado a multa de ofício isolada.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida *(verbis):*

> Em data de 30/12/2003, a contribuinte transmitiu o PER/DCOMP de fls. 01-09, **solicitando a restituição** da importância de R$ 1.735.112,82 e informando que se tratava de **saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 1998** (fls. 01). Posteriormente, apresentou as PER/DCOMP de fls. 10-17, **pretendendo utilizar integralmente aludido crédito** na compensação de débitos de IRPJ e CSLL de sua responsabilidade.
>
> Por meio do Despacho Decisório de fls. 77-85, a Delegacia da Receita Federal em Joinville (SC) constatou que a contribuinte, no ano-calendário de 1998, apurou um saldo negativo de apenas R$ 715.331,59, conforme ficha 30 da DIPJ retificadora, espelhada às fls. 27, e também que esse "*saldo negativo da CSLL apurado em 31/12/1998, no exato valor de R$ 715.331,59, foi integralmente empregado pelo contribuinte na compensação de parte das estimativas da mesma contribuição obtidas nos períodos de apuração 05/1999, 06/1999 e 09/1999, conforme explicitamente declarado nas respectivas DCTF (fls. 70/72). A integralidade da utilização desse crédito acha-se confirmada nas planilhas de fls. 73-75*".
>
> Concluiu, portanto, ser **inexistente o saldo negativo pleiteado**, razão pela qual **indeferiu o pedido de restituição e não homologou as Declarações de Compensação a ele vinculadas.**

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

CÓPIA

Entendeu ainda, pelos copiosos fundamentos ali declinados, que a conduta da contribuinte caracterizava **fraude** ensejadora do lançamento de multa de ofício qualificada, a ser aplicada isoladamente, sobre os valores compensados indevidamente. Por essa razão, o PAF foi encaminhado para a Seção de Fiscalização daquela DRFB (fls. 85 e 143-verso), para "*lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, sobre os valores indevidamente compensados por meio das Declarações de Compensação encaminhadas desde a edição da Medida Provisória nº 135/2003"*.

Conforme informação de fls. 145, *"foi formalizada a exigência de crédito tributário referente à MULTA ISOLADA de que trata o artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, mediante os Autos de Infração que originaram os PAF nº 10920.003303/2005-79 e 10920.003304/2005-13. Foi formalizada, através do processo nº 10920.003305/2005-68, Representação Fiscal para Fins Penais."* Cabe acrescentar que, por meio do Despacho de fls. 146, solicitou-se à DRFB/Joinville (SC) a anexação dos três processos, o que efetivamente ocorreu, de sorte que devem ser desconsiderados os números de processo relativos aos autos de infração.

Constam às fls. 157-159 e 270-272 os Relatórios de Atividade Fiscal que descrevem os fatos e fundamentam a necessidade de imposição da multa qualificada. Os autos de infração constam às fls. 160-162 (multa no valor de R$ 3.552.083,75) e fls. 273-275 (multa no valor de R$ 1.800.810,00).

Os enquadramentos legais se encontram discriminados no campo próprio de cada auto de infração, às fls. 161 e 274.

Em 11/03/2005, a contribuinte foi cientificada do indeferimento da restituição (fls. 88) e apresentou tempestivamente, em 12/04/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 89-103. Em 07/10/2005 tomou ciência dos autos de infração (fls. 160 e 273), e apresentou, também tempestivamente, em 07/11/2005, as impugnações de fls. 166-182 e fls. 279-295, de idêntico teor.

