



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

Processo n° 19515.002084/2006-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-000.580 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de maio de 2011
Matéria CSLL - Compensação Indevida
Recorrente Quatro Marcos Ltda.
Recorrida 2ª Turma da DRJ em São Paulo

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – CONCOMITÂNCIA - 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, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

INEXISTÊNCIA DE DECISÃO PRÉVIA SOBRE HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES - POSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO - A inexistência de prévia decisão de titular de Delegacia da Receita Federal acerca de pedido de ressarcimento e compensação não constitui causa impeditiva à atividade vinculada do lançamento, nem de sua nulidade, ficando condicionada a confirmação do fundamento jurídico do lançamento, todavia, à posterior decisão daquela autoridade.

ASSUNTO: NORMAS — GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DÉBITO NÃO CONFESSADO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício (Súmula CARF 52).

AÇÃO JUDICIAL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NÃO CARACTERIZAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - É exigível a multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência quando, à época do lançamento, a exigibilidade do crédito tributário não se encontrava suspensa por determinação judicial.

MULTA ISOLADA - DCOMP ENTREGUE ANTES DA MP Nº. 135/2003 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA - ART. 90 DA MP Nº. 2.158-35/01. DERROGAÇÃO IMPLÍCITA PELO ART. 18 DA MPV Nº 135/03, CONVERTIDA NA LEI Nº. 10.833/03. MANUTENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - As compensações indevidas efetuadas antes da publicação da MPV no. 135/2003, sujeitavam-se ao lançamento de ofício para a cobrança dos débitos indevidamente compensados, com a consequente imposição da multa de ofício. Ademais, em decorrência da derrogação parcial do art. 90 da MP 2.158-35/2001, pelo art. 18 da MPV nº. 135/2003, convertida na Lei nº. 10.833/2003, tornou-se desnecessário o lançamento de ofício para a cobrança dos tributos indevidamente compensados já informados em DCTF, permanecendo cabível a multa de ofício para as compensações fundadas em direito creditório não-passível de compensação por expressa disposição legal.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - DCOMP ENTREGUE APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA LEI Nº. 11.051/2004 - CRÉDITO OBJETO DE DECISÃO JUDICIAL AINDA NÃO TRANSITADA EM JULGADO - As compensações informadas em DCOMP a partir da entrada em vigor da Lei nº. 11.051/2004, que vinculavam direito creditório fundado em decisão judicial ainda não-transitada em julgado, são consideradas não-declaradas e, portanto, ensejam a aplicação da multa de ofício isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Presidente

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Guilherme Pollastri Gomes da Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário impetrado por Quatro Marcos Ltda., contra decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/SPOI, que manteve o lançamento formalizado por auto de infração lavrado para exigir créditos tributários objeto de compensações efetuadas pelo sujeito passivo, bem como impor multa de ofício isolada àquelas que considerou "não declaradas".

O débito objeto de compensação diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003, e o direito creditório indicado para a referida compensação é o crédito-prêmio de IPI (DL 491/69).

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 194/204), a contribuinte impetrou mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito ao "crédito-prêmio" instituído pelo Decreto-lei nº 491/69 e sua utilização em compensações com o IPI devido ou, em havendo saldo, com qualquer tributo federal, afastando-se a restrição contida no Ato Declaratório SRF nº 31/99.

Em 10.09.2002, a autoridade judicial deferiu medida liminar para afastar a incidência do Ato Declaratório e qualquer restrição que impedisse a contribuinte de efetuar a autocompensação do crédito-prêmio de IPI com tributos administrados pela SRF. Munida da liminar, a interessada formalizou processo administrativo em 10/01/2003 (Processo nº 13896.000042/2003-14), pedindo ressarcimento dos referidos créditos e, alternativamente, compensação, inclusive com débitos de terceiros. Posteriormente (em 30/06/2003, 30/07/2003 e 27/10/2005), formalizou as declarações de compensação de fls. 125/127.

Em 11/06/2004 foi prolatada sentença concedendo parcialmente a segurança, reconhecendo o direito da impetrante ao crédito de estímulo fiscal decorrente do DL nº 491/69, porém negando o pedido de restituição em dinheiro, transferência a terceiros ou emissão de DCC — Documento de Compensação de Crédito.

Em 25 de julho de 2005, foi publicado Acórdão do TRF 3ª Região com decisão favorável à União, declarando que o benefício fiscal (crédito prêmio) foi extinto em 04/10/90.

Em face dessa decisão, em 25 de julho de 2005 a autoridade fiscal efetuou o lançamento do tributo e acréscimos legais relativos à CSLL indevidamente compensada,

correspondente aos períodos de apuração de 31.03.2002, 30.09.2002 e 31.12.2002, e ainda a multa isolada em relação aos períodos de apuração de 30.06.2003 e 31.12.2003.

Em impugnação tempestiva o contribuinte suscitou:

a) nulidade por incompetência da autoridade lançadora, vez que a matéria estava sob apreciação da Delegacia de Administração Tributária do domicílio fiscal do contribuinte, não podendo a fiscalização decidir questão que estava sob a competência de outra autoridade, nem, tampouco, impor multa por supostas irregularidades quanto ao procedimento de compensação;

b) a nulidade por atribuir à conduta a qualidade de "compensação não declarada", inexistente à época do procedimento de compensação;

c) a nulidade da aplicação da multa de ofício e multa isolada em virtude de as compensações terem sido efetuadas sob autorização judicial;

d) a retroatividade benéfica da norma tributária que considera declarados os débitos formalizados em declarações de compensação para excluir a imposição de multa pela existência da declaração do débito em procedimento de compensação.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, considerou que a falta de decisão administrativa da Delegacia de Administração Tributária quanto ao mérito do pedido de ressarcimento não obsta o lançamento tributário denegatório das compensações realizadas, efetuado pela Delegacia da Receita Federal.

Asseverou ainda que a declaração de compensação formalizada antes alteração legislativa introduzida pela Medida Provisória 135, de 2003, não impede o lançamento da multa de ofício para os tributos não declarados em DCTF. Decidiu pelo cabimento da multa de ofício e da multa isolada.

Quanto ao mérito do pedido de ressarcimento formulado nos autos do Processo n. 13896.000042/2003-14, aduziu ter havido renúncia à instância administrativa pela propositura de ação judicial, justificando a imposição das multas decorrentes do lançamento de ofício.

Ciente da decisão em 20 de agosto, a interessada interpôs recurso em 18 de setembro objetivando o cancelamento do lançamento, bem como a reforma da decisão denegatória do pedido de ressarcimento formalizado no Processo n. 13896.000042/2003-14, cujo mérito não foi apreciado pela instância administrativa.

Suscita a nulidade do lançamento por incompetência da autoridade lançadora, alega ausência de fundamento legal para a imposição de multa com fundamento em "compensação não declarada" antes de 05/04/2005 e impossibilidade de imposição de multa sob compensação realizada sob autorização judicial vigente à época do lançamento. Insurge-se contra a não apreciação do mérito do pedido de compensação, alegando-a inconstitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se viu do relatório, cuida-se de auto de infração levado a efeito para formalizar exigência de créditos relativos à CSLL, cujos débitos não constaram de DCTF e que foram objeto de compensação, via DCOMP, com crédito prêmio de IPI. A formalização da exigência mediante o auto de infração deu-se antes da decisão da autoridade administrativa da DERAT quanto às compensações e ao pedido de ressarcimento do crédito prêmio.

Para uma melhor análise dos fatos de meus pares, transcrevo a sua cronologia:

1 - Em 19 de agosto de 2002, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança, visando: (a) obter a declaração do direito ao crédito do estímulo fiscal instituído nos moldes do art. 10 do Decreto-lei n. 491/69, bem como autorizar o aproveitamento com o IPI devido ou, havendo saldo, com quaisquer tributos federais; (b) serem os créditos, objeto de ressarcimento em espécie, transferidos para terceiros, através da emissão de DCC - Documento de Compensação de Crédito, nos moldes do Decreto 64.833/69 e da Instrução Normativa n. 21/97.

2 - Em 10/09/2002, foi concedida liminar para afastar a incidência do Ato Declaratório n. 21/97 e qualquer restrição que impedisse o contribuinte de efetuar a autocompensação do crédito-prêmio de IPI com tributos administrados pela SRF.

3 - 10/01/2003, o contribuinte formalizou o Processo nº 13896.000042/2003-14, pedindo ressarcimento dos referidos créditos e, alternativamente, compensação, inclusive com débitos de terceiros.

4 - em 30/06/2003, 30/07/2003 e 27/10/2005, formalizou as declarações de compensação.

