



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

Processo n° 10980.008016/2003-89
Recurso n° 262.041 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.292 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente BARION INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/12/1998

MULTA DE OFÍCIO. NORMA POSTERIOR SUPRESSORA DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE À CONDUTA OBJETO DA REALIDADE FÁTICA DOS AUTOS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A possibilidade de retroação da norma para beneficiar o responsável é princípio insculpido na Constituição Federal e nas normas infraconstitucionais, notadamente no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional. No caso, as alterações implementadas na Lei nº 10.833/2003 restringiram as hipóteses de aplicação da multa de ofício de 75%, que não mais abrangem a conduta de que trata a realidade fática dos autos. Materializada hipótese em que a lei nova elide ou reduz os efeitos da incidência da norma anterior, necessária a aplicação da retroatividade benigna autorizada pela lei à situação ainda pendente de julgamento definitivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/12/1998

AUDITORIA DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS EM DCTF. COMPENSAÇÃO DOS DÉBITOS DECLARADOS COM VALORES RECONHECIDOS POR DECISÃO JUDICIAL. CRÉDITOS JUDICIAIS INSUFICIENTES. EXIGÊNCIA DOS MONTANTES DEVIDOS.

Legítima a lavratura de auto de infração para exigência das diferenças dos débitos declarados em DCTF, indicados como compensados com créditos reconhecidos judicialmente, mas cujo montante não fora suficiente para a plena quitação da exação declarada.

Recurso a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator.

EDITADO EM: 15/12/2010

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Adélcio Salvalágio, Mara Cristina Sifuentes (Suplente) e Tatiana Midori Migiyama (Suplente). Ausente o conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Curitiba (fls. 200/203), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do Acórdão nº 06-18.897, proferido em 13 de agosto de 2008, abaixo transcrito:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o presente lançamento, para cancelar o crédito tributário de COFINS no valor de R\$ 12.235,60, além da respectiva multa de ofício de 75% e encargos legais correspondentes, bem como manter o crédito tributário de COFINS no valor de R\$ 6.046,72, além da respectiva multa de ofício de 75% e encargos legais correspondentes, devendo ser observado, para fins de quitação do débito, pagamento já efetuado pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente processo do Auto de Infração nº 0005619 às fls. 07/14, decorrente de auditoria interna na DCTF dos terceiro e quarto trimestres de 1998 em que, consoante descrição dos fatos, à fl. 08, e anexos de fls. 09/12 são exigidos, relativamente aos períodos de apuração de agosto a dezembro de 1998, R\$ 18.282,32 de COFINS, além da respectiva multa de ofício de 75% e encargos legais correspondentes.

Às fl. 09/10, no “DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS VINCULADOS NÃO CONFIRMADOS”, constam valores informados na DCTF, a título de “VALOR DO DÉBITO APURADO DECLARADO”, cujos créditos vinculados, informados como “Comp s/DARF – Outros – PJU”, em face da existência dos Processos Judiciais nº 980017302-1 e 980017300-5, não foram confirmados, sob a ocorrência: “Proc Jud não comprovad”. Ainda, à fl. 11, consta valor de débito, referente ao período de apuração setembro de 1998, cujo pagamento informado não foi localizado.

Cientificada da exigência fiscal em 21/07/2003 (AR, fl. 136), a interessada apresentou tempestiva impugnação em 20/08/2003 (fls. 01/04), na qual sustenta a compensação declarada. Quanto ao débito de R\$ 3.701,67, referente ao período de apuração 09/1998, constante do demonstrativo de fl. 11, consta o protocolo de retificação de DCTF juntado às fls. 64.

De acordo com os documentos carreados aos autos (fls. 16/19) e extrato de fls. 138/140, verificou-se que foi reconhecido no Processo Judicial nº 94.0017302-1, em decisão definitiva prolatada antes da lavratura do presente auto de infração, o direito pleiteado pela contribuinte, razão pela qual foi determinada a realização de diligência fiscal (fls. 141/142) para que, observando a determinação judicial, fosse averiguada a legitimidade da compensação reclamada, devendo-se, inclusive, averiguar se tal compensação alcança o débito de R\$ 3.701,67, referente ao período de apuração 09/1998.

A fl. 146/149, foi reiterado o pedido de diligência.

Em decorrência, foi exarado o Termo de Encerramento de fls. 185/187, cuja conclusão foi no sentido de considerar procedente somente a parcela de R\$ 2.768,65 de COFINS, referente ao período de novembro de 1998, tendo em vista a insuficiência do indébito tributário apurado consoante os termos da Ação Judicial nº 98.00173021, bem como o valor total de R\$ 3.278,07 de COFINS, referente ao período de apuração dezembro de 1998, cuja compensação foi vinculada ao Processo Judicial nº 98.0017300-5, vez que foi rejeitado o pleito da contribuinte em decisão transitada em julgado.

Após ser cientificada, em 14/05/2008 (fl. 187), do resultado da diligência, a contribuinte apresentou, dentro do prazo concedido, a manifestação de fls. 189/194, na qual, em síntese, contesta:

1) a cobrança do débito do período de apuração 09/1998, vez que foi compensado ao amparo da Ação Judicial nº 98.0017302-1, conforme consta da DCTF retificadora apresentada em 17/12/1998;

2) a cobrança da parcela mantida, referente ao período de apuração 11/1998, considerando que não houve “excesso de compensação”, mas apenas a utilização do crédito disponibilizado pela sentença judicial, corrigido adequadamente;

3) quanto à cobrança do débito referente ao período de apuração 12/1998, informa que efetuou o respectivo pagamento assim que soube que foi reformada a decisão que permitia a compensação declarada.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, foram acolhidos apenas parcialmente pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Ribeirão Preto, como já dito, julgado procedente em parte o lançamento, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 3ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO. AUDITORIA DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS EM DCTF.

É procedente apenas a parcela do lançamento de ofício de valores apurados em auditoria de informações prestadas em DCTF, cuja extinção espontânea não restar comprovada.

Lançamento Procedente em Parte

Por meio da decisão em tela, a exigência foi reduzida em R\$ 12.235,60, que corresponde à totalidade dos débitos da COFINS de competência dos meses de agosto, setembro e outubro de 1998, além da parcela de R\$ 1.092,51 de competência do mês de novembro de 1998. O valor mantido, equivalente a R\$ 6.046,72, diz respeito à parcela de R\$ 2.768,65, de novembro de 1998, e ao valor de R\$ 3.278,07, referente ao mês de dezembro de 1998.

Cientificada da referida decisão em 15/09/2008 (fls. 207), a interessada, em 14/10/2008 (fls. 210), apresentou o recurso voluntário de fls. 210/219, onde se insurge contra o lançamento aduzindo que, quanto à parte da exigência ainda em discussão, o débito de competência de novembro de 1998 fora compensado com o valor advindo da ação judicial nº 98.00.17302-1.

Quanto ao mês de dezembro de 1998, pelo fato de o crédito tributário já haver sido quitado por pagamento, requer seja o valor correspondente desconsiderado da exigência ora combatida.

Alega, ainda, haver logrado êxito quando do julgamento da ação ordinária nº 98.00.17302-1, e que o crédito judicial devidamente atualizado seria suficiente para quitar, na integralidade, todos os débitos de competência de agosto a novembro de 1998. Às fls. 215 apresenta planilha demonstrativa dos créditos decorrentes do referido provimento judicial.

Finalmente, se insurge contra a exigência da multa de 75%, em vista de seu caráter confiscatório, o que seria expressamente vedado pela Constituição Federal. A multa em tela também seria indevida pelo fato de o crédito reconhecido pela decisão judicial ser suficiente para quitar os débitos exigidos no auto de infração ora sob exame, e, ainda, que descaberia a exigência de multa de ofício ou de juros de mora quando da constituição de crédito tributário para prevenir a decadência.

Diante do exposto, requer seja considerado liquidado o crédito de competência de dezembro de 1998, e ainda, que seja homologada a compensação referente ao mês de novembro de 1998.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Conforme relatado, a lançamento diz respeito a débitos da COFINS declarados em DCTF, mas cuja compensação mediante ação judicial não fora integralmente comprovada.

Antes de adentrarmos na discussão acerca do mérito da contenda, cumpre destacar que, na primeira instância de julgamento, a recorrente não se manifestou sobre o caráter confiscatório da multa de 75%, ou ainda, sobre a ilegalidade da exigência de multa de ofício ou de juros de mora quando da constituição de crédito tributário para prevenir a decadência, questões que aduziu, de forma inédita, nesta instância recursal.

Diante da omissão dos temas em tela na instância *a quo*, discussão nesse sentido, agora, a rigor, está preclusa, uma vez que não pode mais a recorrente inovar para incluir questão que não fora submetida à apreciação da primeira instância recursal.

No entanto, diante dos dispositivos contidos na Lei nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235/72), a tendência moderna é a de se mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no PAF, e isso diante do princípio da efetividade do processo, que tem como norte um processo menos formalista, mais participativo e orientado por um escopo social.

Assim, não me furto a examinar os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo.

Primeiramente, quanto ao efeito confiscatório da multa de 75%, em aduzida ofensa à Constituição Federal, é vedado à instância administrativa negar a aplicação de lei que entenda inconstitucional, visto que tal forma de proceder, quanto aos seus efeitos, em nada divergiria da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, ou por via de exceção, que, como se sabe, é prerrogativa do Poder Judiciário. Se isso fosse possível, estar-se-ia diante de hipótese de atuação do julgador administrativo como verdadeiro legislador negativo, prerrogativa, como já dito, exclusiva do Poder Judiciário, que tem no Supremo Tribunal Federal o guardião principal da Constituição, nos termos do artigo 102, *caput*, da Constituição Federal.

Como se sabe, o julgador administrativo, está, sim, vinculado à legalidade estrita, por força do disposto no artigo 116, III, da Lei nº 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Aliás, especificamente sobre exame de constitucionalidade de norma, o *caput* do artigo 69 do Anexo II do mesmo Regimento veda “[...] aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, admitidas, contudo, as exceções elencadas no parágrafo único do referenciado artigo, dentre as quais não se enquadra a matéria fática examinada.

O disposto acima também está pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Súmula nº 02 do CARF, segundo a qual “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Vale lembrar que a multa em tela somente não seria passível de lançamento se a exigibilidade estivesse suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tivesse ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. Tal hipótese, no entanto, não restou configurada no caso presente.

Todavia, ainda concernente ao lançamento da multa de ofício de 75%, esta, de fato, não deverá prosperar, mas isso em razão da aplicação retroativa do *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de

junho de 2007, posto que o caso em tela não se enquadra na hipótese versada no *caput* desse artigo, abaixo transcrito:

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.

Por sua vez, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, referenciado no citado artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, prescreve o lançamento de ofício das diferenças apuradas em declarações prestadas 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”.

Como se vê, a questão se enquadra no disposto no referido artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35. Assim, deverá ser aplicado ao caso em exame, de forma retroativa, a prescrição objeto do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003.

Com efeito, quanto ao prosseguimento da exigência de penalidade cuja fundamentação legal não mais se encontre em vigência, ou alteração legislativa posterior tenha reduzido sua gravidade, dispõe o artigo 106 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desse modo, tratando-se a espécie dos autos de ato não definitivamente julgado, cuja conduta a lei nova cominou penalidade menos severa que a anteriormente vigente, **entendo que deverá ser afastada a multa de ofício de 75%, mantendo, apenas, a parcela equivalente à multa de mora**, por ser esta mais benéfica.

Quanto à necessidade do lançamento para prevenir a decadência tal ato é de natureza vinculada e obrigatória, a teor do disposto no artigo 142 do CTN.

Nesse sentido, James Marins:

O poder-dever que imprime aos órgãos administrativos tributários a obrigação de realizar o lançamento através da autuação tem como motor a necessidade de paralisação da fluência do prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional e em outras leis esparsas, que corre contra o espaço de tempo hábil conferido à autoridade fazendária para que exerça seu poder-dever de formalizar a obrigação tributária com seu correspondente crédito. Ademais disso, se se tratar de discussão judicial de crédito já formalizado (lançado) aponta-se o risco de prescrição que milita contra o

direito da Fazenda Pública em lançar mão dos instrumentos processuais previstos para o exercício judicial do crédito tributário exequível.

*Nesse tema são de ser adequadamente relevadas as lições clássicas do grande mestre Aliomar Baleeiro: “corre prazo de decadência da obrigação tributária, insuscetível de interrupção, desde qualquer das duas hipóteses do art. 173, mas, se for constituído o crédito tributário correspondente a tal obrigação, passa a correr, daí por diante, o prazo de prescrição, já agora desse crédito. Desde sua constituição definitiva (art. 141) é que passará a marcar os dias contra o fisco, salvo se for interrompido por uma das quatro causas eficientes e taxativas, já vistas no parágrafo único do mesmo art. 174. [Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. **Revista de Direito Tributário**. 9-10/9-24, São Paulo, RT, 1979]*

Com efeito, no nosso regime de Direito positivo consubstanciado no Código Tributário Nacional faz-se impostergável o poder-dever da Administração Fazendária em formalizar o crédito tributário, impondo imperativamente à autoridade fiscal (sob pena de responsabilidade funcional) a obrigação de observar o prazo decadencial previsto em lei para a realização do lançamento (dever de não perpetuar dívidas ou inseguranças), sob pena de que venha a não mais poder realizá-lo validamente por padecer de caducidade.

Assim, não só a Administração Fazendária pode como deve formalizar o crédito em discussão (lançar), sob pena de decadência do direito de fazê-lo, mesmo estando em curso a ação judicial de natureza preventiva (anterior ao lançamento) com o condão de suspender a exigibilidade do crédito (seja por depósito, caução, ou por qualquer decisão judicial para tanto eficiente, liminar, sentença ou acórdão).

Deve formalizá-lo, porém, apenas e unicamente para a precípua finalidade de obstar a decadência. Não é lícito ao Fisco, indo além da mera formalização do crédito, registrar eventuais penalidades ou intentar cobrá-lo promovendo a inscrição em dívida ativa e aforando a respectiva execução judicial, pois o crédito encontra-se em estado de suspensão de sua exigibilidade. Ademais disso, se a suspensão decorrer de ordem judicial, caracterizado estaria seu descumprimento com as penalidades daí decorrentes.

(MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro:** (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética. 2005. p. 221-223)

Relativamente à matéria objetivamente sujeita a análise, tem-se que, originariamente, a exigência correspondia a débitos de competência dos meses de agosto a dezembro de 1998. Por meio da decisão de primeira instância, a exigência foi reduzida em R\$ 12.235,60, correspondente à totalidade dos débitos da COFINS de competência dos meses de agosto, setembro e outubro de 1998, além da parcela de R\$ 1.092,51 de competência do mês de novembro de 1998. Assim, foi mantido o valor de R\$ 6.046,72, inerente a: a) R\$ 2.768,65, de competência do mês de novembro de 1998; b) R\$ 3.278,07, referente ao mês de dezembro de 1998.

Conforme consignado na decisão de primeira instância, o montante de R\$ 3.278,07, de competência de dezembro de 1998, foi quitado pela recorrente em 12/06/2008,

como, de fato, comprova o documento de fls. 197/198, corroborando, pois, a exigência correspondente ao citado período.

De pronto, claro está que tal parcela é legítima, devendo tal valor ser mantido integralmente, incumbindo à unidade preparadora apenas cuidar para que o valor recolhido seja considerado quando for exigido o pagamento dos débitos objeto do presente processo.

A lide, portanto, se restringe à parcela de R\$ 2.768,65, de competência de novembro de 1998.

Quanto a essa parte da exigência, ressalta a reclamante que o crédito reconhecido na ação judicial nº 98.00.17302-1, devidamente atualizado, seria plenamente suficiente para quitar, na integralidade, todos os débitos de competência de agosto a novembro de 1998. Às fls. 215 apresenta planilha onde procura demonstrar a veracidade de seu argumento.

Tais cálculos, no entanto, contrastam com o apurado pela fiscalização, nos termos do demonstrativo de fls. 184, onde está consignado que, de fato, o saldo devedor de competência do mês de novembro de 1998 é de R\$ 2.768,65.

Esse saldo devedor foi obtido a partir da amortização dos créditos favoráveis ao sujeito passivo, que, corrigidos pela SELIC acumulada mensalmente (índices indicados na planilha de fls. 184), redundaram no montante de R\$ 11.988,67. Tal valor, depois de amortizadas as quantias devidas nos meses agosto, setembro, outubro e novembro (neste mês, parcialmente), resultou, justamente, no montante de R\$ 2.768,65 devido no mês de novembro.

Diferentemente, o sujeito passivo parte de um crédito de R\$ 15.798,45, não demonstrando, no entanto, a aplicação dos juros acumulados que redundariam nesse valor. Também não critica fundamentadamente onde a fiscalização teria incorrido em equívoco quando da feitura dos cálculos de fls. 184.

Portanto, não há nenhuma razão para afastar os cálculos elaborados pela fiscalização, motivo pelo qual voto para **dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, no sentido de exonerar, tão-somente, a parcela do crédito tributário correspondente à multa de ofício de 75%.**

Sala de Sessões, em 08 de dezembro de 2010.

Francisco José Barroso Rios - Relator