Em angusta síntese, essas são as alegações da contribuinte:

1 - MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

- afirma ser equivocado o entendimento de que aproveitou em duplicidade o saldo negativo da CSLL relativa ao ano-calendário de 1998, porquanto a origem do pedido de restituição aqui apreciado **é o pagamento indevido da CSLL**, **e não a apuração de saldo negativo.** Confirma que realmente o saldo negativo da CSLL referente àquele período já fora aproveitado para abater o valor das estimativas devidas em 1999;

- relata que, na condição de empresa do ramo industrial exportador, aderiu ao Programa BEFIEX que havia sido aprovado para a empresa Cônsul S/A, adquirindo assim o direito de usufruir dos benefícios fiscais inerentes ao programa;

- afirma que adquiriu o direito à isenção da CSLL nos termos do art. 2º, § 1º, alínea *"c"*, item 3, da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, mas que, no ano de 1998, efetuou recolhimentos no importe de R$ 1.735.112,82, conforme guias de recolhimento de fls. 108-112. Sustenta que tais recolhimentos representam pagamentos indevidos, nos termos do art. 165, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional, haja vista estar dispensada do recolhimento da CSLL relativa ao lucro decorrente das exportações efetuadas no âmbito do Programa BEFIEX.

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

- alega que, por escusável lapso, o pedido de restituição enviado eletronicamente foi preenchido de forma equivocada, tendo sido informado que a origem do crédito a restituir era a existência de saldo negativo, quando na verdade tratava-se de pagamento indevido. Complementa que seu equívoco ocorreu porque a sistemática de entrega de pedidos por meio do Programa PER/DCOMP era muito recente, o que ocasionou o envio de diversos pedidos contendo erros de preenchimento, como é o seu caso. Reclama que jamais foi intimada a prestar esclarecimentos, que não foi realizada qualquer diligência, e que essa é a primeira oportunidade teve para se manifestar a respeito do seu pedido. Acrescenta que, em razão do princípio da verdade material, a fiscalização tinha o dever de apurar a verdade dos fatos;

- afirma que a verificação da DIPJ/1999 (fls. 113), juntamente com o demonstrativo de apuração do pagamento indevido (fls. 114), além das guias de recolhimento da CSLL que se pretende restituir (fls. 108-112), não deixam qualquer dúvida de que não se trata de saldo negativo apurado em 1998, e sim de recolhimento indevido em função da isenção aludida;

- argumenta que sua adesão ao programa BEFIEX retroagiu à data de 14.07.1988 e vigorou pelo prazo de dez anos, de sorte que teria expirado em 14.07.1998. Aduz que nesse período fazia jus à redução da carga tributária, calculada especificamente com relação ao resultado das exportações, denominado *"lucro da exploração"*, o qual em 1998 era regulado pelo art. 555 do RIR/94. Diz que a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.1988, quando seu programa BEFIEX já estava em curso;

- alega, *verbis:*

"Ciente da existência de diversos programas de exportação em curso no momento da edição da Lei nº 7.689/88, o legislador teve o cuidado de excluir da tributação o lucro decorrente das exportações efetuadas no âmbito dos Programas Befiex que estavam em andamento. É o que determinou o art. 2º, parágrafo 1º, alínea "c", item 3."

Argumenta que, a teor de tal dispositivo, o lucro da exploração decorrente das exportações efetuadas no bojo do programa Befiex estava livre de tributação pela CSLL, e que o legislador estendeu os benefícios fiscais concedidos no âmbito do imposto de renda abrangidos pelo referido programa de exportações também à CSLL. Adiciona que tais benefícios, na medida em que representam redução da base de cálculo de tributos, possuem natureza jurídica de isenção, e que se trata de modalidade de isenção condicionada, benefício fiscal que somente pode ser usufruído por pessoas que atenderem determinadas condições e requisitos estabelecidos em lei, que vem a ser justamente o caso do Programa Befiex;

- aduz que, a teor do art. 178 do CTN, a isenção concedida mediante condições e requisitos não pode ser revogada e nem modificada por lei. Por essa razão, as empresas que cumpriram as metas estabelecidas no Befiex quando entrou em vigor a Lei nº 7.689, de 1988, passaram a deter direito adquirido à exclusão do lucro da exploração da base de cálculo da CSLL por todo o período do referido programa. Acrescenta que o Conselho de Contribuintes, por meio do acórdão nº 108-07564, de 16/10/2003, já lhe reconheceu tal direito, com relação ao imposto de renda;