5 - Em 11/11/2003, sobreveio sentença concedendo a segurança, reconhecendo o direito da Impetrante ao crédito de estímulo fiscal instituído nos moldes do Decreto-lei 491/69, respeitada a prescrição decenal, anterior à propositura da ação, e assegurado o direito de escrituração dos créditos, nos termos da legislação vigente à época de sua constituição, com correção monetária dos valores creditados a destempo, pelos mesmos critérios adotados pelo Fisco para correção de seus créditos.

6 - Interpostos embargos de declaração pela Impetrante, em 11/06/2004 foram alteradas a fundamentação e a parte dispositiva da sentença, tendo sido a segurança concedida parcialmente, para reconhecer o direito ao benefício fiscal, mas considerou não assistir razão à impetrante quanto ao pedido de restituição em dinheiro, de transferência a terceiros ou emissão de DCC - Documento de Compensação de Crédito, nos moldes do Decreto nº 64.833/69 e da IN n. 21/97.

7 - Interpostos novos embargos de declaração visando o reconhecimento do direito de transferir o crédito a terceiros, nos termos da IN n. 21/97, que foram rejeitados.

8 - Em 25 de julho de 2005, foi publicado Acórdão do TRF 3ª Região, que conheceu em parte da apelação da União e, na parte conhecida, acolheu a preliminar de prescrição parcial da pretensão, deu provimento ao seu mérito e deu provimento também à remessa oficial, julgando-a em parte prejudicada, assim como toda a apelação da Impetrante, nos termos do voto do Relator. O acórdão foi favorável à União, declarando que o benefício fiscal (crédito prêmio) foi extinto em 04/10/90.

9 - Em 18 de dezembro de 2006, foi lavrado o auto de infração formalizando a exigência da seguinte forma: (a) Para os períodos de apuração de 31/03/2002, 30/09/2002 e 31/12/2002, foram lançados o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que tais débitos não estão declarados em DCTF e as Declarações de Compensação não eram consideradas confissão de dívida à época em que foram apresentadas, em 30/06/2003; (b) Com relação ao período de apuração de 30/06/2003, aplicou-se a multa isolada, pois, embora a Declaração de Compensação tenha sido apresentada em data anterior à vigência da Lei 10.833/03, o débito encontrava-se confessado em DCTF; (c) Para o período de apuração de 31/12/2003, aplicou-se também apenas a multa isolada, uma vez que a apresentação da Declaração de Compensação ocorreu em 27/10/2005, quando as Dcomps já eram consideradas confissão de dívida e instrumento suficiente para a exigência do crédito tributário, de acordo com a Lei n.10.833/03.

10 - Conforme está assentado às fls. 322, consta Recurso Extraordinário em 14/08/2007, na apelação em Mandado de Segurança nº 2002.61.00.018336.0, não constando informação do trânsito em julgado.

Nesse passo, os temas levantados no recurso são os seguintes: (i) nulidade do lançamento por incompetência da autoridade lançadora; (ii) Ausência de fundamento legal para a imposição de multa com fundamento em "compensação não declarada" antes de 05/04/2005; (iii) Impossibilidade de imposição de multa sob compensação realizada sob autorização judicial vigente à época do lançamento; (iv) inconstitucionalidade da não apreciação do mérito do pedido de compensação.

A alegação de inconstitucionalidade da não apreciação do mérito do pedido de compensação não comporta apreciação, tendo em vista a Súmula CARF nº 1 que enuncia: *“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, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

De se registrar que, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF, as Súmulas são de observância obrigatória pelos seus membros, razão porque, deixo de conhecer de tal arguição.

Passo a análise das demais questões argüidas.

1- Nulidade do Lançamento

A recorrente levanta a preliminar de nulidade do auto de infração por incompetência do autuante e por ofensa ao devido processo legal. Alega que o auditor fiscal da Delegacia de Fiscalização não é competente para lavrar o auto de infração, asseverando tratar-

se de ato inserido na esfera de competência da DERAT, e que o auto de infração não poderia ser lavrado antes da decisão da DERAT quanto às compensações e ao pedido de ressarcimento do crédito prêmio. Contesta, também, a abrangência do MPF que acobertou o procedimento, entendendo que o procedimento de que decorreu o lançamento não está compreendidas as verificações obrigatórias.

À época da lavratura do auto de infração, a unidade da Receita Federal que exercia a jurisdição administrativa sob o domicílio tributário do sujeito passivo era a DERAT/SPO. Assim, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, então vigente, seu titular era a autoridade competente para apreciar originariamente o pedido de ressarcimento de "crédito-prêmio" e as compensações a ele vinculadas. Isso não significa, contudo, que seja ele a autoridade que detém a competência exclusiva para lavrar o auto de infração decorrente de não homologação de compensações objeto de DCOMP transmitidas antes de 30/10/2003, como assevera a Recorrente, invocando o art. 68 da IN n. 600/2005.

