



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

Processo nº 13007.000180/2003-62
Recurso nº 156.136 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.137 – 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: 01/05/2003 a 10/05/2003

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.

COMPENSAÇÃO COM BASE EM PROVIMENTO JUDICIAL. ARTIGO 170-A.

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.

CONSECTÁRIOS LEGAIS: MULTA DE MORA.

Devida quando presentes as condições de sua exigibilidade. Artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3, do 2 CC:

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.

Recurso negado.

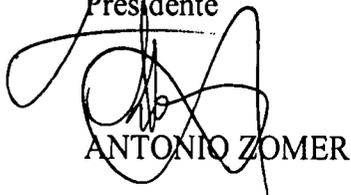
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os conselheiros Maria Teresa Martinez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar e Domingos de Sá Filho. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor. No mérito, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso acerca da matéria em discussão concomitante com a apresentada ao Poder Judiciário. E, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Domingos de Sá Filho.



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 declaração de compensação para aproveitamento de créditos a título de IPI decorrente de aquisições isentas, alíquota zero e não tributadas ocorridas entre 01/04/2003 a 30/04/2003, amparada no processo judicial nº 2000.71.00.018617-3/RS, para compensação com débito de IPI relativo ao período de apuração de 01/05/2003 a 10/05/2003.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida:

“A interessada manifesta sua inconformidade com o Despacho Decisório do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre/RS de fls. 68/9, que não reconheceu seu direito creditório e não

homologou a compensação por ela declarada nas fls. 01/02, no valor de R\$ 83.022,09.

A decisão atacada fundamentou-se no fato de os créditos, oferecidos pela interessada para contrapor aos débitos, serem decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, em desacordo com os arts. 170-A do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pelas Lei nº 10.637/02 e 37 da IN SRF nº 210/02; e, porque os mesmos créditos não estão amparados na referida decisão judicial que reconheceu o direito apenas em relação aqueles apurados nos dez anos anteriores ao ajuizamento, tendo sido procedido seu estorno na escrita fiscal da interessada 34/39.), tudo nos termos do relatório de ação fiscal e despacho de fls. 44/62.

Devidamente cientificada da decisão e intimada da cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada, a interessada, no devido prazo e por meio de seus procuradores, expôs as razões de sua inconformidade às fls. 73/141, sintetizadas a seguir.

Após breve descrição dos fatos, pugna inicialmente pela atribuição de efeito suspensivo à presente manifestação de inconformidade por força do art. 151 do CTN, ainda que a legislação vigente à época das compensações (art. 74 da Lei nº 9.430/96) assim não previsse, colacionando acórdãos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido. Vem, ainda, reforçar sua tese com as regras de aplicação da lei no tempo estabelecidas na Lei de Introdução ao Código Civil, que diz se aplicarem subsidiariamente em matéria tributária, defendendo que deve ser aplicada a lei vigente no momento da interposição do recurso, citando jurisprudência do STJ nessa vereda. Assim, conclui, que a norma processual aplicável é a vigente quando da apresentação da inconformidade com a decisão administrativa prolatada, o que se deu já na vigência do § 11, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, acrescido pela Lei nº 10.833/03.

Preliminarmente alega da nulidade da decisão administrativa, nos termos da legislação que transcreve, dizendo que a carta cobrança foi endereçada à OPP Química S/A, quando ela Braskem S/A, por tê-la incorporado, é quem responde pelos tributos por aquela devidos até a data da incorporação, o que invalida de forma insanável aquele ato administrativo.

A seguir diz que a Receita Federal, ao interpretar a sentença concessiva da segurança como tendo garantido seu direito ao aproveitamento dos créditos guerreados tão somente em relação àqueles anteriores à impetração do mandado de segurança, não tendo nenhum efeito quanto ao futuro, incorreu em erro tanto fático como jurídico. Erro fático por inexistir nos autos qualquer negativa do direito em questão, dada à clareza, quer da sentença em reconhecê-lo quer do acórdão do TRF da 4ª Região em confirmá-lo; e, jurídico, por tal interpretação contrariar a própria natureza do mandado de segurança cujo escopo é a

urgente proteção de direito legítimo do administrado, afastando do mundo jurídico o ato que lhe impede de exercê-lo momentaneamente e no futuro. Diz que, por fundar-se numa premissa falsa, a decisão está viciada de nulidade. Quanto aos efeitos do mandado de segurança e sua natureza traz a colação ensinamentos da doutrina e precedentes jurisprudenciais.

Na seqüência, alega que a existência de decisão a seu favor transitada em julgado materialmente (sublinhado no original), impossibilita a cobrança do crédito tributário. Diz que a interessada teve garantido seu direito em todas as instâncias judiciais, e que a Fazenda Nacional, num último esforço, interpôs agravo regimental, recorrendo apenas parcialmente (grifado no original) da decisão monocrática do STF que não conheceu de seu recurso extraordinário. Refere que, no agravo, a Fazenda Nacional não atacou 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 seguir contesta a aplicação do art. 170-A do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, afirmando que tal norma 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, por ser anterior. Diz que tal entendimento está de acordo com a jurisprudência do STJ, trazendo à colação julgados daquela corte.

Obsta, igualmente, à incidência do art. 170-A do CTN, o fato de quando da sua edição, já existir decisão judicial cujo teor não pode ser modificado por norma superveniente. Frisa que entendimento contrário implica 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, não aplicável ao caso, socorrendo-se de excerto doutrinário nesse sentido.

Alega, ainda, a impossibilidade da autoridade administrativa modificar a decisão judicial ou agregar comandos nela não contidos, já que inexiste na sentença previsão de aplicação do art. 170-A do CTN, transcrevendo disposições dos arts. 468 e 469 do Código de Processo Civil (CPC) e posicionamentos da doutrina para fortalecer sua argumentação. Reproduz trechos do pedido do mandado e da sentença concessiva da segurança para demonstrar que o direito concedido foi o aproveitamento imediato dos créditos, dizendo ser clara, na sentença, a autorização para escriturar os créditos e utilizá-los para abater

débitos futuros. Afirma que 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, quer em obediência aos princípios da separação dos poderes e da inafastabilidade do controle judicial, quer pela ocorrência da preclusão consumativa. Discorre sobre a execução provisória da sentença que conceder o mandado, a qual não comporta recurso com efeito suspensivo, trazendo jurisprudência do STJ e doutrina sobre a matéria, e realça que a pretensão da Fazenda Nacional, em suspender a compensação imediata dos créditos, foi duplamente denegada nos recursos por ela interpostos.

A seguir menciona e extrai excertos dos pareceres lavrados, a seu pedido, pelos professores Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim, Ovídio Baptista e Roque Antônio Carrazza, que diz ratificarem 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, por não ter a Fazenda Nacional, no Agravo Regimental por ela interposto, se insurgido in totum contra a decisão monocrática que negou seguimento ao seu Recurso Extraordinário.

Daí em diante passa a explicitar os fundamentos jurídicos do direito ao aproveitamento dos créditos discutidos, bem como do seu amparo na doutrina. Diz que tal direito decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, que emerge do § 3º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Afirma que 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. Reforça seu argumento de tal direito verter diretamente da CF/1988, a disposição expressa do constituinte em vedar a possibilidade do creditamento em relação ao ICMS, tendo silenciado quanto ao IPI, e desta forma o permitindo, tacitamente. Ampara seus argumentos nas lições de diversos doutrinadores pátrios. Traz também à colação a posição do STF, onde, diz estar pacificada a jurisprudência do direito ao crédito em relação aos insumos isentos e sujeitos à alíquota zero, transcrevendo trechos de votos de alguns de seus ministros e mencionando vários arestos daquela corte. Diz que a tal orientação do pretório excelso deve submeter-se a SRF, por força do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, cujo teor transcreve. Reforça que o precedente emanado do plenário da corte suprema tem sido aplicado em várias decisões monocráticas do próprio STF, e orientado a integralidade da jurisprudência do STJ e dos cinco TRF. Evoca também a introdução do art. 103-A, na Carta Constitucional que dispõe sobre a edição de súmula pelo STF sobre matéria constitucional cujo efeito vinculará os demais órgãos do Poder Judiciário e a administração pública, intentando que a decisão referida é potencialmente sumular. Faz menção ao art. 557 do CPC que autoriza as decisões

monocráticas denegando seguimento a recursos quanto à matérias em confronto com súmula ou jurisprudência dominante dos tribunais, dizendo que a orientação do STF é necessariamente (sublinhado no original) pelo direito ao aproveitamento dos créditos pleiteados, e que enquanto não sobrevier outra de igual hierarquia em sentido diverso, é juridicamente inexigível qualquer conduta à ela contrária, pelo que é ilegal e inconstitucional a pretensão do estorno dos créditos da impugnante. Quanto ao julgamento ocorrido no STF em 15 de fevereiro do corrente referido no despacho decisório, contrapõe que pende de decisão pelo Plenário a repercussão da mudança de entendimento sobre os processos já julgados, como também, no mesmo dia, o mesmo Plenário rejeitou Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, buscando modificar o precedente anterior que autorizou o crédito, padecendo de ilegalidade e inconstitucionalidade deixar de aplicar a orientação vigente até então naquela Corte ante a inexistência de decisão contrária transitada em julgado sobre a matéria, baseando-se em mera expectativa de mudança de entendimento.

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

Por fim, pede o acolhimento da manifestação de inconformidade para reformar o despacho decisório e cancelar a carta de cobrança.

É o relatório.”

Por meio do Acórdão DRJ/JFA nº 10-14.454, de 29 de novembro de 2007, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

MANDADO DE SEGURANÇA. DENEGAÇÃO. Denegada a segurança quanto ao aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de matérias-primas isentas, não-tributadas ou sujeitas à alíquota zero, posteriormente ao ajuizamento da ação, não há provimento judicial para sua utilização.
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.”

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg.Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente alega que (i) houve equívoco da Delegacia de Julgamento relativamente à interpretação da decisão obtida pela contribuinte em processo judicial; (ii) há decisão favorável transitada em julgado; (iii) inaplicabilidade do artigo 170-A do CTN; (iv) o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos, não-tributados e com alíquota zero é decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade; (v) deve ser afastada a multa de mora e juros tendo em vista que a contribuinte se pautou em expressa determinação judicial; (vi) a progressão da multa de ofício (37,5% à vista até o vencimento; 45% até o vencimento com parcelamento; 75% após o vencimento) conflita com o direito à ampla defesa posto que a infração não muda com o passar do tempo.

Posteriormente, a contribuinte apresentou memorial, invocando “*Questão de Ordem Pública – aplicação retroativa do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96 – Impossibilidade*”. Alega que as decisões da segunda Turma do CARF vem decidindo no sentido de que somente as declarações entregues a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135/2003, que introduziu o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, constituem-se em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos confessados. Cita os seguintes precedentes: AC. nº 202-18563 e 202-17254. Invoca a Solução de Consulta Interna nº 03, cujo teor, alega, deve ser observado por todos os agentes administrativos. Transcreve excertos da decisão administrativa. Cita entendimento do STJ – AgRg no REsp nº 770.939-SP, Reg. nº 2005/0126308-1, em sessão de 09/11/2005, rel. Min. Francisco Falcão, o qual determina que “*em matéria e compensação tributária, deve ser observada a legislação vigente à época do ajuizamento da ação, não podendo ser julgada a causa à luz do direito superveniente*”. Citando decisões do STJ (AgRg no REsp 801.069/RS e RESP 419.476/RS), rejeita o entendimento de que a DCTF se caracterizaria em confissão de dívida no caso específico de ter ocorrido a declaração de compensação. Traz como precedente o AC. nº 102-47809 para sustentar a alegação de inexistir saldo a pagar (confissão de dívida) na medida em que o pedido de compensação equivale ao pagamento da obrigação.

Posteriormente, a contribuinte apresentou memorial, invocando “*Questão de Ordem Pública – aplicação retroativa do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96 – Impossibilidade*”. Alega que as decisões da segunda Turma do CARF vem decidindo no sentido de que somente as declarações entregues a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135/2003, que introduziu o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, constituem-se em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos confessados. Cita os seguintes precedentes: AC. nº 202-18563 e 202-17254. Invoca a Solução de Consulta Interna nº 03, cujo teor, alega, deve ser observado por todos os agentes administrativos. Transcreve excertos da decisão administrativa. Cita entendimento do STJ – AgRg no REsp nº 770.939-SP, Reg. nº

2005/0126308-1, em sessão de 09/11/2005, rel. Min. Francisco Falcão, o qual determina que “*em matéria e compensação tributária, deve ser observada a legislação vigente à época do ajuizamento da ação, não podendo ser julgada a causa à luz do direito superveniente*”. Citando decisões do STJ (AgRg no REsp 801.069/RS e RESP 419.476/RS), rejeita o entendimento de que a DCTF se caracterizaria em confissão de dívida no caso específico de ter ocorrido a declaração de compensação. Traz como precedente o AC. nº 102-47809 para sustentar a alegação de inexistir saldo a pagar (confissão de dívida) na medida em que o pedido de compensação equivale ao pagamento da obrigação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Em 20/05/2003 a empresa OPP Química S/A¹ apresentou Declaração de Compensação (fl. 01) para compensar crédito de IPI proveniente de decisão judicial, solicitação que foi negada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS.

Inconformada com referida decisão a empresa Braskem S/A, sucessora por incorporação da OPP Química S/A, apresentou recurso voluntário alegando que:

houve equívoco da Delegacia de Julgamento relativamente à interpretação da decisão obtida pela contribuinte em processo judicial;

há decisão favorável transitada em julgado;

não é aplicável o artigo 170-A do CTN;

o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos, não-tributados e com alíquota zero é decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade;

deve ser afastada a multa de mora e juros tendo em vista que a contribuinte se pautou em expressa determinação judicial;

a progressão da multa de ofício (37,5% à vista até o vencimento; 45% até o vencimento com parcelamento; 75% após o vencimento) conflita com o direito à ampla defesa posto que a infração não muda com o passar do tempo.

Conforme relatado, posteriormente, a contribuinte apresentou “*Questão de Ordem Pública – aplicação retroativa do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96 – Impossibilidade*”. Alega que as decisões da segunda Turma do CARF vem decidindo no sentido de que somente as declarações entregues a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135/2003, que introduziu o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, constituem-se em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos confessados. Cita os seguintes precedentes: AC. nº 202-18563 e 202-17254. Invoca a Solução de Consulta Interna nº 03, cujo teor, alega, deve ser observado por todos os agentes administrativos. Transcreve excertos da decisão administrativa. Cita entendimento do STJ – AgRg no REsp nº 770.939-SP, Reg. nº

¹ Quando deveria ter sido a empresa Braskem S/A, que incorporou a OPP Química S/A em 31/03/2003.

2005/0126308-1, em sessão de 09/11/2005, rel. Min. Francisco Falcão, o qual determina que “*em matéria e compensação tributária, deve ser observada a legislação vigente à época do ajuizamento da ação, não podendo ser julgada a causa à luz do direito superveniente*”. Citando decisões do STJ (AgRg no REsp 801.069/RS e RESP 419.476/RS), rejeita o entendimento de que a DCTF se caracterizaria em confissão de dívida no caso específico de ter ocorrido a declaração de compensação. Termina na alegação de inexistir saldo a pagar (confissão de dívida) na medida em que o pedido de compensação equivale ao pagamento da obrigação; traz como precedente o AC. nº 102-47809).

Preliminar de nulidade

Passo primeiramente à questão de ordem pública: irretroatividade da Lei nº 9.430/96; necessidade de lançamento de ofício para cobrança de possíveis débitos confessados.

Como bem exposto pela contribuinte, “*as questões de ordem pública são aquelas que podem ser conhecidas em qualquer instância ou grau de jurisdição, inclusive na esfera administrativa, uma vez que sobre elas predomina o interesse público, não sendo derogáveis e disponíveis pelas partes e pelos próprios julgadores*”.

Em apertada síntese, a recorrente alega a impossibilidade de cobrança dos débitos compensados sem o lançamento de ofício. Somente as declarações entregues a partir de 31/10/2003, data da publicação da MP nº 135/2003, que introduziu o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, constituem-se em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos confessados.

Penso estar correto o entendimento externado pela contribuinte. Senão vejamos.

É bem verdade que as conclusões sobre o tema – necessidade ou não de lançamento - vêm sendo resultantes da vivência de cada um; o resultado final depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto. Com bem defende o Prof. Hugo de Brito Machado², *não existe uma só idéia contra a qual não se possa suscitar, fundamentadamente, outra idéia.* O fato é que, ao interpretar uma lei ou um fato dentro do sistema jurídico, não há verdade absoluta, mas deve haver entendimento coerente, razoável, moral e ético.

Para melhor elucidação dos fatos mister retornar ao passado. O início da trajetória dessa discussão se dá com o Decreto-Lei nº 2.124/84, cujo artigo 5º estava assim disposto:

“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.

(...)”.

Posteriormente, a IN nº 77/98, com redação dada pela IN nº 14/2000, que orientou o entendimento da administração, preceituava assim:

² Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária/Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2006, p.148.

“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.” (grifos, não do original)

Com a edição da MP nº 2.158/2001³, nos casos em que o pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade informados na DCTF fossem indevidos ou não comprovados, o entendimento da SRF e da PGFN passou a ser de que o lançamento deveria ser efetuado.

Em meados de 2002 o STJ firmou jurisprudência no sentido de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF – elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco⁴. Dá-se início, novamente, a entendimentos opostos, mas concomitantes, e cada qual com fundamentação coerente: uns amparados na interpretação do CTN, e outros na jurisprudência do STJ.

No caso presente, há uma situação peculiar a afastar o entendimento geral. Não cabe simplesmente o estudo de se analisar da existência de débitos declarados ou não. Releva a análise a questão do pedido de compensação de débito informado em DCTF antes da MP nº 135/2003, que introduziu o § 6º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96⁵. A contribuinte informa o débito e ao mesmo tempo o pagamento em DCTF. Inexiste saldo a pagar declarado em DCTF – situação que, não fosse o procedimento anterior à MP nº 135/2003, poderia cair na vala comum da interpretação da jurisprudência do STJ.

Nesse sentido, interessante reproduzir a Solução de Consulta Interna nº 3, de 08 de janeiro de 2004, ao esclarecer que “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 de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Veja-se excertos da premencionada consulta:

“2. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

5. Para melhor compreensão da matéria convém transcrever inicialmente o art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003:

³ 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.

⁴ Agravo Regimental no RESP nº 443.971/PR

⁵ § 6º - A decalração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

"Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Art.17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

.....
III-os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV-os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V-os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

.....
§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§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 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.

§9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§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.

§12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.” (NR)

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 nº 135, de 2003, cujo art. 17, ao adicionar novo § 6º ao art. 74 da Lei nº 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 de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados. (destaque sublinhado, não do original)

10. Quanto à segunda parte da primeira questão apresentada pela Corat quanto à aplicação do rito processual mencionado no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação, ou seja, se as manifestações de inconformidade e os recursos já apresentados têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, há que se considerar duas situações:

a) verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado,

b) deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;”

Tal entendimento da legislação está amparada pelo disposto no art. 144 do CTN, o qual determina que 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.

Por todo o exposto, acolho a preliminar argüida para determinar o cancelamento das cobranças em razão da ausência de lançamento.

Apenas, no caso de ser vencida na preliminar acima pelos meus ilustres pares é que enfrento as demais questões argüidas pela recorrente.

Mérito:

Da alegação de equívoco relativamente à interpretação da decisão judicial

Alega a contribuinte, em primeiro lugar, que houve erro da Delegacia de Julgamento relativamente à interpretação da decisão obtida pela incorporada em processo judicial. Isso porque, depois de o julgador explicitar sobre os fundamentos que o levou a tomar sua decisão relativamente ao processo judicial da contribuinte, à fl. 460 assim finaliza:

“Em assim sendo, os créditos decorrentes das aquisições de insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, no que toca aqueles entrados no estabelecimento da impugnante após a impetração do mandado de segurança (06/07/2000), não estão alcançados pela segurança concedida nos autos do Mandado de Segurança impetrado, nem assegurados pelo acórdão do TRF-4 resultando correto, nesta parte, o entendimento da decisão hostilizada.” (grifei)

Alega também a contribuinte que houve omissão quanto aos pareceres trazidos aos autos que teriam consignado que o direito ao creditamento de IPI teria sido reconhecido judicialmente, inclusive no que diz respeito às operações futuras.

Cronologicamente, o que podemos obter dos autos é que o Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3 foi impetrado em 06/07/2000, e os créditos utilizados pela contribuinte para a presente compensação referem-se ao período aquisitivo dos insumos de abril de 2003 (fl. 02), razão porque, de acordo com a linha de raciocínio estabelecida na decisão *a quo*, a compensação não foi homologada, eis que o período aquisitivo é posterior à impetração do Mandado de Segurança.

A cópia da tão debatida sentença encontra-se às fls. 275/282, e o dispositivo (fl. 281) vem assim disposto:

“Dispositivo. Pelo exposto, 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. 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.

Denego a segurança quanto aos demais pedidos.” (grifos do original)

Em primeiro lugar, bom se ter em conta que devido à supremacia do Judiciário sobre o Administrativo, cabe a este órgão tão-somente aplicar a lei estabelecida por

aquele outro órgão, eis que a sentença faz lei entre as partes, sendo-nos vedado interpretar sentença ou acórdão, mesmo que não transitado em julgado.

A autoridade fiscal, corroborada pelo julgador “*a quo*”, diante do procedimento adotado pela contribuinte, optou por interpretar a sentença judicial, utilizando-se da interpretação literal.

No entanto, é temerária a decisão de interpretar sentença judicial. A partir do momento que se abre a via da interpretação, há que se fazê-lo de forma completa, e não superficial, perfunctória. Há que se analisar todas as questões de direito envolvidas, isso porque uma sentença não é proferida sem uma fundamentação legal e sem que se observe as regras estabelecidas em lei, doutrina e jurisprudência. Interpretar sem considerar todos esses fatores é correr o risco de se estar proferindo nova decisão, quando a este órgão cabe somente obedecê-la.

Aliás, esse é o comando do próprio TRF4 nos autos da ação mandamental quando decide sobre pedido da União para que sejam sustados os efeitos da sentença concessiva da segurança:

“Em que pese os argumentos erigidos pela apelante, os quais, diga-se de passagem, não vem recebendo o beneplácito jurisprudencial, é de se observar a impossibilidade de se dar vazão ao pleito antecipatório nesta quadra processual, vez que as alegações da recorrente, para subsistirem, dependem do minudente estudo dos autos, certo, ademais, que se deve atentar a existência de sentença monocrática reconhecendo parcialmente os fundamentos erigidos no “mandamus”, pelo que não se deve, perfunctoriamente, afastar os seus efeitos, mesmo porque fulcrada, a princípio, em análise exauriente dos elementos lançados à análise judicial.” (grifos não do original)

Muito bem, o motivo principal para que tanto a autoridade administrativa quanto o julgador *a quo* tenham interpretado a sentença foi o fato de que o agente fiscal está vinculado ao texto de lei, e deve aplicá-lo estritamente nos seus termos, e sendo assim, entenderam que deveriam interpretar o dispositivo da sentença.

Ocorre que, toda lei surte efeitos próprios, e para se estabelecer os limites desses efeitos, há que se analisar de que tipo de norma estamos falando. No caso sob análise, a norma é a sentença proferida, portanto, passo a tecer algumas considerações que entendo de suma importância.

A ação judicial proposta pela incorporada foi um mandado de segurança. Em matéria tributária o cabimento dessa ação tem como fundamento o artigo 151, IV do Código Tributário Nacional que estabelece que suspende a exigibilidade do crédito tributário a concessão de liminar em mandado de segurança.

O mandado de segurança é um importante veículo colocado à disposição do contribuinte para, além de se insurgir contra a constitucionalidade de lei, questionar a validade da relação jurídica como disposta na lei, seja para ampliá-la ou para reduzi-la.

No caso em questão, o mandado de segurança foi impetrado pela contribuinte com os seguintes objetivos:

- 1) Creditamento futuro de IPI;

- 2) Creditamento retroativo (últimos 10 anos) de IPI;
- 3) Correção Monetária plena;
- 4) Compensação com quaisquer outras contribuições ou tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal;
- 5) Abstenção da Receita Federal quanto ao procedimento pretendido.

Não se trata, portanto, de questionamento da inconstitucionalidade de lei, mas da declaração de um direito baseado no princípio constitucional da não-cumulatividade relativamente ao IPI. Em suma, a contribuinte adquire insumos isentos do IPI, não tributados ou sujeitos à alíquota zero e dá saída a produtos tributados pelo IPI, de acordo com a classificação na TIPI e pleiteia, por meio de mandado de segurança, o direito a proceder ao aproveitamento do IPI no que se refere aos insumos adquiridos com isenção, não tributação ou tributação à alíquota zero, como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorrem, isso tanto para os insumos adquiridos nos últimos dez anos como para aqueles que forem adquiridos no futuro. O aproveitamento é requerido por meio de compensação com débitos futuros do mesmo imposto ou de outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Nesse ponto, para que possamos verificar o alcance da sentença, há que se analisar algumas premissas:

a) Mandado de segurança preventivo:

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 1.533/51, o mandado de segurança preventivo em matéria tributária tem como pressuposto situação que motive o justo receio de sofrer violação por parte de autoridade seja ela ilegal, com abuso de poder ou em função da vinculação do funcionário público à lei, que a contribuinte pode considerar ilegal ou inconstitucional.

No presente caso, o justo receio da contribuinte (incorporada) se deu em razão do aproveitamento que buscava não estar expressamente previsto em lei e que, portanto, ao adotar por conta e risco o procedimento de aproveitamento dos créditos de IPI, estaria se colocando em situação de risco de autuação. Desta forma, o bem que se buscou proteger com a prevenção, foi o direito de agir de acordo com o princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, sem ser punido por isso.

b) IPI – relação jurídica continuativa

Em se tratando de IPI, estamos diante de uma relação jurídica continuativa, na qual há um encadeamento sistemático de operações, ou seja, o contribuinte do imposto se encontra em estado de sujeição sucessiva e habitual à norma tributária e, conseqüentemente, à exigência do tributo. Os fatos geradores são periódicos, repetem-se idêntica e sucessivamente, ao abrigo da mesma legislação. Para que referida relação jurídica cesse, é necessário que acontecimentos como a alteração da norma ou do objeto social da contribuinte, ou ainda, sua extinção, ocorram.

c) Bem maior protegido pelo mandado de segurança: declaração do direito

Adotar o procedimento de aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes de aquisições isentas, alíquota zero e não tributadas sem o permissivo legal expresso é que justificou o caráter preventivo do mandado de segurança, mas o bem maior que se buscou foi o reconhecimento, a declaração do direito no que se refere ao aproveitamento do IPI

relativamente àqueles insumos, como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorre a contribuinte, isso tanto para os insumos adquiridos nos últimos dez anos como para aqueles que forem adquiridos no futuro.

Não são os fatos passados ou os futuros o objeto da lide travada, mas o **reconhecimento do direito**, ou seja, da aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade previsto na Carta Magna em sua situação fática.

d) Efeitos da sentença mandamental declaratória

A sentença proferida em mandado de segurança tem natureza mandamental, porque dá uma ordem ao agente público para que pratique ou deixe de praticar determinado ato.

Assim está que o direito líquido e certo protegido pela sentença mandamental é justamente a observância pela autoridade pública de regra ou conduta que não esteja expressamente prevista em lei, ou da inobservância daquela autoridade de lei que a contribuinte repute ilegal ou inconstitucional, de forma que o procedimento que vier a ser adotado não sirva como fundamento para, por exemplo, que lhe seja exigido o tributo.

Portanto, a sentença mandamental além de declarar o direito líquido e certo que a contribuinte busca ver albergado, também traz consigo o comando, ou a ordem, para que as autoridades públicas procedam ou deixem de proceder desta ou daquela forma.

e) Limites da sentença em mandado de segurança

Os limites da sentença são estabelecidos pelos limites da lide, e quem define esses limites é o pedido do autor. Como bem esclarece o Prof. Humberto Theodoro Júnior⁶ sobre a matéria: *a sentença se interpreta pelo pedido e este, pela causa petendi*.

No caso das obrigações continuativas, a eficácia da sentença atinge todos os fatos subsumidos à hipótese prevista naquela norma. Não admitir essa condição é o mesmo que negar a garantia constitucional do mandado de segurança para que adquira sua plena eficácia. Seria como exigir que a cada ocorrência do fato previsto na norma sentencial que reconheceu o direito da contribuinte fosse necessária a impetração de novo mandado de segurança.

A lei que é julgada aplicável ou inaplicável à contribuinte relativamente a uma obrigação continuativa é válida para as ocorrências presentes, passadas e futuras, da mesma forma se estivermos falando de uma conduta. Isso porque a decisão dirige-se não a um fato determinado, mas à norma jurídica que comanda esse fato, ou às circunstâncias que o envolvem.

Vejamos um exemplo prático e de fácil visualização: um contribuinte impetra mandado de segurança objetivando que a autoridade fiscal se abstenha de exigir-lhe determinado tributo em razão de sua inconstitucionalidade, e que os valores indevidamente recolhidos possam ser utilizados em compensações com outros tributos, respeitando-se o prazo decadencial.

Em sendo procedente a sentença, e não havendo qualquer mutação na legislação, não se pode crer que o magistrado considere inconstitucional somente o passado e obrigue a contribuinte a continuar recolhendo o tributo julgado inconstitucional. Despiciendo

⁶ Coisa Julgada Tributária. Vários autores. São Paulo: MP editora, 2005, p. 186.

se falar sobre o futuro, contudo, necessária a delimitação do passado uma vez que normalmente há divergências quanto ao prazo decadencial.

É bem verdade que a prática do passado exigia que a cada exercício fosse impetrado um mandado de segurança, muito embora a relação jurídica tributária fosse a mesma (mesmo sujeito ativo, mesmo sujeito passivo, mesma legislação). Porém, essa prática está totalmente superada, e em se tratando de relação jurídica de natureza continuativa, os efeitos da sentença são válidos para o presente, para o futuro e para o passado, sendo a recuperação dos valores indevidamente recolhidos limitada ao prazo decadencial.

De posse dessas premissas, passamos ao caso concreto.

Conforme já exposto anteriormente, o mandado de segurança foi impetrado com o objetivo de obter o permissivo judicial para efetuar o aproveitamento do IPI relativamente aos insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorre a contribuinte (incorporada), isso tanto para os insumos adquiridos nos últimos dez anos como para aqueles que forem adquiridos no futuro. Vamos nos ater ao pedido principal (direito ao creditamento) uma vez que os demais pedidos são secundários e não fazem sentido algum se o creditamento não for provido.

O que se infere do pedido efetuado é que não foi restritivo, ou seja, não está limitado a um determinado fato, período ou operação concreta, isso porque se trata de uma relação jurídica continuativa. Ao pugnar por um direito abrangente e não a um fato específico, não seria nem necessário dizer que sua validade era para relações jurídicas futuras. Seria um *non sense* admitir que em relações continuativas a impetrante buscaria proteção para somente um período específico quando a legislação que rege aquele procedimento é a mesma e continuaria surtindo efeitos.

O mesmo não se pode afirmar quando o bem que se busca está no passado. Isso porque sempre houve divergências quanto ao prazo decadencial ser de 5 ou 10 anos. Não estabelecer no pedido exatamente aquilo que se pretende, fundamentando a sua pretensão, é correr o risco de não obter o que lhe é direito, sem que possa discutir tal fato novamente.

Desta forma, fica evidente que para que se possa “interpretar” uma sentença, a análise não pode ficar adstrita à gramática utilizada pelo julgador, mas ao tipo de ação proposta, aos efeitos e limites da sentença e, principalmente, ao bem que se busca.

Não resta qualquer dúvida de que a sentença proferida nos autos do mandado de segurança nº 2000.71.00.018617-3 tem cunho declaratório visto que o direito líquido e certo que protege está radicado na observância de regra constitucional que estava sendo violada pela autoridade administrativa a partir do momento que não permitia que a contribuinte aproveitasse o crédito de IPI resultante das aquisições de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. E se o DIREITO foi deferido, também resta claro que o único limite que envolve a questão é o da decadência, isso porque não importa a imprecisão da ordem deferida, o certo é que a razão de ser do mandado de segurança era reconhecer a legalidade do procedimento a ser adotado quanto ao aproveitamento dos créditos de IPI, pedido esse formulado com o expresso propósito de não mais se sujeitar a qualquer ato construtivo da administração pública.

Em suma, se o ato ilegal ou abusivo é declarado indevido, de forma genérica, em relação às situações jurídicas a ele ligadas como um todo, a coisa julgada projetar-se-á a exercícios financeiros futuros, até que haja alguma alteração no estado de fato e/ou de direito da decisão ou mesmo do contribuinte, ou ainda, da legislação envolvida. Se a ordem foi no

sentido de que a autoridade se abstinhasse de cobrar o imposto não recolhido em função do aproveitamento do crédito de IPI, disso se segue não ser possível cobrar tributo do beneficiário dessa decisão, dentro dos limites por ela impostos.

Em linha a esse raciocínio já decidiu o TRF da 3ª Região em apelação em mandado de segurança nº 91.03.030008-0, da lavra da Relatora Lúcia Figueiredo, no qual afirma que as relações jurídicas continuativas “*protraem-se no tempo*” e que “*decidida a controvérsia, não há razão para que o remédio heróico seja proposto mensalmente, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato*”.

Quanto ao procedimento autorizado pela sentença, é fato que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi chamado a agir por recurso voluntário tanto da parte autora como da Fazenda Nacional, independentemente do duplo grau necessário, e como ao administrativo cabe tão-somente obedecer a determinação judicial, o que temos na Ementa cuja cópia consta dos autos é o seguinte (*seguem comentários desta julgadora entre parênteses e em negrito*):

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRODUTO FINAL TRIBUTADO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser observado em todas as etapas do processo produtivo, inclusive se houver o emprego de matérias-primas ou insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero no processo de industrialização do produto. Se for eliminada a possibilidade de aproveitamento do crédito de IPI referente a insumos adquiridos sem a incidência de aproveitamento do crédito de IPI referente a insumos adquiridos em a incidência dessa exação, estar-se-á anulando o tratamento privilegiado, pois a alíquota do tributo recairá sobre a totalidade do valor do produto industrializado e não somente sobre o valor agregado. (o TRF 4ªR já exerceu o direito de interpretar a sentença de primeira instância confirmando que o direito líquido e certo que buscaram as impetrantes foi reconhecido, sem limitação temporal, uma vez que se trata de relação jurídica continuativa, não cabendo, portanto, à instância administrativa fazê-lo)

2. A restrição imposta pelo art. 155, § 2º, II, da Constituição, está adstrita ao ICMS.

3. A distinção doutrinária entre isenção, não-tributação e tributação à alíquota zero não constitui óbice ao direito de crédito do IPI, visto que, na prática, todas são formas de desoneração tributária. Embora o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não abarque a hipótese dos autos, reforça essa tese, porquanto o legislador avalizou a igualdade de tratamento às situações de isenção e tributação com alíquota zero, resguardando a regra constitucional da não-cumulatividade do IPI. (fica ainda mais claro que o direito líquido e certo garantido às impetrantes é o direito de crédito do IPI como forma de desoneração tributária,

não estando restrito a um determinado fato, período ou operação concreta)

4. O fato de o IPI possuir uma forma diferenciada de apuração, mediante a aferição de créditos e débitos por intermédio de um “sistema de conta-corrente”, não afasta a aplicação das regras do CTN. Embora os créditos em questão sejam escriturais, não há que negar que o não-creditamento, vedado pelo Regulamento do IPI, constitui pagamento indevido, a justificar o direito do contribuinte ao ressarcimento do tributo. (o TRF introduz seu entendimento quanto à possibilidade de a contribuinte aproveitar o crédito de IPI não somente via creditamento em escrita fiscal, mas por meio de ressarcimento, que pode ser tanto valor repetido, como compensado.)

5. Em sede de prazo decadencial, aplica-se o artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 168 do CTN, ou seja, o contribuinte terá direito à escrituração de créditos do IPI nos 10 (dez) anos anteriores à propositura da ação. (único momento em que o TRF limita a decisão, e isso somente no que concerne ao crédito acumulado, que deve respeitar os 10 anos anteriores à propositura da ação)

6. Na forma do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, é possível a compensação dos valores apurados a maior somente com prestações vincendas do próprio IPI, extinguindo-se o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação (art. 150, § 1º do CTN). O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 em nada alterou a sistemática de compensação, devendo o contribuinte, se pretender utilizar tais créditos na compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, protocolar requerimento administrativo nesse sentido. (o TRF concede expressamente o direito da contribuinte de aproveitar seus créditos por meio de compensação, nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, independentemente de pedido à SRF, desde que com débitos do próprio IPI, ficando esse procedimento sujeito a ulterior homologação. Também não vedou a compensação com demais tributos administrados pela SRF, somente condicionou ao requerimento administrativo)

7. Aplicável, no particular, a correção monetária integral, consoante precedente da 1ª Seção deste Tribunal (EJAC nº 1999.71.11.003968-3), inclusive com a incidência da Taxa SELIC, a partir de 01/01/1996, afastado, no entanto, qualquer outro acréscimo porque composta de correção monetária e juros na forma do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sob pena de malferimento do princípio da isonomia.”

Desta forma, como o caso presente trata de aproveitamento de insumos adquiridos posteriormente ao ajuizamento do MS nº 2000.71.00.018617-3 (06/07/2000), neste item discordo da decisão de primeira instância no sentido de que a sentença reconheceu o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI somente relativamente aos insumos adquiridos antes do ajuizamento do *mandamus*, muito embora, como se verá abaixo, esse entendimento não interferirá no resultado do presente julgado.

(ii) Do artigo 170-A

Relativamente à aplicação do artigo 170-A⁷ do Código Tributário Nacional, por se tratar de matéria incidental, não consta da ementa já transcrita acima. A sua aplicabilidade, requerida pela Fazenda Nacional, encontra-se devidamente analisada no voto do Ilustre Relator, cujos excertos a seguir reproduzo:

*“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.”
(negrito, não do original)*

Aliás, tal como o decidido pelo TRF da 4ª Região, já é assente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto à sua inaplicabilidade aos processos iniciados antes de sua vigência⁸.

Note-se que o Código Tributário Nacional não possui natureza processual, devendo ser aplicado ao tempo dos fatos. Assim, **para os insumos** adquiridos a partir da vigência da LC 104/01, mesmo que o processo seja anterior, aplicável a limitação prevista no artigo 170-A, por força do decidido pelo Tribunal.

Aqui, poder-se-ia argüir que a norma em pauta não se aplica ao caso presente uma vez que não se trata de pagamento indevido, mas sim de créditos escriturais. Não podemos usar de dois pesos e duas medidas. Se para efeitos de deferir a compensação o crédito escritural foi elevado ao patamar de pagamento indevido, não há como afastar esse entendimento quando se trata da aplicabilidade de uma norma que pode ser prejudicial à contribuinte. Aliás, o V. Acórdão foi bem claro, conforme se observa do excerto acima, ao apontar o direito intertemporal para justificar a aplicabilidade do artigo 170-A do CTN somente para as

⁷ 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.

⁸ "3. Salta aos olhos que a regra de conduta do caso concreto reflete-se na parte dispositiva da decisão judicial, a qual faz coisa julgada. Na hipótese dos autos, a parte dispositiva do julgado embargado não merece quaisquer reparos, pois refletiu sólida jurisprudência do STJ; constatou-se que demandas ajuizadas anteriormente à vigência da LC 104/2001, não se aplica o art. 170-A do CTN. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes, exclusivamente para explicitar a não-incidência, in casu, do disposto no art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar n. 104/01" (EDcl no AgRg no REsp 726.241/CE, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 22.4.2008, DJ 16.5.2008, p. 1).

"quando a propositura da ação ocorrer antes da vigência da Lei Complementar nº 104/01, que introduziu no Código Tributário o artigo 170-A, ou seja, antes de 10.01.01, a compensação tributária prescinde da espera do trânsito em julgado da decisão que a autorizou, porquanto este diploma legal não possui natureza processual, o que faz com que se aplique ao tempo dos fatos. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público (..)" (REsp 918.680/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 22.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 334).

"o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar n. 104/01, dispõe que: "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." 4. Na hipótese dos autos, todavia, constata-se que os pagamentos indevidos realizados antes da vigência do aludido art. 170-A do CTN, não são alcançados por essa norma. Agravo regimental provido em parte, no sentido de afastar, no caso, o disposto no art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar n. 104/01" (AgRg no REsp 726.241/CE, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 30.5.2007, p. 285).

compensações cujos créditos fossem oriundos de matérias-primas e insumos adquiridos após sua vigência.

Veja-se que compensação e creditamento são coisas totalmente distintas. Há que se dar à lide o desfecho compatível com o direito invocado. Ao registro do crédito de IPI na escrituração contábil do tributo não se aplica o artigo 170-A, devendo-se aplicar referido dispositivo tão-somente no caso de compensação, como é o presente (precedentes jurisprudenciais – REsp 763568/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 07/11/2006; REsp 720851/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 10/10/2005; AgRg no REsp 673415/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 01/07/2005).

Desta forma, antes do trânsito em julgado da sentença, só é válida a compensação dos créditos oriundos dos insumos adquiridos até a vigência da LC 104/01 (10/01/2001), o que deve ser feito até seu esgotamento. Mas, como o caso presente trata de insumos adquiridos posteriormente a essa data, é indevido o aproveitamento dos créditos, conforme decisão judicial.

(iii) Da incorporação

Para lembrar:

As empresas que figuraram no pólo ativo da ação mandamental nº 2000.71.00.018617-3, na qual se objetivava o aproveitamento dos créditos do IPI: OPP PETROQUÍMICA S/A – CNPJ: 89.546.063/0001-51 e OPP POLIETILENOS S/A – CNPJ: 16.313.363/0001-17;

Data em que o MS foi impetrado: 06/07/2000;

Data da sentença: 23/10/2000;

Data da incorporação da empresa OPP QUÍMICA S/A (nova denominação de OPP Polietilenos S/A) pela empresa BRASKEM S/A: 31/03/2003;

Créditos utilizados: 01 a 30/04/2003 (posteriores à incorporação) – créditos da empresa BRASKEM S/A – CNPJ: 42.150.391/0001-70.

A respeito da incorporação, assim está disposto no artigo 227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A):

“Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)”.

O elemento essencial da incorporação é a dissolução de uma ou mais empresas e a subsistência de outra, ou seja, desaparece(m) a(s) sociedade(s) incorporada(s), em contraposição à sociedade incorporadora que permanece inalterada em termos de personalidade jurídica, ocorrendo, apenas, modificação em seu estatuto ou contrato social, onde há indicação do aumento do capital social e do seu patrimônio.

Muito bem, é certo que a partir de 31/03/2003, a empresa OPP Química S/A deixou de ter personalidade jurídica e, em razão da incorporação, a Braskem S/A a sucedeu em todos os seus direitos e obrigações. Agora, o que resta saber, é até onde essa sucessão atinge os processos judiciais já em curso ou com trânsito em julgado, que são os que tratam do direito adquirido.

A sentença proferida em processo judicial faz lei entre as partes. No caso presente sabemos que há sentença parcial em favor da empresa OPP Química S/A, a qual, conforme já dito anteriormente, permite o aproveitamento dos créditos acumulados de IPI decorrentes de todas entradas de matérias-primas isentas, não-tributadas e tributadas à alíquota zero, com prazo decadencial limitado aos últimos 10 anos anteriores ao mandado de segurança.

Considerando que conforme já exposto acima o artigo 170-A do CTN não atinge os processos iniciados ou créditos adquiridos antes de sua vigência, independentemente do trânsito em julgado da sentença, enquanto não houver alteração por decisão de órgão superior, a empresa incorporadora (Braskem S/A) tem direito de utilizar todos os créditos acumulados da OPP Química S/A, até seu esgotamento.

Mas aqui, o que está em pauta são créditos posteriores, e da incorporadora (Braskem S/A), já que em abril/2003, a OPP Química S/A não mais existia no mundo jurídico, e quem praticou as operações que deram origem a créditos de IPI foi a sucessora.

Ora, se a sentença é lei entre as partes, podemos considerar que se trata de uma norma tributária do tipo continuativa, ou melhor dizendo, que tem aptidão a múltiplas incidências, eis que todo o crédito acumulado no passado poderá ser compensado com débitos futuros, até seu esgotamento.

Qual seria, então, o seu efeito na sucessão empresarial?

Consoante dito anteriormente, a sentença faz lei entre as partes, mas somente ENTRE AS MESMAS PARTES do processo judicial, conforme inicial, enquanto permanecerem intocadas as circunstâncias fáticas e jurídicas.

Se a incorporação extingue a(s) empresa(s) incorporada(s) em favor da empresa incorporadora, alterou-se a circunstância jurídica da relação uma vez que não era a empresa incorporadora que compunha o processo.

Em virtude do que preceitua o artigo 132 do CTN⁹, a empresa incorporadora não poderá aproveitar-se da sentença que favorecia a empresa incorporada para reger futuras relações, mas tão-somente aquelas já ocorridas até a data da incorporação, pois não há identidade de partes a partir do momento em que a empresa incorporada perde sua personalidade jurídica em favor da incorporadora.

Assim, aplicando os conceitos para o caso concreto, todos os créditos adquiridos pela OPP Química S/A (nova denominação social de OPP Polietilenos S.A e sucessora de OPP Petroquímica S.A) até 10/01/2001 poderão ser utilizados pela incorporadora (Braskem) que a sucedeu em seus direitos e obrigações, sob pena de privar a empresa incorporadora de direito obtido em decisão judicial. Quanto aos créditos obtidos APÓS a incorporação, não há que se cogitar de sucessão processual. Não se confundem com os da OPP, pois nasceram de uma outra empresa, a empresa incorporadora, que não é parte no MS nº 2000.71.00.018617-3.

(iv) Da suposta decisão favorável transitada em julgado

O Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3 foi impetrado em 06/07/2000, para obter o direito de aproveitamento do IPI apurado com base nas alíquotas de saída, relativamente às entradas dos últimos anos e posteriores ao ajuizamento da ação, para

⁹ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

compensação com débitos de IPI e outros tributos administrados pela SRF. As impetrantes 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, que conferiu o direito ao aproveitamento dos créditos e, relativamente àqueles já acumulados, somente 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 e a Fazenda Nacional requereu o recebimento do recurso com efeito suspensivo e a cassação da segurança concedida por afronta à Constituição.

O Tribunal Regional da 4ª Região, em decisão prolatada em 21/03/2002 e juntada aos autos, deu provimento parcial às apelações, declarando o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI relativos aos insumos utilizados na sua produção e, quanto ao prazo decadencial, estendeu-o para 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.

O TRF4 reconheceu o direito de compensação dos créditos com débitos do próprio IPI, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não exige liquidez e certeza para ser implementada, devendo as impetrantes, se quisessem utilizar os créditos de IPI para quitação de quaisquer outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, se sujeitar, primeiramente, ao exame prévio de sua liquidez e certeza.

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 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.

Portanto, resta incontroverso que a sentença proferida em primeira instância, que foi parcialmente reformulada pelo TRF da 4ª Região, encontra-se ainda sem trânsito em julgado, quer formal, quer material, como defende a recorrente.

(v) Da análise de matéria em discussão judicial

A contribuinte traz em seu recurso o exame de matéria discutida em ação judicial. A concomitância de processo judicial e administrativo com a mesma matéria é objeto da Súmula nº 1 deste 2º Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007, *verbis*:

“SÚMULA Nº 1

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.”

Note-se que não há qualquer exceção quanto ao tipo de ação judicial, ao contrário, a Súmula é explícita ao mencionar “por qualquer modalidade processual”, portanto, é indiferente se o processo judicial é ou não um Mandado de Segurança.

(vi) Multa de mora e juros Selic

Relativamente à multa e juros de mora, artigo 61 da lei nº 9.430/96 assim estabelece:

“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. 5º¹⁰, 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.”(grifei)

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. Havendo o vencimento do débito sem que haja o pagamento, incide a multa.

Os juros moratórios consistem em uma indenização pelo atraso no pagamento de uma dívida. Ou seja, a Fazenda Pública, que tinha previsão de receber o pagamento do tributo, ficou privada da utilização dessa importância que permaneceu, indevidamente, em poder do contribuinte. Em decorrência do retardamento do pagamento, deve a Fazenda Pública ser remunerada por meio da aplicação dos juros moratórios, aplicados na forma que a lei assim dispuser.

Assim, o débito deve ser exigido acrescido dos consectários legais de vez que os mesmos encontram-se expressamente estabelecidos em lei. A multa de mora no *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 e os juros de mora com base na taxa SELIC no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995 c/c o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96, de acordo com súmula nº 3 deste 2º Eg. Conselho de Contribuintes conforme ementa a seguir transcrita:

¹⁰ § 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

“SÚMULA Nº 3, do 2 CC: 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.”

(vii) Multa de ofício

A multa de ofício, que vem prescrita no artigo 44 da lei nº 9.430/96¹¹, só será aplicável em caso de lançamento de ofício, ou seja, iniciada a ação fiscal sem que haja o pagamento do débito, devida a multa de ofício.

Ocorre que o presente processo refere-se a declaração de compensação, a qual não foi homologada e, em decorrência disso, eventual pagamento será acrescido da multa de mora, mas não a de ofício posto que de lançamento não se trata.

Portanto, por ser matéria estranha ao objeto do litígio, deixo de conhecê-la.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de:

a) DAR provimento ao recurso voluntário tendo em vista que o pedido de compensação foi formulado antes da MP nº 135/2003.

Em sendo vencida, quanto à prejudicial de mérito, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Cuido neste voto da parte em que a relatora originária foi vencido, ou seja, da preliminar de nulidade da cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada, por falta de lançamento.

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.

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.

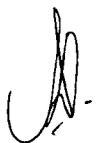
§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 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.

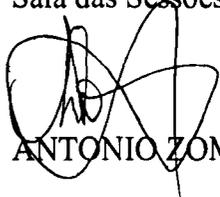
Desta forma, em situações como a presente, não há fundamento legal para a lavratura de auto de infração. Conseqüentemente, não há qualquer vício de nulidade nas cartas expedidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, para a cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada.

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.

Conclusão

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da cobrança dos débitos indevidamente compensados, posto de confessados em DCTF.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


ANTONIO ZOMER