- afirma que a revogação do art. 2º, § 1º, alínea "c", item 3, da Lei nº 7.689, de 1988, pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 24/10/1989, e a posterior previsão da incidência da CSLL sobre os resultados apurados com exportações incentivadas pelo art. 1º, inciso II, da Lei nº 7.988, de 28/12/1989, não se lhe aplicam no prazo do programa Befiex;

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

CÓPIA

- acrescenta que, mesmo que se admitisse que a legislação aplicável fosse aquela vigente no momento de sua adesão ao Programa, ainda teria direito à exclusão da base de cálculo em questão. Argumenta que a CSLL e o imposto de renda têm naturezas próximas e que, incidentes sobre materialidades parecidas, a isenção prevista no art. 10 do Decreto-lei nº 1.219, válida originalmente para o imposto de renda, estende-se para a CSLL;

- voltando o foco para a multa, argumenta que não foi produzida qualquer prova que permita concluir que agiu com intuito de fraude. Acrescenta que, para ficar caracterizada a prática de fraude, é necessário provar a conduta fraudulenta, e não somente concluir a sua ocorrência, com base em meros indícios, sem a apuração da verdade material dos fatos.

2 - IMPUGNAÇÕES

- após historiar os fatos em termos semelhantes aos da manifestação de inconformidade, argúi conexão de matéria e a reunião dos processos, de sorte a que sejam julgados simultaneamente. Acrescenta que a matéria discutida no processo de restituição é prejudicial à matéria discutida nos autos de infração, e que se a compensação for considerada válida, não haverá qualquer penalidade a ser imposta;

- reportando-se ao despacho que indeferiu a restituição e que embasa os autos de infração, aduz que a premissa básica utilizada no raciocínio da fiscalização é a inexistência do crédito compensado, haja vista já ter sido utilizado na compensação de outros tributos. Por essa razão, reitera a tese de que se trata de pagamentos indevidos e que incorreu em erro no preenchimento da declaração de compensação;

- argumenta que erro não se confunde com a prática de fraude e que esta pressupõe conduta dolosa do agente, o qual, por sua vez, pressupõe a efetiva intenção de cometer o delito, sendo, ainda, necessário evidente intuito de fraude. Argumenta que o erro cometido é do tipo vencível, já que poderia ter sido evitado se houvesse maior diligência de sua parte. Todavia, o erro exclui o dolo. Acrescenta que erros no preenchimento de declarações não justificam qualquer exigência fiscal, e que o Fisco deve provar a ocorrência de fraude, a qual foi apenas presumida, sem realizar qualquer diligência e sem intimar para prestar esclarecimentos;

- aduz que não agiu deliberadamente no sentido de evitar o pagamento de tributos, e que tão-somente informou de maneira equivocada a origem do crédito utilizado na compensação. Por isso, na hipótese de ser punível sua conduta, deveria ter sido aplicada a penalidade mais branda. Finaliza requerendo:

- a reunião dos processos de multa ao processo de restituição;

- a suspensão da cobrança das penalidades até decisão definitiva no PAF de restituição;

- o reconhecimento da improcedência do lançamento ou o afastamento da multa qualificada.

O acórdão de 1ª. Instância traz a seguinte ementa e dispositivo:

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXCLUSÃO DO LUCRO DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS NO ÂMBITO DO BEFIEX. O direito de excluir, da base de cálculo da CSLL, o lucro decorrente das exportações BEFIEX, previsto no nº 3 da

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

alínea "c" do art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, foi revogado pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 1989, sendo que norma posterior, veiculada pela Lei nº 7.988, de 1989, vedou, de forma expressa, tal exclusão. Por conseqüência, a parcela da CSLL calculada e recolhida sobre o lucro das exportações no âmbito do BEFIEX não materializa indébito tributário, por tratar-se de valor devido em estrita obediência à legislação tributária aplicável.

COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A SER COMPENSADO. Mantém-se a não-homologação da compensação, quando evidenciada a inexistência do crédito que a contribuinte pretendia utilizar no encontro de contas.

***RESTITUIÇÃO INDEFERIDA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA**. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. Cancela-se a multa de ofício isolada, quando a conduta da contribuinte não se subsumir àquela descrita no dispositivo legal que fundamentou o lançamento.*

(...)

*Acordam os membros da **4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação, não homologar a compensação, nos termos do voto do relator, e considerar improcedente o lançamento relativo à multa de ofício isolada, cancelando sua exigência.*

Cientifique-se a interessada, ressalvando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes no prazo de trinta dias, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993 e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

***Recorre-se, de ofício, ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**."*

Cientificado via postal, o contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual discorre sobre as seguintes alegações:

- o Programa BEFIEX. Solidariedade em direitos e obrigações com os demais participantes;

- aplicação do art. 2°, do parágrafo 1°, alínea "c", item 3, da Lei n. 7689/88;

- impossibilidade de.revogação de Isenções condicionadas;

- O cumprimento das metas do Programa BEFIEX;

- Impossibilidade de exigência de juros sobre a multa.

Ao final, requer conhecimento do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações decorrentes.

Ato continuo, o processo foi encaminhado a este conselho para julgamento em segunda instância administrativa.

É o relatório.

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Relator

Os recursos de oficio e voluntário preenchem as condições de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

Recurso Voluntário

De inicio cumpre cumpre repisar que o pleito da contribuinte foi interposto de forma imprópria, via PER/DECOMP em 31/12/2003, exatamente 5 anos após o final do período de apuração, sendo que a própria recorrente reconheceu que incorreu em erro na formulação do pedido, levando, inclusive a administração tributária entender que se tratava de procedimento doloso.

Ainda que o contribuinte estivesse dúvida quanto a forma correta de retificar seu resultado tributável, mediante retificações e PER/DECOMP poderia interpor o pedido por meio de formulário, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 323, de 24/04/2003, juntando os demonstrativos pertinentes.

Portanto, à medida que o contribuinte não manejou seu pleito na forma correta, pleiteando a restituição de um saldo negativo inexistente, haja vista que não havia retificado previamente sua DIRPJ para retificar a apuração da CSLL, entendo ser esta motivação suficiente para indeferir o pleito, pelo decurso de prazo para apreciar a retificação da DIPJ.

Todavia, ainda que essa preliminar seja rejeitada pelo colegiado, no mérito, em que pese os jurídicos fundamentos da peça recursal, formei convencimento de que a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, pelo que peço vênia para adotar os embasados fundamentos do voto condutor, da lavra do ilustre julgador Wanaldir Aparecido Maia, como razões de decidir.

1 – SOBRE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO

1.1 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS – A NATUREZA DO CRÉDITO PLEITEADO

A contribuinte, no propósito de demonstrar que jamais pretendeu utilizar duas vezes o mesmo saldo negativo da CSLL apurado em 31.12.1998, afastando assim o dolo suscitado no despacho decisório, argumenta que o crédito objeto de seu pedido decorre de pagamentos indevidos no curso do ano-calendário de 1998, **e não da apuração do saldo negativo anual da CSLL**.

Com relação a essa linha de argumentos, cumpre ponderar que, via de regra, em ocorrências da espécie o objeto de restituição, tanto do imposto de renda como a CSLL, é o saldo negativo apurado ao final do ano-calendário. Em tese, posto que

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

esta Turma ainda não se defrontou com ocorrência concreta, seria possível o pedido de restituição versar também sobre eventual pagamento indevido de estimativa. Seria o caso, por exemplo, da utilização de alíquota superior àquela **prevista na legislação**, ou qualquer outro recolhimento em desconformidade com as **normas legais aplicáveis**. Atendo-me ao reino das hipóteses, caso o contribuinte promovesse, em janeiro de determinado ano, o recolhimento de estimativa em **importe superior àquele estipulado na legislação**, penso que poderia, já em fevereiro do mesmo ano, formular restituição relativa ao pagamento a maior, e assim sucessivamente. A análise de cada ocorrência no mês respectivo tem a conveniência de remunerar o contribuinte dos juros a partir da ocorrência do indébito. Não se deve, contudo, perder de vista que toda e qualquer análise de **indébito tributário** pressupõe a existência de desconformidade entre o valor recolhido e o valor que **a legislação vigente determina ser devido**. Também é relevante ter em mente que, tendo os valores recolhidos sido computados no ajuste anual, qualquer alteração nos valores das estimativas mensais implicará mudança neste. Por conseqüência, não se pode analisar isoladamente a ocorrência de indébito em estimativas, abstraindo-se os efeitos no ajuste anual.

A contribuinte alega haver efetuado recolhimentos indevidos mas não esclarece se entende que tais recolhimentos já eram indevidos **no momento em que teria recolhido as estimativas**, **ou se somente se tornaram devidos no ajuste anual**. O aspecto temporal é relevante porque, a prevalecer a tese de que seu pedido tem por objeto **pagamentos indevidos**, e não saldo negativo da CSLL, constatar-se-ia, de imediato, que em 30/12/2003, quando transmitiu seu pedido de restituição, já se encontrava decaída do direito de fazê-lo.

Com efeito, a própria contribuinte (fls. 97) delimita o período em que estaria beneficiada com a isenção da CSLL a que pensa fazer jus, *verbis:*

"Vale registrar que, tal como a admissão da peticionária no programa da Cônsul, que fora feita com retroatividade à data original de início do programa – 14.7.1988 -, o Termo de Compromisso Aditivo de Fusão também deixou especificado na sua cláusula primeira a reiteração do mesmo período de vigência do programa original, continuando a ser de dez anos, com início em 14.7.1988 **e término em 14.7.1998**."

Ora, **se a contribuinte reconhece que a isenção terminou em 14.07.1998**, por conseqüência, eventuais **pagamentos indevidos** por força dessa isenção necessariamente **se referem a fatos geradores ocorridos até essa data**, cujo prazo para recolhimento venceu no **dia 31/08/1998**. À míngua de evidências de que a contribuinte tenha implementado recolhimentos com atraso, **é de se concluir que os alegados recolhimentos superiores ao devido teriam ocorrido, portanto, até 31/08/1998**.

Como se vê, caso a análise viesse a recair sobre cada pagamento individual, de forma a considerar que cada parcela da estimativa materializasse um crédito tributário autônomo, suscetível de ser extinto pelo pagamento, **seria o caso de declarar a decadência, por força do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – CTN.**

Acrescente-se que a contribuinte alega que seu pedido se refere a pagamento indevido e afirma (fls. 93) estar apresentando demonstrativo de pagamento indevido. Entretanto, no único demonstrativo juntado, a planilha de fls. 114, sob o título "Lucro Tributável Que Serviu De Base De Cálculo Da Contribuição" apenas **reproduz o valor da Base de Cálculo da CSLL e o valor da CSLL extraídos do seu ajuste anual (linhas 22 e 23 da Ficha 30**, reproduzida às fls. 27). Em seguida, sob o título "Lucro Tributável e CSLL Devida", informa **os novos valores que teriam as aludidas linhas 22 e 23 da Ficha 30**, após a pretendida exclusão do lucro

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

da exploração. No derradeiro campo, sob o título "Diferença a Maior Entre os Valores da Contribuição Social" - correspondente à diferença entre os valores do antigo e do novo ajuste - informa, como lucro tributável, a importância de R$ 21.688.313,21, e como Contribuição Social a importância de R$ 1.735.065,06, ou seja, o exato valor objeto do pedido de restituição.

