

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10979.000116/2002-15  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-003.531 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** DÉBITO DECLARADO EM DCTF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AZEVEDO & APOLO ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 30/09/1997 a 31/12/1997

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

DCTF. COMPENSAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Não configurando débitos confessados, os valores informados em DCTF, cumpre à Fazenda exigí-los mediante lançamento de ofício, inclusive com a incidência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos, conhecer do recurso especial. Vencidas as Conselheiras Maria Teresa Martínez López (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que não conheciam; e, II) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso especial para restabelecer a autuação sem a multa de ofício. Vencidas as Conselheiras Maria Teresa Martínez López, Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(Assinado Digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ - Relatora.

(Assinado Digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração eletrônico n.º 0002457 (Proc. Jud não comprov) às fls. 32/41, decorrente de auditoria interna nas DCTF dos **terceiro e quarto trimestres de 1997**, em que, consoante descrição do fatos, à fl. 35, e anexos, de fls. 36/38, são exigidos, para os períodos de apuração de setembro a dezembro de 1997, por "FALTA DE RECOLHIMENTO OU PAGAMENTO DO PRINCIPAL, DECLARAÇÃO INEXATA", R\$ 3.628,61 de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, com enquadramento legal os arts. 1º e 3º, "b", da Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970, art. 83, III, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 1º da Lei n.º 9.249, de 1995, arts. 2º, I e parágrafo único, 3º, 5º, 6º e 8º, I, da Medida Provisória n.º 1.495-11, de 1996, e reedições, arts. 2º, I e § 1º, 3º, 5º, 6º e 8º, I, da Medida Provisória n.º 1.546, de 1996, e reedições, arts. 2º, I e § 1º, 3º, 5º, 6º e 8º, I, da Medida Provisória n.º 1.623-27, de 1997, e reedições, e R\$ 2.721,46 de Multa de ofício de 75%, com fundamento no art. 160 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 1º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e art. 44, I e § 1º, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos acréscimos legais.

Em sessão plenária de 13 de dezembro de 2007, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário nº 133.526, oportunidade em que se decidiu, "por maioria de votos, em dar provimento ao recurso", conforme Acórdão nº 203-12.681, às fls. 82/87 - D, sob a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/09/1997 a 31/12/1997

Ementa: DÉBITO DECLARADO EM DCTF.

Verificada compensação indevida com débito confessado em DCTF, despiciendo é o lançamento do tributo (principal), devendo a cobrança do crédito tributário, quando for o caso, prosseguir por meio da própria DCTF.

Recurso provido.

Contra esse acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de suposta contrariedade à lei. Confira-se:

*O julgado ora recorrido, data venia, merece reforma, uma vez que enseja grave afronta à determinação legal expressamente definida, constante das Instruções Normativas SRF nºs 77/98 e 460/04, Instruções Normativas nºs 21/97 e 73/97, Lei nº 9.430/96 e art. 142 do Código Tributário Nacional, conforme restará demonstrado a seguir. (...)*

*Assim, configura-se a hipótese de cabimento de recurso especial, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. (...)*

Por outro lado, a PGFN também citou “lições” de acórdãos. Aduz a respeitável Procuradora ao final do recurso interposto que:

*Diante do escólio dos precedentes, é forçoso concluir que não deve ser decretado o cancelamento da autuação. Se não há confissão de dívida respaldada na legislação, é dever do Fisco constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade dos agentes que põem a perder o dinheiro público na eventualidade de a contribuinte ser derrotada na ação judicial.*

Sob o entendimento de que o recurso apresentado atende aos requisitos legais, por meio do Despacho nº 3400-619, deu-se seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Consta do Despacho de admissibilidade o seguinte:

*Seguem abaixo o(s) paradigma(s) apresentados seguidos de suas respectivas*

203-11.781

*PIS FATURAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. PERÍODOS DE APURAÇÃO 01/1997 E 02/1997. VALORES DECLARADOS EM DCTF COM COMPENSAÇÃO. SALDO A PAGAR REDUZIDO. CONFISSÃO DE DÍVIDA NÃO CARACTERIZADA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO. LEI N° 11.051/2004, ART. 25. EXONERAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.*

