



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

Processo n° 11080.010793/2003-08
Recurso n° 240.586 Voluntário
Acórdão n° 3803-00.329 -- 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente LABORATÓRIO DO SONO LTDA.
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/03/2003

ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAR APLICAÇÃO DE LEI. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 56

Válida a revogação do art. 6º, III, da Lei nº 07/70 que concedia isenção da COFINS às sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, pelo art. 56, e parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, que estabeleceu a incidência da contribuição para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços a partir de abril de 1997.

COMPENSAÇÃO

Impossibilidade de homologar compensações ante a inexistência de créditos.

MULTA ISOLADA

Deve ser mantida a multa isolada quando o novo texto descrevendo em linguagem diversa a hipótese de incidência vem de abarcar os fatos que substanciam a conduta da contribuinte em seu procedimento de declarar compensações com créditos ilíquidos e incertos.

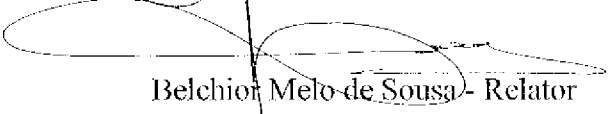
Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, quanto ao recurso voluntário contra a declaração de renúncia à instância administrativa pela concomitância de processos administrativo e judicial, negado provimento à unanimidade; quanto à aplicação isolada da multa de lançamento de ofício, dado provimento por maioria de votos, para cancelá-la integralmente. Vencido o Conselheiro Belchior Melo de Sousa (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.



Alexandre Kern - Presidente



Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Henrique Martins de Lima, Belchior Melo de Sousa (Relator), Daniel Maurício Fedato, Ilélcio Lafeté Reis e Rangel Pennucci Fiorin.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 10.640, de 23 de novembro de 2006, da DRJ/Porto Alegre-RS, fls. 324 a 329, que indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações, em face da manifestação de inconformidade apresentada pela impugnante, fls. 236 a 263.

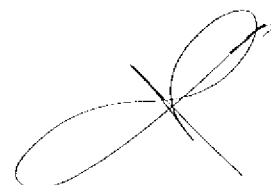
A contribuinte protocola pedido de restituição em formulário, anexa petição em que explica a razão de ser da apresentação do pedido de restituição nesta forma, posto ter que transmitir eletronicamente um pedido para cada DARF de pagamento da COFINS que considera indevido, e transmite declarações de compensação indicando este processo administrativo como a origem do seu crédito. A DRF/Porto Alegre indeferiu a restituição pleiteada e não homologou as compensações, sob o fundamento de inexistência do trânsito em julgado da decisão no processo judicial, com fulcro no art. 170-A do CTN.

Posteriormente, meses após, impetrou o Mandado de Segurança nº 2003.71.00.076236-7, questionando a revogação da isenção concedida às sociedades civis pela Lei Complementar nº 70/91, pela Lei nº 9.430/96, por ser lei ordinária. Mesmo com a falta de provimento de sua petição na primeira instância, a contribuinte continuou efetuando compensações mediante transmissão de DComps eletrônicas.

Contra a contribuinte foi lavrado auto de infração para constituição da multa isolada, com base no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, por ter efetuado compensação indevida vedada por expressa disposição legal, esta o art. 170-A, que exige o trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece o direito ao crédito.

Inconformada, contesta perante a DRJ a falta de análise do mérito do seu pedido, e argumenta que este não está vinculado à ação judicial, sendo distintos os objetos de que tratam a ação judicial e o processo administrativo. Argui que na via judicial discute a inexigibilidade do adimplemento de prestação pecuniária decorrente de obrigação tributária relativa à COFINS e no processo administrativo pretende que se analise a revogação da isenção desta contribuição pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, sustentando a sua impossibilidade por desrespeito ao princípio da hierarquia das leis.

Defende, ainda, o prazo de 10 anos de prazo para pleitear restituição/compensação como prazo prescricional para o exercício do seu direito e a ilegalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.



2

Cientificada da decisão em 08 de janeiro de 2007, irresignada, apresentou recurso voluntário em 31 de janeiro de 2007 em que maneja os mesmos argumentos trazidos na impugnação, acima aduzidos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A decisão da DRJ deve ser mantida, pelo seus próprios fundamentos. Nela defendeu-se a validade da norma contida no art. 56, da Lei nº 9.430/96 e a impossibilidade de se afastar a sua -aplicação sob o argumento de ineficácia da lei revogadora, por ferir a hierarquia das leis.

Julgar a validade de leis sob argumento de base constitucional é defeso também a este Conselho, nos termos do que rege o art. 62, parágrafo único, I, do Regimento Interno.

Por outro lado, o ansio da recorrente não se pode sustentar ao amparo da Súmula 276 do STJ, por ela evocada, segundo a qual *“as sociedades civis de serviços profissionais são isentas de COFINS, irrelevante o regime tributário”*, uma vez que:

a) não deve ser discutida neste processo a questão do regime tributário para ditas sociedades, preconizado pela Lei nº 8.541/92, eis os períodos geradores do crédito não se referem a períodos anteriores a abril de 1997, data do início da incidência da norma do art. 56 da Lei nº 9.430/96;

b) a matéria objeto desta lide, já foi submetida ao STF, e teve julgamento em decisão plenária de 17 de setembro de 2008, que *“...por maioria, desproveu o recurso nos termos do voto do relator...”*. nos recursos extraordinários 377.457 e 381.964, ementado e decidido como abaixo destaco:

Assunto. DIREITO TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COFINS.

“O Tribunal, por maioria, desproveu o recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Eros Grau e Marco Aurélio. Não participou da votação o Senhor Ministro Menezes Direito por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que proferira voto anteriormente. Em seguida, o Tribunal, tendo em vista o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, rejeitou pedido de modulação de efeitos, vencidos os

Senhores Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto. Por fim, o Tribunal, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), acolheu questão de ordem suscitada por Sua Excelência para permitir a aplicação do artigo 543-B do Código de Processo Civil, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Não participou da votação na questão de ordem o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, por ter-se ausentado momentaneamente. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie Plenário, 17.09.2008.

Registre-se excertos de votos no RE 377.457 que sedimentam a posição majoritária daquela Corte sobre a situação específica do direto interesse do presente julgamento:

“Lei Complementar nº 70/91 tem natureza de lei ordinária para os fins específicos da fixação da isenção e, portanto, poderia ter sido revogada, como o foi, pelo art. 56, da Lei nº 9.430/96” (voto Min. Carmen Lúcia) [grifos acrescentados]

“A rigor, como se sabe e a doutrina tem assentado isso de forma majoritária -, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos. Uma lei complementar invadiu, como é o caso sob exame, o âmbito de competência material da lei ordinária, não há que se falar em quebra de hierarquia das leis, como se sustenta no RE sob exame.” (voto do Min. Ricardo Lewandowski). [grifos acrescentados]

Desse modo, a decisão plenária supracitada pacifica a controvérsia quanto à constitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96, e consolida a baliza pela qual este Conselho já pautava seus julgamentos quanto a não afastar a aplicação deste dispositivo legal.

A recorrente refuta a existência de concomitância desta matéria por ela argüida desde o pedido administrativo, e também manejada no pedido judicial. Não obstante tenha apresentado o pedido administrativo meses antes da ação judicial, e ainda que continuasse a declarar compensações ante a negativa de provimento judicial na ação que moveu, **sendo as partes as mesmas em ambos as vias, idêntica a causa de pedir e a pretensão que ao final almeja em ambas, considero que o objeto em lide, em ambos, é o mesmo, não importando quaisquer diferenças de linguagem ou abordagem.**

Prejudicadas as demais matérias pertinentes ao direito subjetivo à compensação a atualização monetária dos créditos.

Quanto ao lançamento da multa isolada, primeiramente, temos que foi objeto de processo autônomo que recebeu o número 11080.007143/2005-39, e que, posteriormente, foi apensado ao presente.

O lançamento funda-se faticamente sobre as diferenças apuradas decorrentes da compensação indevida, por expressa vedação legal fundada em crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, conforme assenta o Termo de Constatação Fiscal, fls. 15 a 20, ela tem fundamento no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Esta disposição legal sofreu diversas alterações modificando as hipóteses de fato em que deve incidir a referida multa. Hoje, o texto da norma é veiculado pela Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, que assim preceitua:

"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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Não obstante ter a contribuinte apresentado pedido de restituição antes mesmo de ingressar com a ação judicial, e mesmo tendo transmitido declarações de compensação posteriormente à negação de provimento ao seu pleito judicial, pretendendo denotar a independência do pedido administrativo daquel'outro, o fato é que o auto de infração foi lavrado com base no art. 170-A do CTN, em vista da concomitância, e é sob essa premissa que ora deve ser analisado o enquadramento deste fato impositivo (compensação indevida por expressa disposição legal) à nova hipótese de incidência veiculada pelo texto alterador, citado.

No texto temos três hipóteses, e são elas relativas:

- a) ao caráter de legitimidade do crédito;
- b) ao estado de suficiência do crédito;
- c) à natureza da ação de declarar falsamente, praticada pela contribuinte.

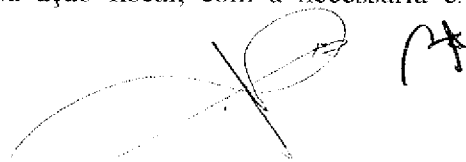
No auto de infração foi considerado que o crédito está fundado numa ação judicial. Deste fundamento decorrem duas situações:

- a) essa ação sequer existia ao tempo do pedido administrativo e da transmissão de parte das declarações de compensação;
- b) posteriormente, há transmissão de DComps mesmo na constância de desprovimento do seu pedido judicial.

Logo, em ambas as situações não se há de falar em falsidade da declaração do contribuinte, pois - à parte os efeitos da sua iniciativa de promover ação judicial (a partir da concomitância deduzida pela Administração) - na sua perspectiva buscava provimentos diferentes em suas proposições nas vias administrativa e judicial. E em ambas havia substrato fático a amparar sua persecução.

A novidade da matéria da nova redação do artigo 18, sob análise, dado, inclusive, seus antecedentes de constantes modificações, e, sobretudo, sua dicção não objetiva requer que se faça uma breve digressão, para que não se proceda a uma aplicação açodada do Direito. Tal redação acresceu à hipótese anterior (falsidade da declaração) as que abordo a seguir. Nessas, enxergo que o texto veiculou dois conceitos abertos, a permitir uma carga de subjetividade tanto na sua delimitação como na análise para enquadramento do fato na hipótese legal.

Quanto à insuficiência do crédito, vejo que este conceito é conformado exclusivamente sobre uma situação de fato na operação conduzida pela contribuinte. Mesmo assim, sinto-o carregado de uma abrangência injustificável, pois um mero erro de cálculo na atualização do crédito ou o débito, pela contribuinte, fará incidir a multa de ofício, por insuficiência gerada. E a inconveniência dessa ação fiscal, com a necessária expedição de



MPF-F, na hipótese de pequenas insuficiências. No caso presente, subjaz ao crédito uma situação jurídica no veio da qual o próprio direito ao crédito é discutido. Portanto, não se há de falar também de insuficiência de crédito.

Quanto ao conceito de legitimidade do crédito, ainda mais complexo; pois é de uma abertura tal que, numa leitura apressada, pode ser aplicado a toda e qualquer situação em que a compensação não for homologada. É praticamente impossível dizer que compensação será legítima diante de uma não homologação. Qual Delegacia da Receita Federal que não homologue compensação fará qualquer juízo de valor sobre a legitimidade da compensação negada para deixar de efetuar lançamento de multa isolada, agora sob a égide da MP nº 472, de 15 de dezembro de 2009? Creio que nenhuma correrá este risco.

É de se notar, ademais, com o uso deste termo, que ele abrange os demais conceitos veiculados por esta norma alteradora da redação do artigo 18 referido, porque qual insuficiência de crédito não maculará como ilegítima a compensação? Sobretudo, quando toda e qualquer insuficiência, sem exceção, deverá ser objeto desse lançamento!? E qual declaração falsa do contribuinte também não dará à compensação essa nódoa?

Desse modo, vejo que bastava o texto dizer que toda compensação não homologada deve carrear consigo lançamento de multa isolada.

Nesse prisma de análise, o texto original, a seguir, é de superioridade marcante em relação ao atual:

“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.”(grifos acrescentados)

Na mesma linha do raciocínio acima expendido, qual crédito não passível de compensação que será legítimo? Nenhum. Qual o de natureza não tributária que o será? Também nenhum. E qual crédito que exsurja dos crimes elencados também o será? De novo, nenhum. Logo, o termo abrange todas as situações originariamente criadas para a instituição da multa isolada.

Objetividade houve na primeira modificação, de igual modo, ofertada pela Lei nº 11.051, de 2004. Nesta, observe-se que a incidência ficou restrita a condutas que ferissem de forma criminosa a ordem tributária:

“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.” (grifos acrescentados)

Ainda sem perder a objetividade, a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrita. Nesta, note-se que se ampliou a abrangência da aplicação da citada multa. Mesmo assim fazendo, está implícito, pela necessidade de comprovação da falsidade da declaração do contribuinte, que a aplicação da penalidade decorre da imputação de uma responsabilidade subjetiva ao contribuinte. Sim, porque não se pode dizer que comprovar falsidade, aqui, conota o mesmo que constatar divergência em informações:

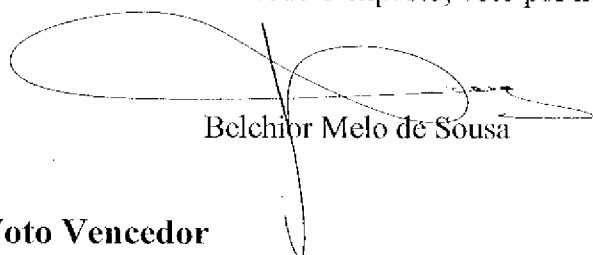
“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”
(grifos acrescidos)

Inobstante a infelicidade do texto, que denota a involução gradativa do itinerário da Administração Tributária, saindo de penalizar com a multa de ofício isolada apenas condutas criminosas para abarcar um leque cada vez maior de comportamentos do contribuinte que resultem em não-homologação de suas compensações, cabe ainda perquirir o sentido do termo “*não confirmada a legitimidade do crédito*”, à luz das disposições legais que davam cobertura à conduta do contribuinte no momento em que efetuou o pedido de restituição cumulado com as declarações de compensação.

Levando em conta que a regência do seu procedimento está no art. 74 da Lei nº 9.430/96, que reza que “*o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*” (grifos acrescidos), esta contribuinte não apurou crédito algum, pois o seu pedido de restituição não estava fundado em crédito líquido e certo, mas na discussão de um direito ao crédito, seja na via administrativa ou na judicial.

Assim, quer entenda a contribuinte que o seu pedido estava baseado em pedido administrativo e não vinculado à ação judicial, ou quer se entenda -- como o fizeram os órgãos de origem e o julgador de primeira instância -- ter havido a concomitância, com o uso do crédito sem provimento judicial transitado em julgado, procedimento expressamente vedado, estes fatos subsumem-se à nova tipologia da infração consubstanciada na expressão “*não confirmada a legitimidade do crédito*”, a impor que se mantenha a multa isolada lançada.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.


Belchior Melo de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator Designado

A autoridade fiscal procedera ao lançamento da multa isolada com base na norma legal impositiva vigente à época, qual seja, o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, em face da

compensação indevida procedida pelo contribuinte, tendo em vista que o suposto crédito se referiria a matéria objeto de decisão judicial não transitada em julgado, em afronta ao art. 170-A do CTN.

Assim dispunha o art. 18 da Lei nº 10.833/2003:

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.

Contudo, tal dispositivo veio a sofrer alteração, restringindo-se, ainda mais, as hipóteses de aplicação da multa isolada, nos seguintes termos:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

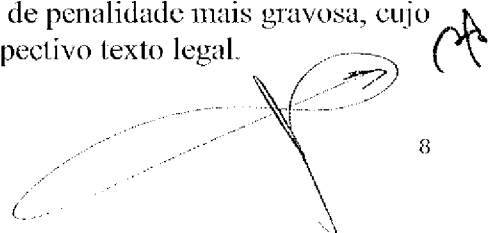
Posteriormente, tal dispositivo veio a sofrer sucessivas alterações, conforme se depreende das transcrições a seguir:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

Conforme acima demonstrado, com a edição da Lei nº 11.051/2004, a multa isolada passou a ser exigível somente nos casos em que se configurassem quaisquer das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), encontrando-se, portanto, a partir daí, excluída a hipótese legal que embasara o lançamento de ofício da penalidade.

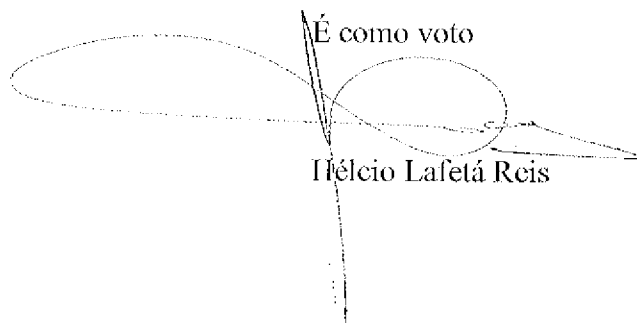
Ressalte-se que as alterações posteriores do citado art. 18, ainda que, em tese, possam ser consideradas restauradoras da hipótese de infração original, não influem no presente julgamento, em face da impossibilidade de retroação de penalidade mais gravosa, cujo comando passa a ser aplicável somente após a vigência do respectivo texto legal.



8

Portanto, em face da alteração legislativa superveniente que alterou a aplicação da multa de ofício, não abrangendo aquela objeto do auto de infração, e tendo em vista o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, "e", do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de ofício inscrita no total do crédito tributário deve ser exonerada pela aplicação retroativa do art. 18 da Lei n° 10.833/2003, com redação dada pela Lei n° 11.051/2004.

É como voto



Hélcio Lafeté Reis