Conforme se vê na última folha da "Ficha 09 – Demonstração do Lucro da Exploração", por mim anexada às fls. 372, a contribuinte informou em sua DIPJ haver auferido lucro da exploração, sendo a parcela de **R$ 21.688.313,21 correspondente a exportação incentivada – BEFIEX até 31/12/87.**

A toda evidência, a contribuinte está simplesmente, por via esconsa, pretendendo alterar a Ficha 30 (fls. 27) de sua DIPJ. Com efeito, bastaria incluir na Linha 18 (Outras Exclusões) o valor do Lucro da Exploração – Befiex (R$ 21.688.313,21), que o valor da base de cálculo e a própria CSLL corresponderiam àqueles que entende corretos, conforme se vê em seu demonstrativo de fls. 114. Compare-se o preenchimento da Ficha 30 original da DIPJ da contribuinte (fls. 27), com **eventual** preenchimento da mesma Ficha 30, com a pretendida exclusão da base de cálculo do lucro da exploração das exportações Befiex:

(...)

Eventual saldo negativo <u>após o ajuste pretendido</u>..... R$ 2.450.396,64

<u>Saldo negativo original</u>, constante da ficha 30 da DIPJ..... <u>R$ 715.331,59</u>

Diferença = valor da restituição solicitada ..... R$ 1.735.065,05

Nenhuma dúvida, portanto, de que o pedido da contribuinte, em realidade, pressupõe **um novo saldo negativo da CSLL**, que exsurgiria na hipótese de ser acatada sua tese de isenção relativa ao lucro da exploração Befiex. Logo, **não se trata de pedido de restituição por pagamento indevido, e sim de pedido de reconhecimento de um novo saldo negativo, e como tal será apreciado**.

1.2 - O DIREITO À RESTITUIÇÃO

Para o melhor entendimento da tese da contribuinte, ouçam-se suas palavras (fls. 97), *verbis*:

"Ciente da existência de diversos programas de exportação em curso no momento da edição da Lei nº 7.689/88**, o legislador teve o cuidado de excluir da tributação o lucro decorrente das exportações efetuadas no âmbito dos Programas Befiex que estavam em andamento**. É o que determinou o art. 2º, parágrafo 1º, alínea "c" item 3." *(Grifei).*

Posteriormente, às fls. 99-100, a contribuinte reconhece a revogação do dispositivo legal que lhe asseguraria a isenção, bem como a edição de dispositivo legal determinando de forma expressa a inclusão do lucro das exportações incentivadas na base de cálculo da CSL, *verbis:*

"Dessa forma, a isenção prevista na Lei nº 7.689 **incorporou-se ao patrimônio jurídico da peticionária, que adquiriu o direito de não pagar a CSL incidente sobre os resultados gerados pelas exportações incentivadas.**

Diante disso**, a revogação** do art. 2º, parágrafo 1º, alínea "c", item 3, da Lei nº 7.689/88, pelo art. 7º da Lei nº 7.856, de 24.10.1989, **e a posterior previsão da incidência da CSL** sobre os resultados apurados com exportações incentivadas pelo

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

art. 1º, inciso II, da Lei nº 7.988, de 28.12.1989, **não se aplicam à situação da peticionária** no prazo do referido programa.

As alterações na sistemática de apuração da CSL referidas **somente se aplicam** aos **Programas Befiex iniciados posteriormente a edição da Lei nº 7.856/89**, nos exatos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional." *(Grifei).*

A legislação aludida pela contribuinte ostenta a seguinte redação:

a) Lei nº 7.689, de 15/12/1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e autorizou que fosse excluído da base de cálculo o lucro decorrente de exportações incentivadas praticadas no âmbito do Befiex:

Art. 1° - **Fica instituída contribuição social** sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2° - **A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda**.

§ 1° **Para efeito do disposto neste artigo**:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) **o resultado do período-base**, apurado com observância da legislação comercial**, será ajustado pela**:

1 – (...)