*No período em que a DCTF considera confissão de dívida apenas os saldos a pagar, os valores declarados como compensados devem ser lançados, sendo a multa de ofício respectiva exonerada em virtude da aplicação retroativa do art. 25 da Lei nº 11.051/2004, que alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 de modo a determinar o lançamento da multa isolada apenas nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.*

102-47.809

*DCTF - CONFISSÃO DE DÍVIDA - SALDO A PAGAR - Somente o saldo a pagar informado na DCTF configura-se em confissão de dívida, que não comporta lançamento de ofício e sim a cobrança desse saldo. Na hipótese de, o contribuinte informar que o débito declarado teria sido integralmente extinto mediante pagamento, que em realidade não foi realizado, correta a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário.*

*verifica-se que restou demonstrada a divergência suscitada quanto a considerar apenas saldo a pagar declarado em DCTF como confissão dívida, e, por conseguinte, quanto ao cabimento*

*do lançamento de ofício nos casos em os valores informados em DCTF estão vinculados a créditos indevidos. Portanto, dou seguimento a esta matéria.*

É o relatório

### **Voto Vencido**

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

#### **ADMISSIBILIDADE**

Este exame preliminar sobre o cabimento do recurso denomina-se juízo de admissibilidade, transposto o qual, em sentido favorável ao recorrente, passará o órgão recursal ao juízo de mérito do recurso.

Conforme exposto no relatório, consta do Despacho de admissibilidade o seguinte:

*Seguem abaixo o(s) paradigma(s) apresentados seguidos de suas respectivas*

203-11.781

*PIS FATURAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. PERÍODOS DE APURAÇÃO 01/1997 E 02/1997. VALORES DECLARADOS EM DCTF COM COMPENSAÇÃO. SALDO A PAGAR REDUZIDO. CONFESSÃO DE DIVIDA NÃO CARACTERIZADA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO. LEI N° 11.051/2004, ART. 25. EXONERAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.*

*No período em que a DCTF considera confissão de dívida apenas os saldos a pagar, os valores declarados como compensados devem ser lançados, sendo a multa de ofício respectiva exonerada em virtude da aplicação retroativa do art. 25 da Lei nº 11.051/2004, que alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 de modo a determinar o lançamento da multa isolada apenas nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio.*

102-47.809

*DCTF - CONFESSÃO DE DIVIDA - SALDO A PAGAR - Somente o saldo a pagar informado na DCTF configura-se em confissão de dívida, que não comporta lançamento de ofício e sim a cobrança desse saldo. Na hipótese de, o contribuinte informar que o débito declarado teria sido integralmente extinto*

mediante pagamento, que em realidade não foi realizado, correta a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário.

verifica-se que restou demonstrada a divergência suscitada quanto a considerar apenas saldo a pagar declarado em DCTF como confissão dívida, e, por conseguinte, quanto ao cabimento do lançamento de ofício nos casos em os valores informados em DCTF estão vinculados a créditos indevidos. Portanto, dou seguimento a esta matéria.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, art.7º, à época vigente, *in verbis*:

"Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais."

Neste caso, o recurso foi inicialmente proposto com fundamento no item I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, mas acolhido no Despacho de admissibilidade, no item II, face ao desfecho final do recurso e comentários (lições) de julgados.

Passo à análise dos requisitos formais do recurso, sob a ótica do art. 7º, item II do RICSRF – acolhido no Despacho de admissibilidade.

Consta do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007

*Do Recurso Especial*

*Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.*

6

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

§ 3º A cópia de publicação de ementa referida no § 2º, quando extraída da internet, deverá ser impressa.

**diretamente da página dos Conselhos de Contribuintes ou da Imprensa Nacional.**

Conforme Despacho de Admissibilidade, a suposta divergência está amparada nos seguintes Acórdãos:

-203-11.781

-102-47.809

Compulsando os autos, com relação aos acórdãos acolhidos como supostos paradigmas inexiste a comprovação mediante a “ **apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas.**”

Além do mais, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Ainda, que o exame do recurso possa ser analisado sob a ótica da contrariedade à lei, também não merece acolhida, conforme análise a seguir:

*O julgado ora recorrido, data venha, merece reforma, uma vez que enseja grave afronta à determinação legal expressamente definida, constante das Instruções Normativas SRF nºs 77/98 e 460/04, Instruções Normativas nºs 21/97 e 73/97, Lei nº 9.430/96 e art. 142 do Código Tributário Nacional, conforme restará demonstrado a seguir.*

*Assim, configura-se a hipótese de cabimento de recurso especial, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

***III - DA NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO DCTF com saldo a pagar zero***

*A r. decisão combatida quer fazer crer que a DCTF apresentada, por si só, já constituiria instrumento de confissão de dívida.*

*Com efeito, em hipóteses deste jaez, de acordo com a sistemática então vigente para este tipo de declaração, segundo a qual só o saldo a pagar era dívida confessada, não houve recolhimento, nem foi constituído o crédito tributário.*

*Nesse sentido, foi editada a IN SRF n.º 2.77, de 24/07/1998, com a redação*

*atual alterada pela IN nº. 460, de 18/10/2004, cuja redação possui o seguinte teor:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/05/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2016 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 29/09/2016

por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRA

ETO

Impresso em 17/10/2016 por CLEUZA TAKAFUJI

*"Art. 12 Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União. (Redação dada pela IN SRF nº 14/00, de 14/02/2000)*

(...)

*Como se vê, de acordo com a norma regulamentar, o saldo a pagar é a parcela que deve ser inscrita em dívida ativa.*

*Neste aspecto, é oportuno que se promova a análise do dispositivo legal trecho a trecho. O parágrafo único do art. 1 da IN SRF nº. 77/1998 rege as hipóteses de indeferimento de PEDIDO de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF n. 21/97, com a redação conferida pela IN SRF 11 2. 73/97.*

*Ora, bem se vê que o caso dos autos não é de pedido de compensação, mas de mera auto-compensação via DCTF, procedimento que 'contrariava o rito previsto legalmente, à época, para a compensação de créditos tributários.*

*O próprio Superior Tribunal de Justiça, reiteradas vezes, registrou que, a partir de 1997, vigia a sistemática de pedido de compensação, sendo vedada a compensação mediante simples ajuste contábil e informação por parte do sujeito passivo.*

*Além disto, não se admite a mescla entre dois procedimentos de compensação. A edição de um novo ato normativo que passa a reger por completo uma determinada situação, como não poderia deixar de ser, implica em revogação tácita do diploma anterior. Veja-se a jurisprudência do STJ sobre o tema:*

(...)

*Nesse passo, como a Lei nº. 9.430/96 exigia o protocolo de requerimento de compensação, cabe observar que a suposta compensação empreendida pela contribuinte não obedeceu aos ditames procedimentais obrigatórios para a operação. De igual modo, é bom mais uma vez frisar, a situação não se amolda à exceção prevista no multicitado parágrafo único do art. 1 da IN SRF nº. 77/98 porque jamais houve pedido de compensação por parte da contribuinte — o que é expressamente referido neste preceito. É também por esta razão que a DCTF apresentada pelo contribuinte não pode ser convertida na declaração de compensação estatuída pela Lei nº. 10.637/02.*

*Com efeito, o Parecer PGFN/CDA/CAT nº. 1499/2005 fez a seguinte consideração sobre o assunto:*

*"[...] É de se entender que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser considerados declaração de compensação, desde o seu*

*protocolo, se observadas todas as demais condições estabelecidas na Lei n. 2. 9.430/96 e legislação correlata".*

*A análise do tantas vezes mencionado parágrafo único do art. 1 da IN SRF nº. 77/1998 já revelou que esta regra normaliza as ocorrências de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF n. 21/97, estabelecendo, a um só tempo, que os débitos decorrentes de compensação indevida serão inscritos em dívida ativa.*

*Como visto, o parágrafo único do art. 1 da IN SRF nº. 77/1998 não se aplica à hipótese em testilha, incidindo na espécie, em verdade, o caput do mesmo dispositivo, que é categórico em determinar que apenas o saldo a pagar constitui confissão de dívida. A interpretação acolhida pela r. decisão recorrida direciona-se no sentido da inutilidade da regra do caput do art. 1º da IN SRF 77/98, fazendo letra morta dos seus comandos acerca do saldo a pagar.*

*É de se reconhecer que, no mínimo, paira uma séria dúvida sobre a natureza de dívida confessada desta DCTF com' saldo nulo, razão pela qual, a prudência, a legalidade e a obrigatoriedade do lançamento impõem a cautelosa manutenção da autuação.*

*Na hipótese dos autos, exsurge que não houve recolhimento do tributo, nem confissão de dívida, razão pela qual o crédito do Fisco permaneceria absolutamente descoberito se não houvesse o lançamento.*

*A jurisprudência administrativa, à luz do acórdão n.º 203-10.006, é uníssona ao reconhecer que deve ser procedida constituição formal do crédito em hipóteses deste jaez, verbis: "[...] Nem todos os valores informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida. Nos termos das IN SRF nº 126/98, somente os valores dos saldos a pagar é que são confessados, não carecendo de lançamentos de ofício para serem cobrados. Diferentemente, valores informados em DCTF para os quais foram vinculados créditos indevidos, de forma a resultar em saldos a pagar nulos, necessitam de lançamentos de ofício". Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005. Processo: 13005.000304/2003-20. Recurso: 126.896. Acórdão n.º 203-10.006".*

*Por fim, para dar ênfase à argumentação, invoca-se passagens de outros julgados proferidos no âmbito do Conselho de Contribuintes que traduzem com notável clareza a tese consubstanciada no presente recurso, de acordo com a qual a DCTF com saldo a pagar igual a zero não constitui confissão dívida e não torna desnecessário o lançamento. Como ensina o eminentíssimo Conselheiro Emanuel Assis: quem apenas informa uma compensação e diz que nada tem a pagar, em verdade, não confessa débito algum.*

*Lições do Acórdão nº. 203-11.781:*

*"O lançamento deve ser mantido, nos valores do principal e juros de mora respectivos, porque no período autuado os valores dos débitos informados em DCTF, quando compensados e com saldos reduzidos,*

*não restavam confessados. À vista do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, à época somente os saldos a pagar informados em DCTF se constituíam em confissão de dívida, sendo passíveis de cobrança administrativa ou de inscrição na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado deve ser acompanhado da multa de mora respectiva, na forma da legislação de regência. [...]*

*Pelo citado artigo não se conclui que qualquer comunicação acerca da existência de crédito tributário permite a cobrança direta do valor informado, sem o regular lançamento. Há de se analisar cada obrigação acessória, nos termos em que instituída e em cada período de apuração, para se saber se os valores do crédito tributário nela declarados estão sendo confessados ou não. Se confessados, é permitida a cobrança sem o lançamento; do contrário, carece do ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.*

*(...)*

*Dante do escólio dos precedentes, é forçoso concluir que não deve ser decretado o cancelamento da autuação. Se não há confissão de dívida respaldada na legislação, é dever do Fisco constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade dos agentes que põem a perder o dinheiro público na eventualidade de a contribuinte ser derrotada na ação judicial.*

#### IV. PEDIDO

*Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja admitido o presente recurso, em razão das divergências apontadas, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o r. acórdão recorrido, restaurando-se o lançamento promovido.*

Veja-se que o recurso está fundamentado apenas em uma das razões de decidir pelo voto vencido. A contrariedade à lei, não trata da outra questão abordada pelo voto vencedor. Confira-se:

*Note-se então que o lançamento de que cuidam estes autos somente foi efetuado por observância ao comando contido no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que impunha a lavratura de auto de infração para*

*formalizar a exigência tributária relativa a diferenças apuradas em DCTF, em virtude de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade de crédito tributário indevidos ou não comprovados.*

*Ocorre que o dispositivo legal em questão foi referenciado no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, prescreve:*

*(...)*

**Em razão do exposto voto no sentido de não conhecer do recurso especial, em face da ausência dos pressupostos legais, quer pelo fundamento da divergência, quer pelo fundamento da suposta contrariedade à lei.**

## MÉRITO

Trata-se de glosa à compensação informada em DCTF complementar relativa ao exercício de 1997, tendo em vista considerar não comprovado o processo judicial nº 95.0001494-7. Em virtude disso, por meio do auto de infração eletrônico, cuja motivação foi "proc. jud. não comprovado" exige-se o PIS compensado, multa de 75% e juros de mora.

O contribuinte procedeu à compensação dos DARFs, informando-o na DCTF, crédito decorrente de sentença judicial transitada em julgado, via da qual teriam sido reconhecidos, em processo movido por Pluma Conforto e Turismo S/A contra a Fazenda Nacional, o direito de restituição de tributos pagos indevidamente, via compensação, e de honorários advocatícios, fixados em 15% (quinze por cento) sobre o montante da condenação.

Tenho me posicionado, em casos semelhantes, pela Nulidade do "lançamento eletrônico" quando não reúne as condições de sua subsistência. Em outras palavras, a questão relevante neste processo, seria, no entender desta Conselheira, verificar se todos os pressupostos de validade do ato administrativo, consubstanciado no auto de infração, foram observados pela Administração Pública. O auto de infração, como todo e qualquer ato administrativo, deve preencher os requisitos legais relativos à competência do agente, ao objeto, à forma, ao motivo e à finalidade, sob pena de nulidade (Lei nº 4.717/95; Lei nº 9.784/99, Decreto nº 70.235/72).

Leciona o doutrinador Hely Lopes Meirelles que:

*"(...) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a*

*realidade o ato é inválido. (...)” (Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).*

No entanto, ainda que superada a questão da NULIDADE, adoto as razões de decidir pela Conselheira Silvia de Brito Oliveira, a seguir reproduzidas:

*A questão que suscitei no julgamento do recurso voluntário, cujo debate conduziu o voto vencedor para o qual fui designada redatora, é atinente ao fato de estar-se aqui tratando de débito confessado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), que, por força do art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, constitui instrumento hábil e suficiente para cobrança do débito ali declarado.*

*Note-se então que o lançamento de que cuidam estes autos somente foi efetuado por observância ao comando contido no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que impunha a lavratura de auto de infração para formalizar a exigência tributária relativa a diferenças apuradas em DCTF, em virtude de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade de crédito tributário indevidos ou não comprovados.*

*Ocorre que o dispositivo legal em questão foi referenciado no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, prescreve:*

*"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses 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."*

*Posteriormente, com o advento da MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, o referido art. 18 passou a exibir a seguinte redação:*

*"Art.18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*§2º A multa isolada a que se refere o **caput** deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

*(...)*

*§4º - Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do §1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicado na forma de seu § quando for o caso.*

*(...)".*

*Observe-se que a constituição de crédito tributário em auto de infração relativo a débito confessado em DCTF ficou restrita ao âmbito do novo modelo jurídico dispensado às compensações tributárias com a instituição de Declaração, de Compensação (DCOMP), com caráter de confissão de dívida, e, ainda, limitado ao lançamento de multa isolada na hipótese de comprovada falsidade de declaração.*

*Destarte, a cobrança do crédito tributário objeto destes autos, deve ter prosseguimento por meio da respectiva DCTF, por constituir confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para cobrança do débito ali declarado, por força do disposto no art. 5º, § 1º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, estando, pois, já resguardado o crédito tributário dos efeitos da decadência, não podendo permanecer o lançamento efetuado, sob pena de duplicidade de cobrança.*

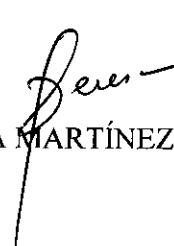
*Pelas razões expostas, voto pelo provimento do recurso, para cancelar a exigência tributária em questão cuja cobrança pode prosseguir por meio da DCTF com os acréscimos moratórios cabíveis.*

#### **CONCLUSÃO:**

Diante do acima exposto, voto no sentido de:

**I- não conhecer do recurso especial, em face da ausência dos pressupostos legais.**

**II - Negar provimento ao recurso da Fazenda.**

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ - Relatora

**Voto Vencedor**

Discordo da Ilustre Relatora, tanto em relação à admissibilidade, quanto também ao mérito.

Não há dúvida que restou demonstrada a divergência suscitada quanto a considerar apenas saldo a pagar declarado em DCTF como confissão de dívida, e, por conseguinte, quanto ao cabimento do lançamento de ofício nos casos em que os valores informados em DCTF estão vinculados a créditos indevidos.

Assim, nos termos regimentais, ficou perfeitamente demonstrada a divergência, razão pela qual, admito o presente recurso especial.

Quanto ao mérito, adoto como razões de decidir do presente voto, pela minúcia e exaurimento da argumentação, as mesmas expostas pelo conselheiro Odassi Gerzoni Filho, relator do presente processo na instância inferior.

Eis o voto, adaptado ao presente recurso:

A interessada é uma sociedade constituída por advogados e, por ter obtido sucesso na causa em que patrocinou em nome de terceiros, obteve do Poder Judiciário um título executivo contra a Fazenda Nacional a título de **honorários advocatícios**. Entende que o artigo 170 do CTN estaria a lhe garantir o direito de efetuar a compensação desse **crédito** com os débitos do PIS/Pasep, ora exigidos, visto que a exigência para que sejam de natureza tributária se referia somente aos créditos da Fazenda para com o contribuinte.

*O artigo 170 do CTN, prescreve:*

*"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e Certos, vencidos ou vencendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública".*

Não se discute que a interessada possui um crédito líquido e certo contra a Fazenda pública; o que deveremos decidir é se esse tipo de crédito contra a Fazenda Pública - honorários advocatícios - fazem parte daqueles que a lei listou como aptos a serem utilizados no encontro de contas que é o instituto da compensação tributária.

Antes, porém, reproduzo excertos do Parecer PGFN/CDN/Nº 638/93, publicado no DOU nº 143; de 29/07/1993, Seção I, págs. 10762-10765, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional, então Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, em que, a despeito de fazer menção aos revogados Códigos Civil e Comercial, esclarece as peculiaridades da compensação regulada pelo Direito Tributário, principalmente a sua submissão à lei geral (CTN) e às leis ordinárias que tratam dos casos em que a mesma é cabível, *in verbis*:

*"Penso não ser acaciano enfatizar que o art. 170 do CTN, como preceito geral do Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da*

*obrigação fiscal o direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo, da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica ou, também regra regulamentar, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deve ocorrer.*

*Do que foi dito, depreende-se que a compensação relacionada ao crédito proveniente de exigência de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário, ao contrário do que sucede com a compensação do regime do Direito Comum, não é obrigatória nem se opera automaticamente."*

Como visto, esta modalidade de extinção do crédito tributário tem aplicação restrita aos casos **expressamente previstos em lei**. Segundo o mandamento transrito, a lei não pode autorizar a utilização de créditos do próprio sujeito passivo contra a Fazenda Pública para a quitação de seus débitos tributários. Ou seja, no caso de o sujeito passivo ter direito ao recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda Pública ele pode optar por compensar esse valor, desde que isso seja permitido em ato legal, não contrário ao CTN.

O primeiro dispositivo legal que versou sobre a compensação foi o Decreto-lei nº 2.287, de 1986, que, à guisa de regulamentar a restituição e o ressarcimento de tributos aos contribuintes, estipulou, em seu artigo 7º:

*Art. 7º A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor da Fazenda Nacional.*

*§ 1º Existindo débito em i nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.*

*§ 2º O Ministério da Fazenda disciplinará a compensação prevista no parágrafo anterior.*

Vê-se, portanto, que a norma trata de uma compensação efetuada de ofício por parte da administração tributária envolvendo obrigatoriamente créditos tributários.

Analizando estas constatações, verifica-se que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados Pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto.

Assim, as instruções quanto à forma de proceder auto compensação vieram com a IN SRF nº 67, de 1992, que, no artigo 2º, dispunha sobre as condições e os procedimentos quando a compensação era realizada por iniciativa própria do contribuinte, sem a participação direta da Receita Federal; e, no artigo 3º, dispunha sobre as condições e os procedimentos quando a compensação dependia de urna solicitação formal endereçada à Receita Federal, que a apreciaria.

Um outro dispositivo foi editado versando sobre a , compensação - a Lei nº 9.250; de 26 de dezembro de 1995 - esclarecendo que a compensação somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional. Entretanto, este não , nos serve para o presente caso, visto que relacionado aos procedimentos de autocompensação.

Em 27 de dezembro de 1996, com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, dois novos dispositivos foram introduzidos nas regras de compensação de tributos:

*Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob a sua administração.*

Observe-se que tal dispositivo, artigo 74, estabelece como condição para a implementação da compensação que o contribuinte faça um requerimento à Secretaria da Receita Federal.

Mas, até aqui, ainda não temos o esclarecimento que buscamos, qual seja, o real alcance da expressão "créditos para com a Fazenda Pública", prevista no artigo 170 do CTN.

O Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, regulamentando o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, enfim, definiu os contornos da expressão "créditos para com a Fazenda Pública", senão vejamos:

*Art 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou resarcimento, com seus débitos tributários relativos' a quaisquer, tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*Parágrafo único - A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante , procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.*

*Art. 2º O sujeito passivo, que pleitear a restituição ou resarcimento de tributos ou contribuições, pode requerer que a Secretaria da Receita Federal efetue a compensação do valor do seu crédito com i débito de sua responsabilidade*

Da leitura dos artigos 1º e 2º, extraímos que a compensação somente será admitida: a) se precedida de requerimento à Secretaria da Receita Federal; b) se se referir a créditos existentes perante a Secretaria da Receita Federal e não perante à Procuradoria da Fazenda Nacional e c) se esses créditos forem decorrentes de restituição ou resarcimento. E, por créditos decorrentes de restituição ou resarcimento, somente podem ser entendidos aqueles relacionados aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

A Instrução Normativa SRF nº 21, de 20 de março de 1997, alterada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, revogou aquela IN SRF 67, de 1992, e previu a apresentação, pelo contribuinte, do Pedido de Compensação, que poderia ser apresentado inclusive após o ingresso do pedido de restituição. Note-se que este último pedido, apesar da denominação, encerra verdadeiro pedido de reconhecimento de crédito do contribuinte.

Eram esses os dispositivos legais que regiam o instituto da compensação à época em que o interessado informou em sua DCTF a compensação de créditos (decorrentes de honorário advocatício devidos pela Fazenda Nacional) com débitos do PIS/Pasep, ora exigidos por meio do auto de infração sobre o qual nos debruçamos.

Assim, tanto em relação à compensação quanto à multa de ofício, a interpretação correta da legislação pertinente não deixa dúvidas sobre a procedência do pedido da procuradora.

O sujeito passivo, embora tivesse informado o seu débito na DCTF, deixou o campo "Salda a Pagar" zerado já que se valera, indevidamente, de uma compensação efetuada mediante o aproveitamento de créditos sem qualquer base legal, conforme já esmiuçado acima.

Assim, somente os valores positivos existentes na rubrica "Saldo a Pagar" é que poderiam ser considerados como confessados e, portanto, não sujeitos à multa de ofício para o caso de se encontrar divergências por parte do fisco.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado.