



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

Processo nº 13007.000124/2003-28
Recurso nº 156.082 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.111 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria DCOMP
Recorrente BRASKEM S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE OPP QUÍMICA S/A)
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

DCOMP. COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO NÃO AUTORIZADA. INCIDÊNCIA DO ART. 170-A.

É indevida a compensação de débito com base em decisão judicial que não autorizou o exercício deste direito antes do seu trânsito em julgado.

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 a partir 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, 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.

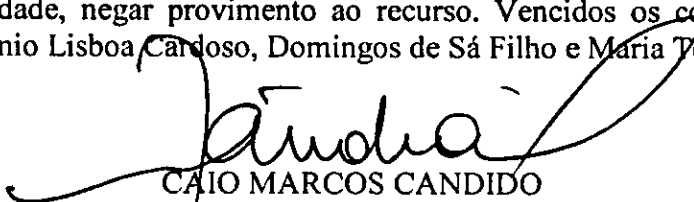
A multa de mora é devida quando presentes as condições de sua exigibilidade. Art. 61 da Lei nº 9.430/96.

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 nº 3, do 2º CC).

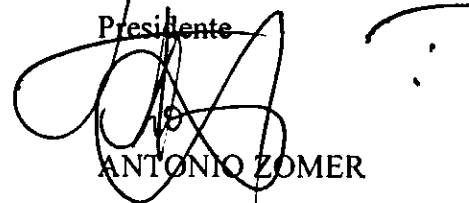
Recurso negado.

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, rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martinez López. No mérito, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso acerca da matéria em discussão concomitante com a apresentada ao Poder Judiciário. E, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martinez López.


CAIO MARCOS CANDIDO

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator

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

Relatório

Trata este processo de Declaração de Compensação apresentada pela OPP QUÍMICA S/A em 16/04/2003, para quitação de débito de IPI, relativo ao período de apuração de 01/04/2003 a 10/04/2003, com crédito presumido de IPI calculado sobre insumos desonerados do imposto, adquiridos no período de 01/08/1999 a 31/08/1999, cujo direito estaria amparado em decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3/RS.

O MS foi impetrado em 06/07/2000 pelas empresas OPP PETROQUÍMICA S/A e OPP POLIETILENOS S/A e o direito declarado pelo TRF da 4ª Região alcançou os créditos decorrentes dos insumos utilizados na produção nos últimos dez anos, ou seja, no período de 06/07/1990 a 06/07/2000.



A DRF em Porto Alegre - RS não homologou a compensação efetuada pela contribuinte, com fundamento no art. 170-A da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), porque a decisão judicial que daria amparo à utilização dos referidos créditos ainda não havia transitado em julgado.

Consta do despacho decisório que a decisão judicial autoriza apenas o creditamento do IPI na escrita fiscal da empresa, para compensação com débitos do próprio IPI, e ainda assim, apenas em relação aos insumos adquiridos nos últimos dez anos, não tendo autorizado a compensação dos créditos passados com outros tributos administrados pela RFB antes do trânsito em julgado da respectiva sentença e nem a utilização de créditos posteriores à data de impetração do mandado de segurança.

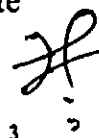
Irresignada, a BRASKEM S/A, que incorporou a OPP QUÍMICA S/A, a qual, por sua vez, sucedera as impetrantes do mandado de segurança, apresentou manifestação de inconformidade, na qual, após requerer a suspensão da exigibilidade do débito compensado, apresenta as suas razões de defesa, que podem ser assim sintetizadas:

- a Receita Federal, ao interpretar a sentença como tendo garantido o direito de aproveitamento, apenas, dos créditos anteriores à impetração do mandado de segurança, incorreu em erro tanto fático quanto jurídico. Erro fático, por inexistir nos autos qualquer negativa do direito em questão, quer na sentença, quer no acórdão do TRF da 4ª Região; e erro jurídico, por tal interpretação contrariar a própria natureza do mandado de segurança, que tem por escopo a urgente proteção de direito legítimo do administrado, afastando do mundo jurídico o ato que lhe impede de exercê-lo momentaneamente e no futuro. Ao fundar-se nesta premissa, a decisão estaria viciada de nulidade. Quanto aos efeitos do mandado de segurança e sua natureza, traz à colação ensinamentos da doutrina e precedentes jurisprudenciais;

- a existência de decisão transitada em julgado materialmente a seu favor impossibilita a cobrança do crédito tributário, porque a Fazenda Nacional interpôs agravo regimental, recorrendo apenas parcialmente da decisão monocrática do STF, que não conheceu de seu recurso extraordinário, não atacando o mérito integral das decisões favoráveis à empresa, limitando-se a rediscutir o direito ao crédito na aquisição de insumos não-tributados (NT), a incidência de correção monetária e a definição da alíquota aplicável na apuração dos créditos objeto da lide. Em razão disso, entende que o direito ao creditamento relativo aos insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero já é matéria decidida, não sendo mais passível de reforma. Reforça seu entendimento através da exposição de ensinamentos doutrinários e em disposições legais sobre a coisa julgada;

- a aplicação do art. 170-A do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, aplica-se exclusivamente às ações judiciais impetradas a partir de 10 de janeiro de 2001, data em que entrou em vigor o referido dispositivo, não atingindo o mandado de segurança por ela impetrado, que é anterior. Este entendimento está de acordo com a jurisprudência do STJ, conforme julgados que apresenta;

- obsta, igualmente, a incidência do art. 170-A do CTN sobre o caso em foco, o fato de este dispositivo ter surgido quando já existia decisão judicial, cujo teor não pode ser modificado por norma superveniente. Entender de outra forma implicaria em outorgar eficácia retroativa a essa norma, em desacordo com o sistema jurídico pátrio, que consagra o princípio da irretroatividade normativa, admitindo-a em hipóteses pontuais, como a das leis meramente interpretativas, que não é o caso. Apresenta excerto doutrinário nesse sentido;


3

- a autoridade administrativa não pode modificar a decisão judicial ou agregar comandos nela não contidos, já que inexiste na sentença previsão de aplicação do art. 170-A do CTN, conforme disposições dos arts. 468 e 469 do CPC e posicionamentos da doutrina que traz à colação;

- somente o competente recurso à autoridade de superior grau hierárquico, no caso, o TRF da 4ª Região, poderia desconstituir, reformar ou anular a decisão de 1ª instância, poder este vedado à via administrativa;

- a execução provisória da sentença que conceder o mandado não comporta recurso com efeito suspensivo, conforme jurisprudência do STJ e doutrina que cita, realçando que a pretensão da Fazenda Nacional, de suspender a compensação imediata dos créditos, foi duplamente denegada nos recursos por ela interpostos;

- os pareceres lavrados, a seu pedido, pelos professores Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim, Ovídio Baptista e Roque Antônio Carrazza ratificam seu entendimento sobre a matéria em discussão, reconhecendo a autorização para imediata compensação dos créditos, a não aplicação do art. 170-A do CTN ao caso e a ocorrência do trânsito em julgado material;

- o direito de aproveitamento dos créditos sobre os insumos desonerados decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, que emerge do § 3º do art. 153 da CF/88. A não permissão do direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero desnaturaria a exoneração tributária intentada, pois na saída do produto tributado ao qual se incorporam, a exação incidiria sobre o valor dos ditos insumos, anulando-a. Ampara seus argumentos nas lições de diversos doutrinadores pátrios e cita a posição do STF, dizendo que está pacificada naquela corte jurisprudência que reconhece o direito ao crédito em relação aos insumos isentos e sujeitos à alíquota zero. Tal orientação do pretório excelso deve ser seguida pela SRF, por força do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, cujo teor transcreve.

Pugna, ainda, pelo expurgo da multa de mora e dos juros de mora, reafirmando que todas as decisões proferidas no processo judicial, garantindo o seu direito ao aproveitamento dos créditos pleiteados, não foram objeto de reforma, encontrando-se em pleno vigor até a presente data. Assim, por estar amparada em provimento judicial, aduz que não poderia ser considerada em mora, reproduzindo dispositivos do Código Civil e excertos doutrinários a respeito desse instituto. Afirmar, ainda, que a sentença suspendeu a exigibilidade dos tributos na mesma medida em que reconheceu o direito aos créditos do IPI, reproduzindo o *caput* e § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96 e citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do STF.

Por fim, pede o acolhimento da manifestação de inconformidade, a reforma do despacho decisório e o cancelamento das cartas de cobrança.

A DRJ em Porto Alegre – RS manteve a não-homologação da compensação e a cobrança dos débitos indevidamente compensados, em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.



COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. TRÂNSITO EM JULGADO A compensação como forma de extinção do crédito tributário exige que os créditos apurados pelo sujeito passivo gozem de certeza e liquidez. Em se tratando de créditos decorrentes de ação judicial, há necessidade do trânsito em julgado e da liquidação da decisão que os reconheceu. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. A exigência da multa de mora e dos juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. A propositura pelo contribuinte de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal, implica a renúncia da discussão na esfera administrativa, tornando-se nela definitiva.

Solicitação Indeferida"

No recurso voluntário, a empresa repisa as mesmas razões de defesa, acrescentando que houve equívoco do órgão julgador de primeiro grau, porque, mesmo estando vinculado ao Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional que reconheceu o direito às compensações, ignorou-o por completo.

Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido, para o fim de homologar as compensações, cancelando-se, por conseguinte, as cartas de cobrança dos débitos compensados.

Com relação ao último pedido, a empresa argüiu perante este Colegiado, após a apresentação do recurso voluntário, como questão de ordem pública, que a cobrança intentada pela DRF é indevida, porque as declarações de compensação apresentadas antes de 31/10/2003 não constituíam confissão de dívida, a teor do disposto na Lei nº 10.833, de 2003.

No presente caso, acrescenta, também não houve confissão da dívida nas DCTF, porque nelas os débitos foram quitados por compensação, não sendo declarado qualquer valor a título de saldo a pagar. Defende que nestas declarações só o saldo a pagar constitui confissão de dívida, de modo que o Fisco, se quisesse cobrar os referidos débitos, deveria ter providenciado o competente lançamento de ofício. Sem este, conclui que a compensação deve ser homologada e os débitos extintos, tendo em vista que já se operou a decadência quanto à possibilidade de lavratura do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar na análise de mérito, convém esclarecer que a ora recorrente, BRASKEM S/A, desde 31/03/2003, é sucessora por incorporação, da OPP QUÍMICA S/A, que é a impetrante OPP POLIETILENOS S/A sob nova denominação, a qual,



antes de ser incorporada, assumira como sucessora a outra impetrante, a OPP PETROQUÍMICA S/A.

Além da alegação de que o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional lhe teria sido favorável, as questões em litígio, necessárias e suficientes para a formação do convencimento deste julgador, são as seguintes: (1) existência de decisão transitada em julgado materialmente, favorável à recorrente; (2) erro da Receita Federal ao afirmar que o pedido teria sido negado para o futuro; (3) inaplicabilidade do art. 170-A do CTN ao presente caso; (4) impossibilidade de exigência de multa de mora e dos juros de mora, uma vez que a conduta da recorrente teria sido pautada em expressa determinação judicial e inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa Selic; e (5) necessidade de lançamento dos débitos indevidamente compensados para viabilizar a sua cobrança administrativa ou judicial.

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 tornada 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
Cármem 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 presente 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 – 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 lhe foi desfavorável.

Não houve, pois, interpretação errônea da decisão judicial por parte da autoridade fiscal, e nem pelo órgão julgador de primeira instância, quanto ao fato de o 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.

3 - Da limitação à compensação imposta pelo art. 170-A do CTN

Se a decisão judicial só autorizou o creditamento no livro Registro de Apuração do IPI, para abatimento dos débitos deste mesmo imposto, qualquer outra forma de compensação dos referidos créditos submete-se às normas que regem a compensação administrativa, ou seja, às Instruções Normativas SRF nºs 21/77, 33/99 e 210/2002.

As normas citadas não autorizam a compensação de créditos decorrentes de decisão judicial, antes do seu trânsito em julgado, sendo patente a incidência, no caso, da limitação imposta pelo art. 170-A do CTN, *verbis*:

“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

Não resta dúvida de que a compensação dos créditos fictos de IPI, sob outra forma que não a do creditamento no livro de apuração, para abatimento dos débitos do próprio imposto, não encontra qualquer respaldo legal ou judicial.

Conseqüentemente, não merece qualquer reparo a decisão recorrida, quando decidiu pela não-homologação das compensações dos créditos fictos com débitos do próprio IPI, intentadas fora do livro de apuração, via DCTF ou Dcomp.

4 – 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."

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 se deu por culpa ou por força maior. Ocorrendo 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 o é o entendimento de que ao julgador administrativo não compete apreciar a alegação de inconstitucionalidade de disposição legal.

Estas matérias foram, inclusive, sumuladas pelo Segundo Conselho de Contribuintes, sendo bastante, para rebater as alegações da recorrente, a transcrição dos enunciados 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."

Portanto, o débito indevidamente compensado deve ser exigido com os consectários legais, expressamente previstos em lei.

5 - Da alegação de que os débitos não podem ser cobrados sem lançamento de ofício

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.

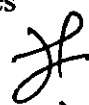
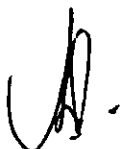
Desta forma, em situações como a presente, não há fundamento legal para a lavratura de auto de infração. Conseqüentemente, não há qualquer vício de nulidade nas cartas expedidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, para a cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada.

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.

6 – Das demais alegações do recurso voluntário

Alega a recorrente que o direito de aproveitamento dos créditos fictos seria decorrência lógica do princípio constitucional da não-cumulatividade. Mas este é exatamente o fundamento jurídico em que se apóia o mandado de segurança impetrado pelas empresas OPP POLIETILENOS S/A e OPP PETROQUÍMICA S/A.

A opção pela discussão na via judicial obsta a apreciação da mesma matéria na via administrativa, consoante a Súmula nº 1 deste Segundo Conselho, redigida nos seguintes termos:



"Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo."

De nada adianta, portanto, a alegação da recorrente de que o mérito do direito ao crédito de IPI é decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade, conforme já decidiu o STF, porque esta matéria não será objeto de apreciação por parte deste Colegiado.

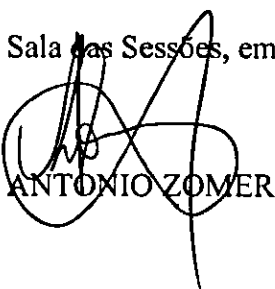
Pugna a recorrente pelo acolhimento dos pareceres emitidos por professores e doutrinadores de escol, como suporte à sua defesa. No entanto, nada do que neles se contém é capaz de ilidir as conclusões a que se chegou no presente voto.

Também não assiste razão à recorrente quando aduz que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional teria reconhecido o seu direito de realizar as compensações, até porque, após a vigência da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o art. 170-A no CTN, o art. 12 da Lei nº 1.533/51, que rege o mandado de segurança, não mais prevalece em matéria tributária.

Conclusão

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


ANTONIO ZOMER