3 **- exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas**, de que trata o art. 1°, § 1°, do Decreto-lei n° 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;" *(Grifei);*

b) Lei nº 7.856, de 24/10/89, que revogou o item que concedia o benefício fiscal e autorizava a exclusão da base de cálculo:

"Art. 7° - **Revogam-se o n° 3 da alínea c do § 1° do artigo 2° da Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e demais disposições em contrário**." *(Grifei); e*

c) Lei nº 7.988, de 28/12/1989, que **vedou, de forma expressa, a exclusão do lucro de exportações incentivadas da base de cálculo da CSLL**:

"Art. 1º **A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:**

I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;

II - **o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**." *(Grifei).*

Como se vê, a contribuinte registra estar ciente de que o dispositivo legal que ampararia sua pretensão já se encontra **revogado desde 24.10.1989**. Nenhuma dúvida, portanto, quanto a essa circunstância. Sua tese é que a revogação não se lhe

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

aplica, porquanto somente produziria efeitos sobre os programas Befiex iniciados posteriormente àquela data, posto que teria direito adquirido à isenção.

O que a contribuinte está pleiteando, em realidade, é a extensão, para a CSLL, do benefício que lhe foi reconhecido pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 108-07.564, reproduzido às fls. 127-143.

A toda evidência, a pretensão da contribuinte colide frontalmente com o disposto no inciso II do art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989, antes transcrito, e com o que se encontra estatuído, em idêntica redação, no artigo 451 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 -RIR/94 - e no artigo 474 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 -RIR/99 -, *verbis:*

"Art. 451. **A empresa** fabricante de produtos manufaturados, **que tiver Programa Especial de Exportação aprovado até 31 de dezembro de 1987 pela Comissão – BEFIEX**, continuará percebendo os benefícios previstos no Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, e modificações posteriores, durante o prazo de vigência do mesmo Programa (Decreto-lei nº 2.397/87, art. 11, parágrafo único)." *(Grifei).*

A disposição é inequívoca. O benefício se restringe à empresa detentora de programa aprovado **até 31 de dezembro de 1987, o que não é o caso desta contribuinte, conforme ela próprio reconhece.**

É certo que, no acórdão aludido, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes desvinculou-se desse entendimento.

(...)

O entendimento da Administração Tributária contrário à tese da contribuinte é sobejamente conhecido. Consulte-se a "Ficha 09 – Demonstração do Lucro da Exploração" trazida aos autos pela contribuinte (fls. 113). Como se vê, nenhuma das hipóteses ali listadas contempla sua pretensão. Aliás, à míngua de alternativa, teve que classificar suas receitas relativas ao BEFIEX, objeto da controvérsia, na linha "07 – Receita de Exportação Incentivada – BEFIEX **até 31/12/87**".

Ademais, a consulta ao manual de preenchimento da DIPJ 1999 deixa inequívoco que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, o benefício relativo ao BEFIEX sujeita-se a duas restrições cumulativas, a saber: 1) limitado ao IRPJ; e 2) limitado às empresas que tiveram projetos aprovados pela Comissão-Befiex **até o dia 31/12/1987**.

Evidente, portanto, que a pretensão da contribuinte não atende sequer a um desses requisitos, posto que, por um lado, pleiteia a extensão do benefício para a CSLL; e por outro, **seu projeto foi aprovado após aquela data limite**. Acrescente-se que, sem dúvida, essa é a verdadeira razão pela qual a contribuinte argumenta que a origem de seu pedido é pagamento indevido, e não a apuração de saldo negativo da CSLL. Ocorre que, em virtude do entendimento da SRFB de não ser aplicável à CSLL benefícios vinculados ao programa Befiex, as fichas da DIPJ relativas à apuração da CSLL, se corretamente preenchidas, não propiciam a apuração do pretendido saldo negativo.

Por outro ângulo, a teor do inciso I do art. 165 da Lei nº 5.172, de 1966, o contribuinte tem direito à restituição do tributo pago a maior **em face da legislação tributária aplicável.** Em outras palavras, somente existirá indébito se o pagamento ocorrer em desconformidade com a legislação tributária aplicável. Neste caso

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

concreto, entretanto, com relação ao núcleo da controvérsia, **a legislação tributária aplicável** (inciso II do art. 1º da Lei nº 7.988, de 1989) **veda expressamente** a exclusão da base de cálculo da qual resultaria o indébito. Significa, portanto, que o pagamento ocorreu em estrita conformidade com a legislação aplicável.

Assim sendo, a contribuinte não solicita que este Colegiado administrativo reconheça a ocorrência de um pagamento a maior em face da legislação tributária aplicável. A pretensão deduzida, em realidade, é que este Colegiado afaste a legislação aplicável e reconheça que a contribuinte tem direito adquirido de auferir benefício fiscal concedido por legislação revogada. Tal atribuição, em meu modesto entender, se inclui no campo da competência **exclusiva** do Poder Judiciário.

É de se concluir, portanto, que não prospera o inconformismo da contribuinte contra o indeferimento do pedido de restituição de fls. 01/09 e, por conseqüência, a não-homologação das Declarações de Compensação a ele vinculadas."

CÓPIA

Deixo de apreciar as alegações quanto a exigencia de juros de mora sobre a multa de oficio haja vista que penalidade foi exonerada pela DRJ, sendo objeto de recurso de ofício, ora improvido, conforme adiante fundamentado.

`

Recurso de Oficio

A DRF Joinville constatou que o saldo negativo pleiteado pelo contribuinte no PERDCOMP havia sido anteriormente utilizado na extinção de débitos, pelo que declarou inexistente o crédito solicitado e concluiu que a contribuinte agiu de má-fé, ao pleitear um credito já utilizado(fls. 82).

Conforme relatado o contribuinte alegou que erro no preenchimento do pedido, sendo que sua intenção seria restituir o valor declarado como devido, afirmando erro na apuração do tributo.

No julgamento em primeira instância, a turma julgadora concluiu que *"a pretensão da contribuinte era sim utilizar na compensação saldo negativo de CSLL, mas não **aquele** saldo credor no importe de R$ 715.331,59, constante do ajuste espelhado na Ficha 30 da DIPJ apresentada à SRFB (fls. 27), e sim **a diferença (R$ 1.735.065,05) entre aquele saldo negativo original e um novo saldo negativo**, no importe de R$ 2.450.396,64, que **exsurgiria**, na hipótese da exclusão, da base de cálculo, do lucro da exploração decorrente de exportações praticadas no âmbito do BEFIEX... Não é correta, portanto, ainda que todos os elementos então disponíveis a respaldassem, a conclusão de que a contribuinte pretendia **utilizar duplamente o mesmo saldo negativo da CSLL** na compensação de seus débitos tributários."*

Precisa a ponderação do ilustre relator do acórdão recorrido: a contribuinte não agiu de forma correta ao valer-se de PER/DCOMP para solicitar restituição de crédito que não fora reconhecido e sequer ter retificado a DIPJ e DCTF, em absoluta desconformidade com as normas vigentes.

De igual forma, o julgador foi ao cerne da questão ao asseverar que a multa aplicada com fulcro do artigo 18 da Lei nº 10.833, de 2003 por ter a fiscalização entendido que a conduta do contribuinte "amolda-se à hipótese de fraude dada pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964", procedimento tendente a impedir ou retardar a ocorrência da obrigação tributária, está equivocada.

Vejamos novamente o disposto no art. 18 da lei 10.833/2003:

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

> *"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964."*

CÓPIA

Estou também convencido da impropriedade da conduta da contribuinte, ao formular o pedido de restituição pela via inadequada, haja vista que o direito creditório ainda não havia sido reconhecido, ,porém, não é cabivel a aplicação da multa qualificada, haja vista que não restou caracterizada qualquer das hipóteses tratadas no art. 18 acima transcrito.

Assim, nego provimento ao recurso de oficio.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos de oficio e voluntário.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza - Relator

Assinado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Autenticado digitalmente em 22/12/2010 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Impresso em 29/12/2010 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA