

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

Processo n° 13007.000030/2003-59
Recurso n° 154.064 Voluntário
Acórdão n° 2101-00.128 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria COMPENSAÇÃO DE IPI
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/01/2003 a 31/01/2003

NORMAS PROCESSUAIS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI SOBRE INSUMOS DESONERADOS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENÚNCIA À DISCUSSÃO DA MESMA MATÉRIA NA VIA ADMINISTRATIVA.

A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica renúncia às instâncias administrativas ou desistência do recurso interposto (Súmula nº 1, do 2º CC).

DCOMP. DECISÃO JUDICIAL. CRÉDITOS POSTERIORES À IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO NÃO AUTORIZADA.

É indevida a compensação de crédito com base em decisão judicial que não reconheceu este direito.

DCTF E DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DÉBITO COMPENSADO INDEVIDAMENTE. MP 2.158-35/2001, ART. 90. DERROGAÇÃO PARCIAL. LEI Nº 10.833/2003, ART. 18. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

A DCOMP apresentada antes de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135/2003, que incluiu o § 6º no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, não constitui confissão de dívida.

A DCTF constitui confissão de dívida da totalidade do débito declarado, independentemente de este estar ou não vinculado à compensação, seja ela certa ou indevida.

O lançamento de ofício dos débitos indevidamente compensados em DCTF só foi obrigatório na vigência do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, isto é, de 27/08/2001 a 30/10/2003. Com a derrogação parcial deste dispositivo, pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a cobrança destes débitos voltou a ser efetuada com base nas DCTF.

Os débitos confessados em DCTF, mesmo na vigência do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, podem ser exigidos pelo Fisco, inclusive por meio de inscrição em dívida ativa e cobrança judicial. Precedentes do STJ.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

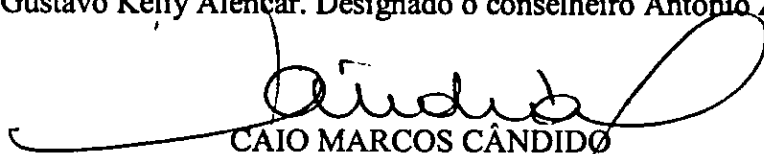
A multa de mora é devida quando presentes as condições de sua exigibilidade. Art. 61 da Lei nº 9.430/96.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais (Súmula nº3, do 2º CC).

Recurso negado.

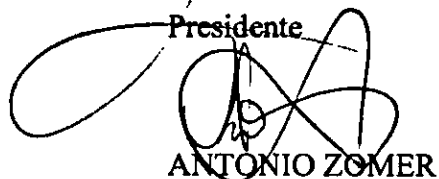
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda seção de julgamento, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Domingos de Sá Filho (Relator) e Maria Teresa Martínez López. No mérito, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso acerca da matéria em discussão concomitante com a apresentada ao Poder Judiciário. E, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Gustavo Kelly Alencar. Designado o conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.



CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente



ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Carlos Atulim e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão da DRJ em Porto Alegre/RS, que manteve o indeferimento e deixou de homologar a Declaração de Compensação apresentada em 30 de janeiro de 2003, para quitação de débito de IPI incluído em DCTF, relativo ao período de apuração de 11/01/2003 a 31/01/2003, vencimento em 30/04/2003, com crédito de IPI decorrente de aquisição de matéria-prima isenta, não tributadas e tributadas com alíquota zero de IPI, utilizadas no processo produtivo, relativo ao período de apuração de 11/01/2003 a 31/01/2003, amparada em decisão judicial obtida por meio de

Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3/RS, conforme Declaração de fls.01/02, a ser compensado com débito da mesma natureza.

A compensação efetuada pela recorrente não foi homologada pela DRF em Porto Alegre – RS, por tratar-se de créditos vinculados decorrentes de decisão judicial que não transitou em julgado, vedação do art. 170-A da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN).

O fundamento para não homologação da compensação pela Autoridade Administrativa, é de que só teria sido reconhecido judicialmente o direito de creditamento do IPI para compensação com débitos do próprio IPI, ainda, assim, apenas em relação aos insumos adquiridos nos últimos dez anos, não tendo sido autorizada a compensação dos créditos de IPI com outros tributos sem obediência das normas que regem a matéria.

A Recorrente na fase inicial pugnou pela atribuição de efeito suspensivo a manifestação de inconformidade pela aplicação da norma contida no art. 151 do CTN, sustentando que a norma processual aplicável é aquela vigente quando da apresentação impugnação, nos moldes do parágrafo 11, do art. 74, da Lei 9.430, 1996, alterada pela Lei número 10.833/03.

Sustenta também que não se aplica ao caso o disposto no art. 170-A do CTN, pois essa norma só é aplicada nos casos das ações judiciais promovidas a partir de 10 de janeiro de 2001, data em que entrou em vigor o referido dispositivo, assim sendo, não alcança o provimento obtido no bojo do Mandado de Segurança impetrado.

Também não se aplica a norma do art. 170-A do CTN, uma vez que não há no comando da sentença autorização nesse sentido. Defende que a sentença proferida no mandado de segurança assegurou o direito de compensar os créditos anteriores limitado aos últimos cinco anos à interposição da ação, decisão que foi modificada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que estendeu para os últimos 10 (dez) anos, e não importou em exclusão de todo o período subsequente.

Demonstra irresignação em relação aplicação da multa isolada, multa de mora e juros de mora, salientando que o direito ao aproveitamento dos créditos decorrem de decisão judicial, não reformada e tampouco modificada por Instância superior, assim como, a multa isolada, que havendo sentença concessiva da segurança a constituição do crédito dar-se-ia com a exigibilidade suspensa, por essa razão é inaplicável as penalidades pecuniárias.

Na fase recursal manteve seu posicionamento jurídico e fático sustentado em sua manifestação de inconformidade, em síntese e fundamentalmente alega que: interpretação equivocada da decisão judicial obtida em relação à compensação, que a decisão judicial obtida transitou em julgado, inaplicabilidade do art. 170 do CTN, multa de mora, juros mora e da multa isolada, por derradeiro requer a reforma total do acórdão, na medida que se mostra conflitante com decisão judicial que autorizou o creditamento IPI em questão, conseqüentemente, homologação das compensações efetuadas.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro DOMINGOS DE SÁ FILHO, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e atender os demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de declaração de compensação para aproveitamento de crédito de IPI decorrente de aquisições insumos isentos, alíquota zero e não tributados apresentada pela empresa sucedida pela empresa Braskem S/A, efetivado com amparo em provimento judicial obtido em ação mandamental, conforme se vê dos autos.