Veja-se o que reza o dispositivo mencionado:

*“Art. 68. A unidade da SRF na qual for proferido o despacho de não-homologação da compensação objeto de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, bem como da compensação objeto de Declaração de Compensação apresentada à SRF até 30 de outubro de 2003, promoverá o lançamento de ofício do **crédito tributário que ainda não tenha sido lançado nem confessado**, cientificará o sujeito passivo da não-homologação da compensação e, se for o caso, do lançamento de ofício (simultaneamente) e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, o pagamento do débito indevidamente compensado.”* (negritos acrescentados).

Como se vê, a competência da autoridade da unidade onde for proferido o despacho de não homologação para promover o lançamento de ofício será exercida se o crédito ainda não houver sido lançado, o que significa que ela não exclui a competência de outras autoridades para efetuar o lançamento.

Conforme já esclareceu a decisão recorrida, “os contribuintes domiciliados na cidade de São Paulo, diferentemente do que se sucede com aqueles domiciliados na maioria das demais cidades brasileiras, podem se sujeitar, em regra, à jurisdição de duas unidades da Receita Federal: a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária — DERAT/SPO, competente para analisar os pedidos de ressarcimento e de compensação; e, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização — DEFIS/SPO, unidade competente para o processamento de lançamentos de ofício.”

Vê se, portanto, que o auto de infração foi lavrado por servidor competente para fazê-lo - auditor fiscal lotado da DEFIS/SPO -, não padecendo de vício de incompetência da autoridade como alegado pelo contribuinte.

De fato, a lotação do auditor fiscal não influencia em sua competência, sendo essa a jurisprudência desse E. Conselho, conforme enuncia a Súmula CARF nº 27 no sentido de que: “*É válido o lançamento formalizado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio do sujeito passivo.*”

Da mesma forma, a circunstância de o auto de infração ter sido lavrado antes da decisão da DERAT acerca do pedido de ressarcimento e da compensação também não torna nulo o lançamento, eis que compete à Delegacia Especial da Receita Federal de Fiscalização (DEFIS), desenvolver as atividades de fiscalização no âmbito da respectiva jurisdição e processar lançamentos de ofício, imposição de multas e outras penas aplicáveis às infrações à legislação tributária.

É de se observar que a lavratura do auto de infração antes da decisão da DERAT quanto à compensação representa tão somente zelo da autoridade tributária, no resguardo do crédito tributário contra os efeitos da decadência. De fato, tendo se firmado o entendimento de que, em caso de não homologação de compensação declarada antes de 30 de outubro de 2003, quando o débito não estiver confessado em DCTF, é necessária a constituição do crédito mediante lançamento de ofício, não poderia, a autoridade fiscal, tendo tomado conhecimento de que a sentença de mérito no Mandado de Segurança não reconheceu o direito à compensação com utilização do crédito prêmio, deixar de efetuar o lançamento de ofício.

O servidor foi incumbido (mediante Mandado de Procedimento Fiscal) de realizar procedimentos de fiscalização incluindo as “verificações obrigatórias”, consistentes na *averiguação da correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução do procedimento (1991).*

A extensão do significado das “verificações obrigatórias” foi, com muita propriedade, analisada no voto condutor do Acórdão 1.367/2002, da DRJ de Florianópolis, como a seguir:

(...) os limites das verificações obrigatórias são os documentos contábeis e fiscais mantidos pelo sujeito passivo, como tais sua escrituração e as declarações apresentadas ao fisco; conformasse, assim, antes de qualquer outra coisa, em um exame da consistência dos registros e declarações produzidos pelo contribuinte. Havendo necessidade de se estender a fiscalização a elementos externos à documentação fiscal, não se estará mais no âmbito das verificações obrigatórias, devendo o AFRF demandar pela emissão de um novo MPF, com vistas a instrumentar o alargamento da ação fiscal.

Esta extensão do significado das verificações obrigatórias está corroborada pelo que consta do artigo 15 da Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002:

Das Verificações Obrigatórias

Art. 15. Dentre as verificações previstas na Operação Fiscal “Verificações Preliminares”, são de execução obrigatória aquelas consistentes no cotejo entre os valores constantes da declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), ou declaração equivalente, e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior.

[...]

§2.º No caso de períodos de apuração para os quais não tenha sido apresentada a DCTF, deverão ser cotejados os valores pagos ou recolhidos com os constantes da escrituração do sujeito passivo.

À evidência, limitam-se as verificações obrigatórias ao cotejamento entre valores declarados/pagos/recolhidos e aqueles constantes das declarações entregues à SRF ou da escrituração do sujeito passivo. Assim, qualquer procedimento que extrapole tais estritos limites deve, necessariamente, estar instrumentado por MPF específico, com definição minudente do tributo ou contribuição a ser fiscalizado e dos períodos-base alcançados pela ação de ofício.

Alega a Recorrente que “*que nos termos da Lei 9.430/96 e da IN 600/2005, poderia manusear a Manifestação de Inconformidade, enquanto que sob o procedimento adotado pela fiscalização, ficou impossibilitado de utilizá-lo, fazendo-se recorrer apenas pela Impugnação ao Lançamento*”. Ocorre que os dois instrumentos (“manifestação de inconformidade” e “impugnação”), no caso, têm a mesma finalidade e produzem o mesmo efeito. Ambos se destinam a formalizar o inconformismo do contribuinte em relação ao mesmo crédito (decorrente da não homologação de compensação declarada pelo contribuinte), e têm o mesmo iter processual: julgamento pela Delegacia de Julgamento, cabendo recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O manejo de manifestação de inconformidade ou de impugnação dependerá da necessidade de formalizar a exigência mediante auto de infração, o que ocorre quando o débito não se encontra confessado.

O fato de ter sido expedida carta cobrança e haver um lançamento de ofício sobre a mesma matéria já foi contestado pelo contribuinte no processo relativo à compensação, e obviamente, a cobrança não deverá prosseguir em duplicidade.

Ante o acima exposto, rejeito a preliminar de nulidade argüida.

2- Ausência de fundamento legal para a imposição de multa com fundamento em "compensação não declarada" antes de 05/04/2005.

Alega a Recorrente que “*para as compensações requeridas até 5/04/2005 NENHUM TEXTO NORMATIVO então vigente (as INs 210/2002 e 323/2003) tipificava a conduta que impunha a pena de "COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA", que somente veio a lume da esfera normativa da SRF pela Instrução Normativa 534, de 5 de abril de 2005*”.

Aduz que “*(...) as disposições que instituem a grave situação "não declarada" não podem ser aplicadas às compensações requeridas em data anterior à existência dessa figura típica*” e que “*o fundamento legal invocado pelo fiscal não lhe autoriza a imposição de multa, visto que não havia despacho de não homologação das compensações efetuadas, nem muito menos ficou caracterizada qualquer prática prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64*”.

Conforme se depreende dos autos, os débitos compensados se referem à CSLL dos seguintes períodos de apuração:

Período de apuração	Valor (R\$)	Nº Dcomp	Data
31/03/2002	276.886,77	13896.001241/2003-31	30/06/2003

30/09/2002	137.867,14	13896.001241/2003-31	30/06/2003
31/12/2002	503.290,83	13896.001241/2003-31	30/06/2003
30/06/2003*	15.429,10	13896.001892/2003-21	30/07/2003
31/12/2003*	1.479.731,87	19679.011708/2005-64	27/10/2005

**lançada apenas a multa isolada*

A autoridade fiscal diferenciou as declarações de compensação apresentadas antes e depois de 31/10/2003, quando sobreveio alteração legislativa que declarou expressamente que as declarações de compensação constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente confessados. Para as apresentadas antes de 31/10/2003, caso os débitos não estivessem confessadas em DCTF, seria necessária a lavratura de auto de infração. Esse procedimento está de acordo com a Solução de Consulta Interna nº 3, de 08 de janeiro de 2004, mediante a qual a COSIT orientou:

a) *Somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003 constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.*

b) *Quanto às Dcomp apresentadas antes da edição da MP nº 135, de 2003, e aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, considerados declaração de compensação:*

b.1) *verificado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deve-se promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade;*

b.2) *constatado que se trata de compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, as manifestações de inconformidade e os recursos apresentados enquadram-se no disposto no §11 retromencionado, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que se trata de regra de direito processual com aplicabilidade imediata.*

De se registrar que esse procedimento também está de acordo com o entendimento deste CARF, cuja Súmula nº 52 enuncia:

Súmula CARF nº 52: Os tributos objeto de compensação indevida formalizada em Pedido de Compensação ou Declaração de Compensação apresentada até 31/10/2003, quando não exigíveis a partir de DCTF, ensejam o lançamento de ofício.

A autoridade fiscal esclarece no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls.194 e seguintes) que:

Na presente ação fiscal, para os períodos de apuração de 31/03/2002, 30/09/2002 e 31/12/2002, serão lançados o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que tais débitos não estão declarados em DCTF e as Declarações de Compensação não eram consideradas confissão de dívida, à

época em que foram apresentadas, em 30/06/2003. As DComp só passaram a ser consideradas confissão de dívida a partir da edição da Lei 10.833, de 29/12/2003.

Com relação ao período de apuração de 30/06/2003, aplica-se a multa isolada, pois, embora a Declaração de Compensação tenha sido apresentada em data anterior à vigência da Lei 10.833/03, o débito encontra-se confessado em DCTF.

Quanto ao período de apuração de 31/12/2003, aplica-se também apenas a multa isolada, uma vez que a apresentação da Declaração de Compensação ocorreu em 27/10/2005, quando as DComps já eram consideradas confissão de dívida e instrumento suficiente para a exigência do crédito tributário, de acordo com a já mencionada Lei 10.833/03.

A Recorrente contesta a imposição da multa isolada relativa ao débito correspondente ao período de apuração de 30/06/2003.

Segundo os argumentos da Recorrente: (a) o *fundamento legal para o lançamento tributário* deve se ater, exclusivamente, à norma vigente à época da prática do ato pelo contribuinte; (b) *deve-se observar se, no momento em que o contribuinte agiu, estava dando suporte fático ao lançamento tributário que hoje se discute*; (c) *deve-se analisar o dispositivo normativo com as mesmas regras atinentes à norma tributária punitiva ou mesmo às de Direito Penal*; (e) a situação de “*compensações não declaradas*” não pode ser aplicada às Dcomps protocolizadas em data anterior a 29/12/2004; ao não estender a exclusão da ilicitude para os débitos regularmente declarados em declarações de compensação anteriores à Lei nº 10.833/2003, o fisco violou o princípio da retroatividade da lei mais benigna e produz punição incompatível com o sistema interpretativo de nosso ordenamento jurídico.

O art. 170 do Código Tributário Nacional atribui à lei a possibilidade de autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em junho e julho de 2003, quando a Recorrente apresentou as duas primeiras Dcomps, a lei que autorizava a compensação tinha a seguinte redação:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1ª A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação

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;

Nos termos dos dispositivos legais acima transcritos, a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo do contribuinte, correspondente a indébito tributário relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal.

Assim, frente à legislação então em vigor, as compensações efetuadas configuram-se como indevidas, eis que os créditos oferecidos não se referem a indébito tributário, pois o crédito prêmio não é tributo indevido, mas crédito financeiro decorrente de estímulo à exportação, bem como, não havia reconhecimento do suposto crédito (não tributário). E mais, mesmo que os créditos fossem tributários, seu reconhecimento estava sendo postulado judicialmente, e não havia decisão com trânsito em julgado nesse sentido, incorrendo, portanto, em vedação expressa prevista no art. 170-A do CTN.

Contudo, a Recorrente apresentou as Dcomps autorizada por um provimento judicial (liminar em Mandado de Segurança).

Em 30/07/2003, quando foi apresentada a Dcomp sobre a qual incidiu a Multa Isolada questionada (débito relativo ao período de apuração de 30/06/2003), vigorava o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que determinava que fosse feito o lançamento de ofício (e, por conseguinte, com a respectiva multa por lançamento de ofício), em relação às diferenças apuradas em declarações prestadas pelo sujeito passivo decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados. Confira-se:

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

Nessa esteira, a Lei nº 10.833, de 2003, ao atribuir à declaração de compensação o atributo de instrumento de confissão de dívida, tornou despicando o lançamento de ofício para exigir o tributo (que já estava confessado). Por isso, no seu art. 18, limitou o lançamento de ofício previsto no art. 90 da MP 2.158-35 à imposição da multa de ofício, e em determinadas circunstâncias.

Sua redação original (vigência 31/10/2003) era a seguinte:

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.

Esse art. 18 da Lei 10.833/2003 sofreu sucessivas alterações, e em 18 de dezembro de 2006, quando foi lavrado o auto de infração, sua redação era a seguinte:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1ª 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 deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 3º (...).