Antes de adentrar no mérito, cabe examinar de ofício se a DECOMP apresentada até 31 de outubro de 2003 pode ser considerada instrumento hábil a constituir o crédito tributário, assim como, se a DCTF, pelo simples ato de sua apresentação constituiria confissão de dívida.

É certo que, os débitos declarados por meio da DECOMP, assim como da DCTF, ambas constitui instrumento hábil e confissão de dívida, suficiente para exigir os créditos tributários reconhecidos nestes documentos.

No caso vertente, a primeira vista, os valores lançados na DCOMP configuraria confissão dívida, dispensando a intervenção do ato administrativo do fisco em apurar a irregularidade, quantificar o quantum devido e o sujeito passivo da obrigação.

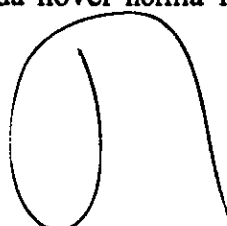
Entretanto, não se pode perder de vista que o sistema constitucional e o ordenamento jurídico vigente entre nós é de maior complexidade e, bem mais engenhoso do que a própria formulação da legislação aplicável ao caso específico.

Portanto, impõe-se a necessidade de verificar a eficácia da legislação aplicável ao tempo da apresentação da referida declaração de compensação e se conferia a DECOMP legitimidade para ser considerada confissão de dívida.

Neste caso entendo, salvo melhor juízo, de que não se trata de matéria incidental, mas sim como o cerne da questão vinculada diretamente à exigência da dívida. Como se sabe, tanto os juízes togados, quanto os demais julgadores, entre estes encontram os administrativos, não podem aplicar a lei ao caso concreto sem antes observar se a norma respeita os princípios e regras hauridos da Constituição, caso contrário estaria a por em risco toda estrutura jurídica construída a duras penas neste país.

A Medida Provisória número 135, publicada em 31/10/2003, promoveu inovação na legislação vigente, com a introdução do parágrafo 6º ao art. 74 da Lei 9.430/96, a partir de quando a declaração de compensação passou a ser considerada confissão dívida.

Neste contexto, é apropriado trazer à baila a orientação editada pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, por meio de Solução de Consulta Interna número 3, que assim disciplina a aplicação da novel norma introduzida no sistema jurídico:



"6. A Declaração de Compensação (Dcomp) foi instituída pelo art. 49 da MP No 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei No 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

7. Cotejando o texto da MP No 66, de 2002, com o da MP no 135, de 2003, verifica-se que a Dcomp, à época em que foi instituída, não tinha o caráter de confissão de dívida. Tal status só lhe foi conferido com a edição da MP número 135, de 2003, cujo art. 17, ao adicionar novo parágrafo 6º ao art. 74 da Lei número 9.430, de 27 de dezembro de 1996, atribuiu à declaração de compensação natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

8. Essa é a interpretação mais consentânea com o Direito, segundo a qual as leis, em princípio, produzem efeitos para o futuro.

9. Portanto, somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP no 135, de 2003, constituem-se confissão dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados."

É de conhecimento geral, que a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, marco norteador do Direito Civil Brasileiro, regula por meio do art. 1º, que a lei começa a vigorar oficialmente após sua publicação. Assim, a publicação revela o modo pelo qual se dá conhecimento a todos da lei editada e marca a sua entrada no mundo jurídico.

Neste passo se revela oportuno lembrar a lição de **GOFFREDO TELLE JÚNIOR**, para ele a norma positiva é, em suas palavras:

"Uma norma social passa a ser considerada norma de garantia e, portanto, norma atributiva ou norma jurídica, no momento em que o governo do grupo a declare como tal. As normas de garantias ou normas jurídicas são vias essenciais ou úteis para a consecução dos objetivos que o grupo tem em mira. Ora, o governo compete, antes de mais nada, no desempenho de sua missão precípua, indicar essas vias, ou seja, declarar para o conhecimento de todos as normas jurídicas e, depois, assegurar pela força, o seu cumprimento." (Filosofia do Direito, São Paulo, Max Limond, V.2, p.468).

Assim, publicidade é o atributo daquilo que, por qualquer motivo, deve ser divulgado, a partir do qual passa gerar seus efeitos, de modo que, mesmo aqueles que não tenha interesse direto no fato tomem conhecimento a respeito, pela notoriedade e divulgação que dela se faz.

Os princípios constitucionais e o ordenamento jurídico, não permite aplicação de uma legislação a fatos pretéritos, essa é a regra geral, pois se assim não fosse estaria em risco a segurança jurídica.

Neste caso está sob exame a aplicação da lei tributária a fatos anterior ao seu evento. Portanto, impõe saber se aplica a lei atual ou por tratar-se de situação jurídica definitiva estava ao abrigo da lei anterior. Se concluirmos que aplica-se a lei tributária vigente e não

aquela que vigia ao tempo da apresentação da declaração de compensação, estamos diante do princípio da irretroatividade.

Os princípios devem ser observados de modo intenso, tanto no campo tributário, assim como é em relação as questões penais por acarretar violação aos direitos fundamentais do indivíduo, é o caso da privação da liberdade.

A aplicação de lei a fato anterior ao seu evento se revela retroativa e fere princípio basilar, assim sendo, não pode ser ignorado pelo julgador, independentemente de manifestação dos interessados, devendo ser conhecido de ofício.

Em relação a irretroatividade no campo tributário, o legislador infraconstitucional tratou do assunto por meio do artigo 105 da Código Tributário Nacional, vedando a sua aplicação, não cabe aqui discussão em relação aos fatos pendentes, pois o direito brasileiro não contempla-os, só considera fato gerador ocorrido ou não ocorrido.

Assim sendo, a aplicação da legislação tributária tem de observar o princípio da irretroatividade estampado no art. 150, III, "a" da Carta da República de 1988. Os casos excepcionais de aplicação desse instituto são àqueles mencionados no artigo 106 do CTN, que não implicam propriamente em retroação, entre esses encontram as leis meramente interpretativa, que dizem respeito à aplicação de lei mais benigna ao contribuinte, que deixa de considerar certos atos como infração e/ou comine pena mais branda.

Portanto, em obediência ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, bem como ao ordenamento jurídico infraconstitucional vigente, que vedam aplicação retroativa das leis, impõe-se reconhecer no caso destes autos que os débitos declarados por meio de Dcomp antes de 31 de outubro de 2003 não configura confissão dívida, assim sendo, deixa de ser neste caso documento hábil a permitir que a Fazenda exija a obrigação sem antes constituir o crédito tributário por meio de lançamento.

Deste modo a Declaração de Compensação – Dcomp - apresentada até 31 de outubro de 2003, não configura confissão de dívida, por essa razão, impõe a Autoridade Fiscal diligenciar no sentido de apurar a irregularidade e constituir o crédito por meio de lançamento e, se for o caso inscrever em dívida ativa.

Assim sendo, por tratar-se de matéria prejudicial ao mérito, conheço de ofício e declaro inexistente o débito incluído em DCOMP efetivado pelo contribuinte até 31.10.2003, em razão de que este documento ao tempo dos fatos estava despido de legalidade para constituir o crédito tributário, por essa razão deixou de ser instrumento hábil para exigir o pagamento do devedor por meio de carta de cobrança.

Em relação a DCTF é sabido que trata-se de documento que representa cumprimento de obrigação acessória, apresentada comunicando a existência do crédito tributário, importa em lançamento fiscal. Também é certo que o simples fato da entrega da DCTF, afasta a decadência relativamente à dívida, em razão da confissão, a partir daí possível efetuar a inscrição em dívida ativa com suporte exclusivo na referida declaração.

Entretanto, há peculiaridade que deve ser observada, no caso deste feito, a DCTF apresentada foi confeccionada com o objetivo de declarar o crédito tributário e ao mesmo tempo compensar por meio de crédito fiscal apurado na contabilidade, cujo saldo resultante deste encontro de contas é igual a zero.

Assim, em que pese a DCTF ter por objeto a constituição do crédito tributário, depende de operação aritmética para tornar certo e líquido o *quantum* devido, pois este mesmo documento depende da inserção de dados necessários cujo resultado aritmético revela se a existência de crédito a favor da Fazenda ou não.

Se a declaração é por excelência ato voluntário do contribuinte, e este simultaneamente aponta um débito e um crédito, resultando em saldo zero, forçoso convir de que tal procedimento administrativo, cujo objetivo é determinar o fato gerador, a matéria tributável, o *quantum* do tributo e a sua legitimidade passiva, implica dizer que não há crédito a favor da Fazenda.

A inexistência de saldo a favor da Fazenda é uma peculiaridade capaz de afastar o entendimento de que o simples fato da entrega da DCTF configura confissão de dívida e o próprio lançamento, suficiente para desprezar a intervenção da Administração no sentido de constituir o crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ examinando situação idêntica a desse caderno, reconheceu que há peculiaridade capaz de afastar o entendimento em relação ao crédito tributário declarado por meio de DCTF, é o que se extrai do voto aqui transcrito:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E FINCOSIAL. CRÉDITO DECLARADO EM DCTF OBJETO DE COMPENSAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. (...)

1- A jurisprudência desta colenda Corte afirma que, uma vez reconhecido o crédito tributário, por meio de DCTF, tal ato equivale ao próprio lançamento, tornando-se imediatamente exigível o débito não pago [...].

2 – Todavia, verifico que há peculiaridade a afastar tal entendimento, in casu, consubstanciada no fato de que o crédito declarado em DCTF foi objeto de compensação pelo contribuinte, devidamente informada ao Fisco, conforme atestado pelo acórdão de fls, de maneira que cabe, em consequência à Fazenda verificar a regularidade da conduta, por meio do devido procedimento administrativo-fiscal. Assim, somente em concluindo pela ilegitimidade da compensação, após o referido procedimento, é que será possível a constituição do crédito tributário respectivo. Precedentes: AgRg no REsp nº 327.626/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 19/12/05; AgRg no REsp nº 641.448/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 01/02/05 e REsp nº 328.727/PR, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 30/08/04.

(AgRg no RESP 801.069/RS, Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJU 26.06.2006)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. COMPENSAÇÃO. DCTF. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1 – Comunicado pelo contribuinte, na Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) que o valor do débito foi quitado por meio de utilização de mecanismo compensatório,

não há porque se falar em confissão de dívida suficiente a inscrição em dívida ativa.

*(RESP 419.476/RS, Min. João Otávio Noronha, 2a Turma, DJU 02.08.2006)”.
Portanto, não se discute que a DCTF possui efeito de lançamento, mas é imperioso, para tanto, que esteja presente todos elementos imprescindíveis, não é o caso nestes autos, pois aqui constata-se a ausência do *quantum* devido do tributo, pois o valor do débito foi quitado por meio da compensação, portanto, não se pode falar em lançamento perfeito e acabado.*

A inexistência de saldo residual que configuraria o débito, não abre espaço para o entendimento de que neste caso, o crédito tributário seria o total do débito informado. Também, inexistente justificativa de que deva prevalecer o débito em decorrência do contribuinte não ter logrado êxito em relação ao pedido de compensação.

O entendimento oposto, ao meu ver, colocaria-nos diante de crédito inconsistente carregado de ilegitimidade substancial ou formal, que certamente pereceria quando submetido ao crivo do Poder Judiciário.

Por tratar-se da eficácia ao ato de lançamento, impõe mencionar os ensinamentos da professora LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, que assim ensina:


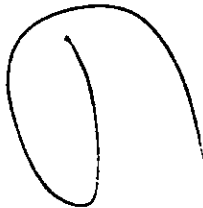
“... é imperioso concluir-se, ao lado de Misabel Derzi, Alberto Xavier, Luciano Amaro, que não se pode inscrever a dívida com apenas a declaração do contribuinte, que pode ser de longo tempo, ter-se desatualizado... Ora, se esse ato dá eficácia ao ato de lançamento, apresenta-se como ato de controle de legalidade. E os atos de controle de legalidade nada podem acrescentar ao ato anterior (por isso a necessidade imperiosa de haver ato anterior), mas apenas lhe atribuir eficácia. (...) Por tais razões, entendo que haveria cerceamento de defesa na hipótese de ser ter inscrito o crédito sem a realização do ato anterior como necessário e natural antecedente. É dizer, haveria violação do devido processo legal.” (Lúcia Valle Figueiredo, *A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento*, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 36, 1998, p. 83 -).

O saldo apresentado na DCTF, sendo igual a zero não configura confissão de dívida.

Assim, reconheço que a DCTF, neste caso, por ausência de saldo devedor em decorrência de que o débito declarado foi objeto de compensação, está despida da condição de confissão de dívida, o que impõe a constituição do crédito tributário por meio de lançamento.

Ultrapassado essas questões, passo examinar o mérito:

As pretensões submetidas à apreciação do Judiciário se referem ao direito de repetir os pagamentos decorrentes da falta de cômputo dos valores de aquisição dos insumos isentos, não-tributados, ou tributados com alíquota zero do IPI, nos últimos 10 (dez) anos e das aquisições futuras.

O pleito foi concedido parcialmente no que tange ao direito de repetir em relação aos últimos dez anos, restringindo aos cinco últimos anos, o que foi modificado pelo julgamento do Tribunal Federal Regional, provendo o recurso para assegurar o direito a contribuinte de aproveitar os dez últimos anos.

Não há dúvida de que decisão judicial assegurou o direito aos créditos de IPI nas aquisições de produtos isentos, não tributados e alíquotas zero, tanto em relação aos últimos 10 (dez) anos, bem como os créditos futuros.

A matéria submetida à apreciação na esfera administrativa tange ao direito de créditos de IPI decorrentes de futuras aquisições e a restrição de compensação autorizada por decisão judicial antes do trânsito em julgado contido no art. 170-A do CTN.

Assim sendo, não vislumbro a existência de concomitância entre a esfera administrativa e judicial. Portanto, não é o caso da aplicação da Súmula número 1, de 26.09.2007, deste Conselho de Contribuintes.

A controvérsia surge em relação à interpretação da parte final da sentença quanto ao aproveitamento dos créditos de IPI referentes as aquisições futuras. O entendimento da Autoridade Administrativa funda-se no fato de não constar da decisão um comando expresso reconhecendo o direito de aproveitamentos dos créditos futuros.

Com toda vênua, entendo ser desnecessário constar no comando sentencial à totalidade dos pedidos formulados. Como se sabe, o Juiz julga procedente (parte ou totalidade) ou improcedente os pedidos, não se julga a ação, bastando, para tanto, que o Julgador mencione àqueles que são negados e os acolhidos parcialmente.

O pleito foi acolhido *in totum*, apenas limitando o aproveitamento do crédito aos cinco últimos anos à interposição do mandado de segurança, esse é o meu entendimento.

No que tange a vedação de compensação de créditos autorizados por medida judicial antes do trânsito em julgado, por vedação do artigo 170-A do CTN, não se aplica ao caso deste caderno processual administrativo, pois trata de provimento judicial concedido antes da vigência do referido diploma legal.

Como se sabe, as sentenças judiciais monocráticas, não transitadas em julgadas, são passíveis de ser modificadas ou anuladas mediante recursos específicos, entretanto, não podem ser cassadas por força de lei editada posteriormente, se assim não fosse, estaria em risco o princípio da segurança jurídica.

Não vislumbro como óbice no caso vertente a restrição do art. 170-A do CTN, portanto, afasto aplicação deste dispositivo, assim como reconheço que a sentença assegurou o direito do crédito IPI das aquisições futuras, benefício este estendido aos dez anos anteriores à interposição do Mandado de Segurança.

A Súmula n. 212 do STJ, assegura o direito de compensação desde que o deferimento tenha ocorrido por meio de sentença, e não por meio de medida liminar, o que restou vedado pela aludida súmula é compensação fundada em liminar.

Além do que, no caso deste caderno processual, o crédito objeto de compensação é de 1999, portanto, anterior ao evento do art. 170-A, introduzido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar número 118/2002. Sendo certo que a compensação tributária, nos termos da jurisprudência do STJ, rege-se pela lei vigente ao tempo

do nascimento do crédito aproveitado e não por aquela vigente quando do efetivo encontro de contas.

Nesse passo é conferir a lição de LEO KRAKOWIAK:

“Com efeito, muito embora a jurisprudência de nossos Tribunais tenha oscilado quanto à determinação de qual a legislação aplicável em se tratando de compensação, se aquela em vigor quando do pagamento indevido ou aquela em vigor no momento da compensação, pacificou-se afinal adotando aquela primeira linha de raciocínio, com se verifica do recente acórdão unânime da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, verbis” 1. As limitações das Leis números 9.037/95 e 9.129/95 só incidem a partir da data de sua vigência. 2. Os recolhimentos indevidos efetuados até a data da publicação das leis em referência não sofrem limitações. 3. Embargos de divergência rejeitados” (Embargos de Divergência em Resp. n. 164.739-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, DJ, 1, 12.02.01). Deste modo, pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça que a compensação de tributos pagos indevidamente se rege pela legislação em vigor à época de cada pagamento, dúvida não há de que o mesmo entendimento deve ser aplicado também à vedação trazida pelo art. 170.A do CTN” (A Compensação e a Correta Aplicação do art. 170-A do CTN, Revista Dialética de Direito Tributário., vol. 68, pág. 82).

Assim sendo, por se tratar de sentença prolatada antes do evento do art. 170-A do CTN, conserva a sua eficácia plena.

No caso dos autos a recorrente tem assegurado o direito de compensar os créditos de IPI de aquisições anteriores à impetração do mandado de segurança, bem como os futuros incidentes sobre as aquisições de produtos não tributados, alíquota zero e isento.

A legislação vigente permite a compensação de crédito de IPI com outros débitos tributários, entretanto, neste caso restou limitado pela sentença, que fixou parâmetro para que o contribuinte pudesse se beneficiar do crédito oriundo das aquisições de matéria primas isentas, não tributadas, ou tributadas com alíquota zero de IPI, que deve ser utilizado para compensar com débitos oriundos da venda dos produtos industrializados, como se vê da parte final do decisão:

“concedo parcialmente a segurança requerida, para o efeito de reconhecer às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matéria primas isentas, não tributadas, ou tributadas com alíquota zero de IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo...”.

No caso vertente a compensação de crédito tributário deu-se com débitos de IPI, portanto, dentro dos limites traçado no comando sentencial.

Por essa razão sou inclinado a dar provimento ao apelo da recorrente em relação ao aproveitamento de crédito de IPI para compensar débitos tributários da mesma natureza.



Dos consectários legais: multa de mora e juros Selic

A cobrança de multa de mora e juros de mora encontra amparo legal no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que assim estabelece, *verbis*:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Sabe-se que a multa de mora não depende da análise de elemento subjetivo para ser aplicada, ou seja, não importa se o atraso ou falta de pagamento ocorreu por culpa ou por força maior. Havendo o vencimento do débito sem que haja o pagamento, incide a multa moratória.

A legalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic é matéria pacificada no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, assim como também é o entendimento de que ao julgador administrativo não compete apreciar a inconstitucionalidade de disposição legal.

Estas matérias foram, inclusive, sumuladas pelo Segundo Conselho de Contribuintes, sendo bastante, para rebater as alegações da recorrente, a transcrição do enunciado das Súmulas nºs 2 e 3, que têm o seguinte teor:

"Súmula nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

"Súmula nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais."

De modo que, a Recorrente não obtendo êxito na demanda judicial, está sujeita a aplicação da norma contida no art. 61 da Lei n. 9.430/96.

Multa Isolada no caso de Compensação Não Homologada.

Em relação aplicação da multa isolada, em que pese ter sido objeto do recurso, não é o caso dos autos, por tratar-se de indeferimento de compensação de crédito.

A penalidade é aplicada quando o sujeito passivo efetua compensação ao arrepio da legislação e essas deixam de ser homologadas pela Autoridade Administrativa, por expressa disposição legal.

No caso destes autos não há pena aplicada com arrimo no art. 18 da Lei 10.833, de 2003. De modo que, as sustentações de que não há base legal para imposição de multa em decorrência modificação no referido dispositivo legal por meio da Medida Provisória numero 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, são desnecessárias pelo fato de inexistir aplicação de penalidade.

Mesmo assim, consoante se vê da leitura do dispositivo mencionado, com a nova redação, o Legislador Ordinário restringiu à sua aplicação a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Portanto, aplicação da norma contida no art. 18 da Lei 10.833/2003, alcança aqueles que praticarem conduta típica passível punição de acordo com o Direito Penal. Configura conduta típica a pratica de fraude, conluio e sonegação com intuito de causar dano a Fazenda Pública.

Entretanto, no caso vertente, trata de direito declarado judicialmente aos créditos oriundos de materiais que não incidiram IPI na etapa anterior, que a Recorrente compensou com débito fiscais, créditos tributários administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos moldes do art. 74 da Lei número 9.430/96.

Em relação a constituição do crédito tributário, é direito da União Federal, mesmo tratando de tributo com exigibilidade suspensa com intuito de prevenir a decadência. Como se sabe a discussão judicial não inibe, por si só, a atividade fiscal, portanto, o mero ajuizamento de ação para a discussão de uma obrigação tributária não constitui em óbice para o sujeito ativo do tributo de fiscalizar o cumprimento da lei, verificando a ocorrência do fato gerador.

No entanto, para que reste inibida a atividade fiscal em relação exigência tributária, faz-se necessário que o contribuinte esteja protegido por decisão judicial, essa por seu turno suspende a exigibilidade.

Assim sendo, não há que se falar em mora. Tanto é verdade que há previsão legal contida no art. 63 da Lei n. 9.430/96, dispõe que o contribuinte incorrerá em mora 30 dias após eventual decisão que modifique a decisão que albergou a suspensão da exigibilidade.

Extraí-se do dispositivo mencionado:

“Art. 63 – Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

Constata-se no caso presente que todo o procedimento de compensação tem amparo em medida judicial, o que por si só afasta a presunção de conduta ilícita ou dolosa da recorrente.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento para afastar a qualidade de confissão de dívida e de instrumento hábil para exigir o pagamento de débito informado DCOMP apresentada pelo contribuinte até 31.10.2003, em razão de que este documento ao tempo dos fatos estava despidido de legalidade para constituir o crédito tributário e exigir o pagamento por meio de carta de cobrança.



Também reconheço que a DCTF, neste caso, por ausência de saldo devedor, uma vez que o débito declarado foi objeto de compensação, está despida da condição de confissão de dívida, impondo a constituição do crédito tributário por meio de lançamento.

Dou provimento, ainda, no sentido de autorizar a compensação pleiteada por tratar-se de compensação de crédito tributário com débito da mesma natureza, autorização concedida por meio de decisão judicial obtida antes do advento do art 170-A do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


DOMINGOS DE SÁ-FILHO

Voto Vencedor


Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Cuido neste voto da parte em que o relator originário foi vencido, ou seja, da preliminar de nulidade da cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada, por falta de lançamento, e da questão da possibilidade de compensação de créditos oriundos de decisão judicial antes do trânsito em julgado da respectiva sentença.

A ora recorrente, BRASKEM S/A, desde 31/03/2003, é sucessora por incorporação, da OPP QUÍMICA S/A, que é a impetrante do mandado de segurança OPP POLIETILENOS S/A sob nova denominação, a qual, antes de ser incorporada, assumira como sucessora a outra impetrante - a OPP PETROQUÍMICA S/A.

1 - Da preliminar de nulidade das cartas de cobrança

Alega a recorrente que os débitos compensados não podem ser cobrados por falta de lançamento de ofício, uma vez que a DCOMP tratada neste processo não constitui confissão de dívida, porque apresentada antes da vigência da MP nº 135/2003, depois convertida na Lei nº 10.833/2003. Alega, também, que a confissão de dívida não se operou nas DCTF, nas quais não foi declarado qualquer valor a título de saldo a pagar.

Embora estas alegações só tenham sido levantadas após a apresentação do recurso voluntário, entendo que as mesmas devem ser admitidas e apreciadas pelo Colegiado, por se tratar de questões de ordem pública. Com efeito, se admitidas as teses da contribuinte, o crédito tributário, mesmo que indevidamente compensado, só poderá ser cobrado por meio de auto de infração, restando indevida a expedição das cartas de cobrança impugnadas pela empresa, tanto na manifestação de inconformidade como no recurso voluntário. 

Passando à análise destas questões, anota-se, primeiramente, que as declarações de compensação - Dcomp constituem confissão de dívida, apta a permitir a cobrança dos débitos indevidamente compensados, conforme disposto nos §§ 6º a 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:



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

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.”

No entanto, como esses parágrafos só foram inseridos no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 135, que foi editada em 30 de outubro de 2003, as suas disposições só se aplicam a partir da publicação desta norma, que se deu em 31/10/2003. Isto porque, sendo a “confissão de dívida” um gravame que a lei nova imputou às Declarações de Compensação, esse atributo não alcança os fatos passados, pois os arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), que regulamentam a aplicação da lei tributária no tempo, proíbem esta retroação.

Desta forma, o crédito tributário em discussão não pode ser exigido com fundamento na declaração de compensação, pois ela não constituiu a confissão de dívida dos débitos indevidamente compensados, já que apresentada em 31/03/2003, antes do surgimento do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, supratranscrito.

No que se refere às DCTF, não há dúvida de que os débitos objeto da compensação não-homologada foram informados neste tipo de declaração. Também não há dúvida, aliás, não é motivo de discussão, o fato de que estas declarações constituem confissão de dívida. O motivo da discussão está no valor alcançado pela confissão: se é a totalidade do débito declarado ou apenas o saldo a pagar, depois da dedução dos valores pagos e/ou compensados pela contribuinte.

Antes de adentrar na análise desta questão, é preciso esclarecer que ao preencher a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, a contribuinte é obrigada a informar, além do débito apurado em cada fato gerador, como efetuou ou está efetuando a sua quitação. Assim, ao referido débito são vinculados créditos, que podem advir de pagamento por DARF, de compensação de pagamento indevido ou a maior feito em período anterior, de outras compensações, autorizadas judicialmente ou não, de pedido de parcelamento, ou de suspensão da exigibilidade por outros motivos.

Só depois de deduzidos todos os créditos vinculados é que se informa o saldo a pagar, que se espera seja sempre zero, pois o prazo de entrega tempestiva da DCTF ocorre após o encerramento do prazo de quitação dos tributos nela declarados, e o contribuinte deve recolher os seus tributos na data de vencimento prescrita por lei. Se não o fizer, informa o porquê do seu procedimento na DCTF, preenchendo as linhas correspondentes aos tipos de créditos vinculados citados no parágrafo anterior.



Entende a recorrente que a confissão de dívida realizada em DCTF alcança somente o valor declarado como saldo a pagar, o que tornaria totalmente inócua as disposições do art. 5º e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/1984, *verbis*:

“Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”

Parece que não há necessidade de grande exercício interpretativo para deduzir que o objetivo do legislador foi eliminar a necessidade de lançamento do crédito tributário declarado pelo contribuinte. E crédito tributário é o total do débito apurado e não o saldo a pagar, advindo de um acerto da dívida informado pelo contribuinte, para evitar futuras cobranças indevidas por parte do Fisco.

Ademais, o saldo a pagar é o resultado de uma simples conta de somar, cujas parcelas são o débito declarado e o total dos créditos vinculados (utilizados para a sua quitação). Se um dos créditos vinculados for glosado, por indevido ou não confirmado, o resultado da conta será alterado, repercutindo num valor maior do saldo a pagar. Assim, quando o Fisco glosa um valor compensado pelo contribuinte, nada mais faz do que aumentar o valor do saldo a pagar em igual montante. Mas esta correção do saldo a pagar só interessa para se identificar a parcela remanescente do débito confessado pelo contribuinte, que deve ser objeto de cobrança administrativa e até judicial, se for o caso.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre entendeu que a confissão alcança todo o débito declarado, conforme se infere da leitura atenta do art. 1º e parágrafo único da Instrução Normativa nº 77, de 24/07/1998, na redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa nº 14, de 14/02/2000, *verbis*:

“Art. 1º 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.

Parágrafo único. Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias



após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento."

Veja-se que a instrução normativa não fala, em momento algum, que a confissão alcança apenas o saldo a pagar. O que se diz é que o saldo a pagar é, em princípio (*caput* do artigo), o que deve ser cobrado pelo Fisco. A norma do Fisco não trata de confissão de dívida mas de cobrança dos débitos declarados em DCTF, sem a necessidade de lançamento de ofício, inclusive no tocante à parte do débito indevidamente compensado, quando se deve ajustar o saldo a pagar declarado (parágrafo primeiro).

O *caput* do art. 1º da IN SRF nº 77/98 determina a cobrança imediata do saldo a pagar, pois contra esta exigência não há contraditório: o contribuinte declara e o Fisco aceita. Se declarou errado o saldo a pagar, o contribuinte pode retificar a DCTF mas nunca impugnar o valor espontaneamente declarado.

O parágrafo único, a seu turno, trata da cobrança da parcela do débito decorrente de compensação indevida, determinando que o encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em dívida ativa deste débito, seja feito somente após decorridos trinta dias da ciência da decisão definitiva que manteve o indeferimento.

Assim, a Receita Federal, antes de efetuar a cobrança dos débitos indevidamente compensados, garante o exercício da ampla defesa ao contribuinte, só remetendo o débito para inscrição em dívida ativa trinta dias após a ciência da decisão definitiva que manteve o indeferimento da compensação na via administrativa.

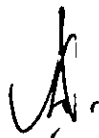
Não é diferente o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que, em reiteradas ocasiões, tem decidido que a declaração do débito em DCTF dispensa a necessidade de lançamento de ofício e permite a cobrança, tanto administrativa como judicial dos débitos declarados. Eis duas de suas decisões mais recentes acerca da matéria, sendo recorrente a Fazenda Nacional:

1) RECURSO ESPECIAL Nº 999.020 - PR (2007/0248760-5). RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA. DJe de 21/05/2008. Ementa:

"TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.



3. *Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.*

4. *Recurso especial não provido.*”

2) RECURSO ESPECIAL Nº 842.444 - PR (2006/0087836-5). Relator: MINISTRA ELIANA CALMON. DJe 07/10/2008. Ementa:

“TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - DECLARAÇÃO NÃO RECUSADA FORMALMENTE - INEXISTÊNCIA DE DÉBITO - CERTIDÃO NEGATIVA OU POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA - CONCESSÃO - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO.

1. *Com relação à possibilidade de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa de débitoS tributários em regime de compensação afiguram-se possíveis as seguintes situações:*

a) *declarada, via documento específico (DCTF, GIA, GFIP e congêneres), a dívida tributária, prescindível o lançamento formal porque já constituído o crédito, sendo inviável a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos daquela;*

b) *declarada a compensação por intermédio de instrumento específico, até que lhe seja negada a homologação, inexistente débito (condição resolutória), sendo devida a certidão negativa;*

c) *negada a compensação, mas pendente de apreciação na esfera administrativa (fase processual anterior à inscrição em dívida ativa), existe débito, mas em estado latente, inexigível, razão pela qual é devida a certidão positiva com efeito de negativa, após a vigência da Lei 10.833/03;*

d) *inscritos em dívida ativa os créditos indevidamente compensados, nega-se a certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa.*

2. *Hipótese dos autos prevista na letra "b", na medida em que a declaração do contribuinte não foi recusada, nem este cientificado formalmente da recusa, de modo que inexistente débito tributário a autorizar a negativa da expedição da certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN.*

3. *Recurso especial não provido.*”

Em ambos os casos, a Fazenda Nacional reclamou, no recurso especial, que as decisões recorridas, prolatadas pelo TRF da 4ª Região, ofendera ao art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124/84, que prescreve que a declaração do contribuinte constitui o crédito tributário, tornando dispensável a formação do processo administrativo de acerto da dívida tributária. O TRF entendera que sem o lançamento de ofício o contribuinte não teria garantido o direito de defesa contra a glosa da compensação, como demonstra a ementa da decisão relativa ao segundo caso acima referido:



"CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. DCTF. COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO.

1. A compensação tributária, declarada em DCTF, acarreta a extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, na forma dos arts. 156, inc. II, do Código Tributário Nacional e 74, § 2º, da Lei 9.430/96.

2. Na hipótese de discordância quanto à compensação levada a efeito pelo contribuinte, cumpre ao Fisco instaurar o competente procedimento administrativo tendente à apuração de eventuais irregularidades. Inexistindo nos autos notícia acerca do mencionado procedimento, mostra-se ilegítima a recusa do Fisco no fornecimento de CND em favor da impetrante.

3. Apelação e remessa oficial improvidas."

Ao contrário do TRF4, o STJ concluiu que a declaração em DCTF constitui a confissão de dívida do débito integral e, caso haja glosa de compensação indicada neste instrumento, há que se garantir ao contribuinte o contraditório em todas as fases de defesa administrativa, sem o que o débito cuja compensação não havia sido admitida não estaria definitivamente constituído.

No caso da recorrente, foi-lhe garantido o direito à ampla defesa por meio da apresentação da manifestação de inconformidade contra a glosa da compensação, a qual foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Contra a decisão da DRJ foi-lhe garantido o direito ao recurso voluntário ora em julgamento. Assim, é certo que ao final da discussão administrativa, o débito em questão estará definitivamente constituído e o Fisco e a Fazenda Nacional estarão aptas a efetuar a sua cobrança, tanto administrativa quanto judicialmente.

Outro ponto da defesa, levantado pela recorrente, funda-se no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que teria obrigado o Fisco a efetuar o lançamento em situações como a presente, nos seguintes termos:

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

Este regramento, no entanto, prevaleceu somente até a edição da MP nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em cujo art. 18 assim se dispôs, *verbis*:

"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.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso.

[...]"

O art. 18 supratranscrito restringiu o lançamento previsto no art. 90 às raras hipóteses nele elencadas, e ainda assim, apenas da multa isolada. O art. 18 da Lei nº 10.833/2003 foi alterado por dispositivos legais supervenientes, porém, na essência, manteve-se a previsão de lançamento, unicamente, da multa isolada.

Durante o curto espaço de tempo em que o art. 90 teve eficácia total, isto é, ainda não havia sido derogado parcialmente, o Fisco efetuou vários lançamentos de ofício de débitos indevidamente compensados em DCTF ou Dcomp. Estes lançamentos, se efetuados até 30/10/2003, não devem ser cancelados, pois tinham amparo legal para ser efetuados. No entanto, a sua existência não desfaz a confissão dos débitos feita nas DCTF. Porém, havendo lançamento de ofício, o Fisco deve efetuar a cobrança dos débitos com base neste instrumento e não nas DCTF.

A partir de 31/10/2003, com a edição do art. 18 da MP nº 135/2003, depois convertida na Lei nº 10.833/2003, o lançamento, mesmo no caso de declarações apresentadas antes dessa data, não mais poderia ser efetuado, por falta de amparo legal.

O art. 18 da Lei nº 10.833/2003 veio registrar em lei o entendimento de que o débito declarado em DCTF prescinde de lançamento para a sua cobrança. A mesma lei, no seu art. 17, ao inserir os §§ 9 a 11 no art. 74 da Lei nº 9.430/96, também registrou o entendimento já existente, de que se deveria garantir ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, nos casos em que a compensação não fosse admitida pelo Fisco. Eis o teor destes dispositivos legais, *verbis*:

"§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)"



De tudo o que se viu até aqui, há de se concluir que a DCTF nunca deixou de constituir a confissão de dívida da integralidade dos débitos declarados. No caso de glosa de compensação, no entanto, como vem decidindo o STJ e já previa a Receita Federal na Instrução Normativa nº 77/98, deve ser garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa administrativa.

Por fim, observa-se que o procedimento de fiscalização está disciplinado em leis processuais. Como parte indissociável deste procedimento, o lançamento previsto no art. 142 do CTN está regulado pelos arts. 9º a 11 do Decreto nº 70.235/72, que é uma lei processual.

Sendo assim, ao procedimento de lançamento aplica-se a lei posterior que tiver instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, a teor do que dispõe do § 1º do art. 144 do CTN, *verbis*:

“ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (destaquei)

Certamente, o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, que dispensou a necessidade de lançamento, no caso de débitos declarados em DCTF, enquadra-se entre as normas citadas neste dispositivo legal, sendo de aplicação obrigatória pela fiscalização.

Desta forma, em situações como a presente, não há fundamento legal para a lavratura de auto de infração. Conseqüentemente, não há qualquer vício de nulidade nas cartas expedidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, para a cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada.

No entanto, a cobrança, seja ela administrativa ou judicial, só poderá ter seguimento quando a decisão administrativa que mantiver a não-homologação da compensação tornar-se definitiva, ou seja, quando se concretizar uma das condições estipuladas pelo art. 42 do Decreto nº 70.235/72.

2 - Da impossibilidade de compensação antes do trânsito em julgado

2.1 - Da inexistência de trânsito em julgado material da sentença

As empresas sucedidas pela recorrente requereram ao judiciário, em 06/07/2000, o direito de aproveitamento do IPI apurado com base nas alíquotas de saída, relativamente às entradas dos últimos dez anos e posteriores ao ajuizamento da ação, para compensação com débitos de IPI e outros tributos administrados pela SRF. Pediram também que a SRF fosse obstada de autuá-las pelo aproveitamento dos referidos créditos e de negar-lhes CND, bem como que os créditos fossem atualizados monetariamente, com a inclusão dos expurgos inflacionários.



A liminar foi indeferida e o direito reconhecido por sentença, proferida em 23/10/2000 e juntada aos autos, foi o de aproveitamento dos créditos dos últimos cinco anos, para abatimento do IPI devido pelas saídas de seus produtos tributados, atualizados monetariamente pela Ufir até 31/12/1995 e pela taxa Selic a partir de janeiro de 1996.

As impetrantes apelaram do prazo decadencial, do indeferimento do direito de compensação com outros tributos e da não obstrução dos atos fiscalizatórios da SRF.

A Fazenda Nacional apelou requerendo o recebimento do recurso com efeito suspensivo e a cassação da segurança concedida por afronta à Constituição, como já defendera na contestação.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em decisão prolatada em 21/03/2002 e juntada aos autos, deu provimento parcial às apelações, **declarando o direito ao creditamento do IPI relativo aos insumos utilizados na produção nos dez anos anteriores ao ajuizamento**, com correção monetária integral, conforme precedentes do tribunal, aplicando-se, a partir de 1º/01/1996, unicamente a taxa Selic.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso extraordinário, o qual, inicialmente, teve o seu seguimento negado por decisão monocrática, depois tomada insubsistente pela Primeira Turma do STF, conforme demonstra a decisão publicada no DJE em 07/02/2008, *verbis*:

“Decisão: Por maioria de votos, a Turma deu provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário para que o extraordinário tenha regular seqüência, declarando insubsistente o ato atacado mediante o agravo; vencidos os Ministros Sydney Sanches, que o desprovia e o Ministro Carlos Britto, que lhe dava parcial provimento em sentido diverso. Não participou, justificadamente, deste julgamento a Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 11.12.2007.”

No recurso extraordinário (RE nº 363.777), a União requer seja declarado inviável o creditamento de IPI sobre os insumos de alíquota zero e os não tributados, bem como seja vetada a correção monetária dos créditos escriturais de IPI.

O referido recurso ainda não foi apreciado pelo STF, porém o Egrégio Tribunal deve decidi-lo na mesma linha de suas últimas decisões, sintetizada na ementa do RE nº 370.682, julgado em 25/06/2007, assim redigida:

“Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.” (grifos acrescidos)

A Procuradoria da Fazenda Nacional, ao analisar a alegação de que teria ocorrido o trânsito em julgado material, concluiu que teria ocorrido o fenômeno em favor do Fisco e não da empresa, com relação aos insumos adquiridos depois da impetração do mandado de segurança e quanto ao pedido de compensação com tributos de outra natureza.



Neste contexto, só se poderia falar em coisa julgada material em favor das impetrantes com relação à aquisição de insumos isentos, adquiridos nos dez anos anteriores à impetração, fato que não tem qualquer implicação no caso tratado nos presentes autos, pois há informação de que as impetrantes não se utilizavam de insumos isentos.

Portanto, resta incontroverso que a sentença proferida em primeira instância, que foi parcialmente reformulada pelo TRF da 4ª Região, ao contrário do que defende a recorrente, encontra-se ainda sem trânsito em julgado, quer formal, quer material, no que pertine aos créditos decorrentes de insumos de alíquota zero e não-tributados.

2.2 – Da inexistência de erro de interpretação na decisão recorrida

Na primeira parte dispositiva da sentença, o juiz disse, taxativamente:

“concedo parcialmente a segurança requerida, para o efeito de reconhecer às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matérias primas isentas, não-tributadas, ou tributadas com alíquota zero de IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo.” (destaquei)

e, na segunda parte, declarou:

“O aproveitamento mencionado fica limitado às operações de aquisição de insumos efetivadas dentro dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, e sobre eles será computada correção monetária segundo a variação da UFIR, até 31/12/1995, e daí até o efetivo aproveitamento segundo o § 4º, do art. 39, da L 9.250/1995.”

Não há outro aproveitamento mencionado, senão aquele constante da primeira parte do dispositivo, não havendo como “interpretar” a sentença de outra forma. Se houve inconformismo, se a sentença foi parcial, deveria a interessada apelar do resultado que não lhe foi favorável.

Não houve, pois, interpretação errônea da decisão judicial por parte da autoridade fiscal, e nem pelo órgão julgador de primeira instância, quanto ao limite do direito reconhecido por sentença, após a decisão do TRF, estar limitado ao creditamento no livro Registro de Apuração do IPI, para abatimento dos débitos deste mesmo imposto, pelas saídas dos produtos fabricados pelas impetrantes.

2.3 – Da compensação de créditos de IPI posteriores à data de impetração do mandado de segurança. Direito não reconhecido pela decisão judicial.

Se o direito reconhecido pela decisão judicial não alcança os créditos utilizados na compensação tratada nos presentes autos, já que decorrem de insumos adquiridos em período posterior à data de impetração do mandado de segurança, não tem qualquer implicação no presente caso a limitação imposta pelo art. 170-A do CTN.



Não bastasse este fato, a questão da incidência ou não da limitação imposta pelo art. 170-A do CTN consta do voto proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como se pode ver nos excertos a seguir transcritos:

Ressalto, outrossim, que o disposto no 170-A do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da sentença, somente é aplicável a pagamentos indevidos realizados após a vigência desse dispositivo, em face das regras do direito intertemporal.
(grifos acrescidos)

Desta forma, no presente caso, é indevido o aproveitamento dos créditos, seja em razão de não estarem abrangidos pela sentença (o que já é motivo suficiente para denegar o pedido de compensação), seja porque o TRF da 4ª Região determinou a aplicação da limitação imposta pelo art. 170-A do CTN aos créditos posteriores à data de vigência da Lei Complementar nº 104/2001.

Conseqüentemente, não merece qualquer reparo a decisão recorrida, quando decidiu pela não homologação das compensações efetuadas pela recorrente.

Conclusão

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da cobrança dos débitos indevidamente compensados, posto que confessados em DCTF e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


ANTONIO ZOMER