§ 4º-Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no 4º deste artigo

Dessa forma, ao praticar o lançamento de ofício, a autoridade fiscal deveria ter observado à lei em vigor à época da prática do ato, ou a lei posterior vigente, se fosse mais benéfica ao contribuinte.

Nesse sentido, a lei vigente na data da apresentação da Dcomp (art. 90 da MP 2.158-35), determinava o lançamento de ofício da diferença, ou seja, lavratura de auto de infração exigindo o principal e a multa de 75% (porque, no caso, não há acusação de sonegação, fraude ou conluio, quando a multa seria de 150%).

Por seu turno, a lei vigente na data da lavratura do auto de infração determinava o lançamento de ofício apenas da multa (por desnecessária a constituição do crédito relativo ao principal, que se encontrava confessado), no caso, em percentual de 75%, por se tratar de compensação considerada não declarada em vista de o crédito ser referente a crédito prêmio.

Portanto, no caso, a lei posterior nem é prejudicial, nem é mais benéfica que a lei vigente na data em que o contribuinte praticou o ato. O valor a ser exigido, em ambos os casos, corresponde ao principal e à multa de 75%. Apenas a exigência do principal não será formalizada no auto de infração, porque o correspondente valor já está confessado.

Argumenta a Recorrente impossibilidade de aplicar a “qualidade de não declarada” ao caso concreto, por se tratar de condição criada por lei posterior à entrega da Dcomp.

Seguindo a linha de raciocínio da recorrente, tem-se que: (a) não caberia o lançamento do principal mais multa, nos termos do art. 90 da MP 2.158-35/2001, porque houve alteração posterior, mais benéfica, que determinou apenas o lançamento da multa, em determinadas circunstâncias (art. 18 da Lei nº 10.833/2003); (b) as alterações do referido art. 18, que determinam a imposição da multa para as declarações consideradas “não declaradas”, não seriam aplicáveis por imporem penalização não existente quando da entrega da Dcomp.

Ocorre que, se o art. 90 da MP só pode ser aplicado com a alteração introduzida pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003, e se esse art. 18 não pode ser aplicado com a redação dada pela Lei 11.051, de 2004, só é possível concluir pela aplicação do art. 90 da MP 2.158/35, com a alteração introduzida pelo art. 18 da Lei 10.833/2003 em sua redação original, ou seja, antes da alteração trazida pela Lei nº 11.051/2004, e o art. 18 da Lei 10.833/2003, em sua redação original, determina o lançamento da multa no caso de o crédito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, ou de ser de natureza não tributária, como ocorre no caso concreto (crédito de natureza não tributária, e pleiteado em ação judicial sem decisão transitada em julgado, hipótese expressamente vedada pelo art. 170-A do CTN).

Na realidade, o sentido da alteração introduzida pelo art. 18 Lei nº 10.833/2003, na norma inculpada no art. 90 da MP 2.158-35, foi de que descabe o lançamento do principal nos casos em que esse já estivesse confessado, mas caberia o lançamento da multa se a compensação fosse com infração à lei (multa de 75% ou 150%, se presente ou não o dolo).

3- Impossibilidade de imposição de multa sob compensação realizada sob autorização judicial vigente à época do lançamento

Afirma a Recorrente que as compensações foram efetuadas nos estritos termos da liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.61.00.018336-0, no seguinte teor:

“...concedo a liminar para, afastando a incidência do Ato Declaratório nº SRF 31/99, impedir a prática de qualquer restrição ao exercício do procedimento de autocompensação do crédito-prêmio de IPI, instituído pelo Decreto-lei 491/69, com tributos administrados pela SRF”.

E aduz:

Por sua vez, a concessão da segurança ao final tem o principal efeito de CONFIRMAR A LIMINAR, convalidando seus atos, seus fundamentos e seus efeitos.

Assim, independentemente qual seja o dispositivo da sentença final, se ela concede a segurança e nada dispõe quanto à liminar, o dispositivo da liminar continua com sua eficácia mantida em todos os seus termos.

De modo que é de ter-se absolutamente írrito o lançamento tributário de MULTA que se baseia em fatos praticados pelo contribuinte quando este estava acobertado por decisão judicial em liminar proferida em Mandado de Segurança julgado procedente em sentença final, repise-se, - vigente à época do lançamento.

Manifesta o entendimento de que a decisão proferida pela Juíza substituta em Embargos de Declaração não modificou a decisão proferida pelo Juiz Titular quanto ao direito à compensação tributária, apenas negou-a para impedir o pedido de restituição em dinheiro e a transferência a terceiros pela emissão de DCC, porque tais disposições da então vigente IN n. 21/97 foram revogadas pela IN n. 41/2000.

E afirma que estando à matéria da compensação tributária submetida ao crivo do judiciário, cabe ao fisco apenas fiscalizar o procedimento autorizado pelo Judiciário na liminar que não foi cassada na sentença de mérito.

Pondera que *“considerando-se que a liminar e a sentença deferiram ao impetrante/contribuinte o direito à utilização do crédito-prêmio de IPI para pagamento de tributos federais, não se lhe pode dizer que este direito lhe é negado pela legislação”.*

E conclui:

Cumpre-nos asseverar que as decisões que autorizaram o aproveitamento do crédito-prêmio de IPI, asseguraram:

- a) a existência do direito ao crédito;*
- b) a prescrição decenal;*
- c) a possibilidade de compensação com outros tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal;*
- d) a imediata compensabilidade dos créditos antes do trânsito em julgado, afastando as disposições do artigo 170-A do CTN;*

e) o impedimento à Receita Federal de promover qualquer ato que impeça a utilização do crédito, ressalvada a esta o direito de verificar a exatidão do valor do crédito;

f) negou-se porem o direito de transferência de créditos a terceiros.

Tudo o mais existente em leis, regulamentos, portarias, instruções normativas, etc., que contrariarem as disposições contidas na sentença foram derrogados e não têm qualquer aplicabilidade.

Fechar os olhos a essa realidade é querer recusar-se, ao mais absurdo dos argumentos, ao cumprimento de ordem judicial.

Dessa forma, se à época do lançamento estava vigente norma jurídica individual (SENTENÇA CONFIRMATÓRIA DE LIMINAR AUTORIZATIVA) que reconhecia ao contribuinte o direito de efetuar a compensação, não há espaço jurídico para a imposição de qualquer espécie de multa.

Ao entregar as duas primeiras Dcomps, o Recorrente estava amparado por liminar em mandado de segurança, e ao entregar a terceira, já havia sentença, que a Recorrente diz ser confirmatória da liminar.

De se observar que a liminar (provimento judicial com base em cognição sumária) produz efeitos até que seja cassada ou até que sobrevenha a sentença (provimento com base em cognição exauriente).

Logo, sobrevivendo sentença, e se essa for em sentido contrário ao da liminar, ainda que não haja disposição expressa, os efeitos da liminar não prevalecem, pois um juízo de cognição exauriente não confirmou o entendimento obtido a partir de uma cognição sumária. Se a sentença for no mesmo sentido da liminar, esta fica por aquela absorvida, e os efeitos permanecem, mas não mais com base na liminar, e sim na sentença.

No caso, há uma controvérsia quanto ao alcance da sentença. O contribuinte entende que a sentença confirmou a liminar quanto à possibilidade de utilizar o crédito prêmio para compensar débitos próprios, negando apenas a possibilidade de transferir o crédito para terceiros. Já a autoridade autuante assevera que a sentença não reconheceu a possibilidade de o contribuinte utilizar o crédito para qualquer compensação.

Ocorre que essa controvérsia, entretanto, não tem relevância para solução da questão posta à análise, qual seja, impossibilidade de aplicação da multa.

É que quando o auto de infração foi lavrado (18 de dezembro de 2006), já havia sido publicado (em 25 de julho de 2005) o Acórdão do TRF da 3ª Região, que no mérito deu provimento à apelação da União e à remessa oficial, e declarou que o benefício foi extinto em 04/10/90, não reconhecendo o direito da ora Recorrente.

Assim, ainda que se entenda que a sentença dava cobertura à compensação realizada, ante a decisão em sentido contrário proferida pelo TRF da 3ª Região, a Recorrente deixou de estar abrigada por qualquer provimento judicial, e tinha o prazo de 30 dias para recolher os tributos indevidamente compensados apenas com os encargos moratórios. Não o tendo feito, correto o lançamento com a multa de ofício.

Processo nº 19515.002084/2006-48
Acórdão n.º **1301-000.580**

S1-C3T1
Fl. 17

Nesse sentido a Súmula CARF nº 50, *verbis*:

Súmula CARF nº 50: É cabível a exigência de multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração.

Portanto, ante o acima exposto, rejeito as preliminares suscitadas, para no mérito NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2011

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri