



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

Processo n° 11516.001200/2009-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3001-000.552 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente PLASSON DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA TRIBUTÁRIA.

Matéria de ordem pública é a que condiciona a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, embora não suscitada em etapas anteriores, notadamente no âmbito da manifestação de inconformidade, não preclui e pode, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passível de reconhecimento de ofício pelo julgador.

A rigor, a retroatividade da lei tributária é matéria de ordem pública, porquanto o inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional versa sobre a possibilidade de consecução pretérita de efeitos jurídicos em face de uma lei, em sentido amplo, mais benéfica ao contribuinte.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. FATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. SUPOSTA ALTERAÇÃO DA NORMA DA INCIDÊNCIA QUE REGRA A MATÉRIA POR OUTRA MAIS RECENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

A legislação tributária em regra é irretroativa comportando as exceções estabelecidas no artigo 106 do CTN, cujo escopo é a possibilidade de se eliminar e reduzir penalidades, desde que não se trate de fato definitivamente julgado. Em relação à dispensa de tributo, desde que não se trate perdão com vigência presente ou futura, a lei tributária é irretroativa, não podendo ampliar para fins de contemplar algo que não constava na lei anterior.

Tratando de glosa de crédito de mercado externo acumulado ao final de cada trimestre-calendário, cujo pedido, segundo a norma de regência da matéria, o ressarcimento e/ou compensação, mediante PER/Dcomp, impõe que cada pedido deva referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente do mesmo trimestre a que se refere o crédito,

ainda que fosse o caso, é inaplicável a pretensão do contribuinte quando busca se socorrer das exceções do artigo 106 do CTN para fins de retroação de norma editada posteriormente à formulação do respectivo pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer tão somente o crédito decorrente da operação de locação de imóvel por pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Renato Vieira de Avila e Francisco Martins Leite Cavalcante, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente), Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Avila e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Pedido de Ressarcimento

Trata-se de **pedido de ressarcimento** de créditos (PER/DCOMP) de PIS/Pasep de incidência **não cumulativa**, relativo ao **4º trimestre** do ano calendário de **2006**, no valor de **R\$ 76.278,89 (setenta e seis mil e duzentos e setenta e oito reais e oitenta e nove centavos).**

Termo de Início de Fiscalização

Foi dado início à diligência no contribuinte para realizar verificação para fins de ressarcimento do PIS/ Pasep não-cumulativo (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002) e da Cofins não-cumulativa (§1º do art.6º da Lei nº 10.833/2003) do 2º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2006, onde o mesmo foi intimado para apresentar ou disponibilizar, no prazo de 30 dias, inúmeros documentos relativos ao período mencionado.

Despacho Decisório

A autoridade fiscal afirma que a contribuinte **forneceu**, em meio magnético, arquivo contendo **todas** as notas fiscais utilizadas como insumos, bem como, apresentou, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, **memória de cálculo** demonstrando os valores preenchidos nos DACON.

Alega, também, em seu Despacho Decisório, que ao analisar os dados informados, constatou-se que foram incluídos como crédito, na apuração do PIS, **valores de aluguéis pagos à Pessoa Física**, o que é proibido pela legislação tributária.

Ademais, que foram incluídos valores **sem o respaldo de notas fiscais** de entrada, o que provocou a apuração de créditos a menor.

Com isso, o presente despacho decisório houve por bem, reconhecer **parcialmente** o direito creditório, no valor de **R\$ 52.931,62** e homologar a DCOMP até o limite de crédito reconhecido.

Manifestação de Inconformidade

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a recorrente alega, em suma, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal, principalmente quanto aos aluguéis pagos e no que se refere aos créditos de exportação utilizados.

Créditos de Aluguel

Alega a manifestante que o crédito de aluguel utilizado como base de cálculo para fins de compensação/ressarcimento refere-se ao Aditivo n.1, que é o contrato realizado com a empresa GARANTIA ADMINISTRADORA DE BENS E SERVIÇOS LTDA., pessoa jurídica, e não à pessoa física, como alega a autoridade fiscalizadora e por isso, merece o reconhecimento dos créditos de aluguel no montante de **R\$ 351,83**.

Créditos de Exportação Remanescentes do 3º Trimestre

A manifestante alega que os créditos de exportação remanescentes do 3º trimestre de 2006 foram devidamente utilizados nos meses de outubro a dezembro de 2006 e que seu Pedido de Ressarcimento foi elaborado de acordo com a IN nº 900/2008.

Ademais, afirma que anexou **CONTROLE DE UTILIZAÇÃO DOS SALDOS CREDORES – PIS** utilizados no ano de 2006, o que demonstraria que não houve utilização indevida de créditos provenientes do saldo credor do 3º trimestre.

Com isso, requereu a revisão da Decisão exarada, para que fosse reconhecido o direito creditório de exportação na monta de **R\$ 22.533,69**.

Diferença Glosada

Por fim, informa que o montante de crédito acima defendido somado ao valor já reconhecido, soma a monta de R\$ 75.817,17. Portanto, alega que existe uma diferença glosada de **R\$ 461,72**, feita pela autoridade fiscal, sem que, contudo, possa ser identificada pela empresa qual a origem da negativa deste crédito.

DRJ/FNS

A manifestação de inconformidade foi julgada e recebeu a seguinte ementa:

Acórdão 0729.361 4ª Turma da DRJ/FNS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

DIREITO CREDITÓRIO. NÃO RECONHECIMENTO. FUNDAMENTAÇÃO.

Os fundamentos de fato e de direito são elementos essenciais para embasar a decisão administrativa que não reconhece o direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS VINCULADOS AO MERCADO EXTERNO. SALDO REMANESCENTE.

Os créditos de mercado externo acumulados ao final de cada trimestre calendário poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, mediante PER/DCOMP, sendo que cada pedido deverá referir-se a um único trimestre calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente do mesmo trimestre a que se referem os créditos.

O relatório, por bem retratar a realidade fática dos autos, merece ser transcrito.

Trata o processo de pedido de ressarcimento de créditos (PER/DCOMP) da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep de incidência não cumulativa, relativo ao 4º trimestre do ano calendário de 2006, no valor de R\$ 76.278,89 (setenta e seis mil e duzentos e setenta e oito reais e oitenta e nove centavos).

Na análise do pedido formulado pela empresa acima identificada, constatou a autoridade fiscalizadora que foram considerados, para fins de créditos, os valores de aluguéis pagos à pessoa física. Além disso, foram incluídos valores sem o respaldo de notas fiscais de entrada.

Conforme o Despacho Decisório constante dos autos, foi reconhecido parcialmente o crédito no valor de R\$ 52.931,62 (cinquenta e dois mil e novecentos e trinta e um reais e sessenta e dois centavos).

A contribuinte encaminhou a presente manifestação de inconformidade, onde alega, em síntese, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal, no tocante à análise da documentação apresentada pela empresa, haja vista que os pagamentos de aluguéis foram feitos à empresa Garantia Administradora de Bens e Serviços Ltda., pessoa jurídica, conforme documentação em anexo.

Apresenta a discriminação dos créditos gerados em outubro/2006, novembro de 2006 e dezembro de 2006, nos valores de R\$ 21.865,98, R\$ 30.562,55 e R\$ 23.850,36. Aduz que o crédito gerado em outubro/2006 foi no montante de R\$ 22.501,17, porém na Dacon do próprio mês foram utilizados (descontados) créditos originários de importação vinculados à Receita de Exportação no valor de R\$ 635,19; e que os créditos de exportação remanescentes no 3º trimestre /2006 foram devidamente utilizados nos meses de outubro a dezembro de 2006, apresentando a planilha do valor utilizado a cada mês.

Alega que o Pedido de Ressarcimento foi elaborado em total e inequívoca conformidade com a Instrução Normativa nº. 900/2008. Anexa o “Controle de utilização dos saldos credores – PIS” com o intuito de demonstrar que não houve utilização indevida de créditos provenientes de saldo credor do 3º Trimestre de 2006, visto que, tais valores, além de estarem amparados nos respectivos livros contábeis (Diário de Razão) e fiscais da empresa, devidamente registrados na JUCESC, também não foram objeto de glosa por parte da RFB.

Acrescenta que existe uma diferença glosada de R\$ 461,72 sem que, contudo, possa ser identificada pela empresa a origem desta glosa.

Chama atenção para o fato de que, juntamente com o termo de intimação para apresentação da manifestação de inconformidade acompanha decisão referente ao processo nº. 11516.001200200946 e não ao presente processo, o que talvez justifique o equívoco na análise dos documentos da empresa.

Requer, por fim, a revisão total da decisão.

Locadora Pessoa Jurídica

Quanto aos créditos de aluguel, entendeu a DRJ/FNS que embora a contribuinte **tenha demonstrado que contratou com uma Pessoa Jurídica**, deixou de apresentar as respectivas notas fiscais emitidas pela empresa locadora, com a finalidade de comprovar que os pagamentos foram efetivados e feitos nos montantes que constam do Dacon. Por isso, **manteve** as glosas relativas aos valores de aluguel de **R\$ 351,86**.

Créditos de Trimestres anteriores

No tocante aos créditos remanescentes do trimestre anterior, o entendimento foi no sentido de que não há como reconhecer no quarto trimestre os valores relativos a créditos remanescentes relacionados ao mercado externo, relativos ao terceiro trimestre, com base no art. 21 da IN SRF nº. 600/2005, vigente à época da apresentação do PER/Dcomp sob

análise. Ademais, acrescentou que, por conta da normativa, a contribuinte deveria ter gerado um PER/DCOMP específico para o ressarcimento. Desta forma, **manteve** a glosa objeto da manifestação no valor de **R\$ 22.533,69**.

Por fim, **quanto a diferença glosada de R\$ 461,72**, a DRJ afirma, em seu Voto, que não consta discriminado no relatório fiscal a situação fática, ou seja, quais créditos, cujas notas faltantes teriam dado ensejo a este valor de glosa, impossibilitando a manifestação da contribuinte frente ao valor glosado. Isso posto, considerou **procedente em parte** a manifestação de inconformidade quanto ao valor de **R\$ 461,72**.

Desta forma, o valor reconhecido passa a ser de **R\$ 53.393,34**.

Recurso Voluntário

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, a recorrente aduz seu argumento principal na impossibilidade de exigência de nota fiscal como prova de pagamento de aluguel à pessoa jurídica, bem como a aplicação de lei mais benéfica para a compensação dos créditos remanescentes do trimestre anterior.

Créditos de Aluguel

Em suma, a recorrente alega que a tese adotada pela DRJ de que, a contribuinte, para viabilizar o direito creditório dos aluguéis, deveria ter apresentado as notas fiscais respectivas, não pode prevalecer.

Nesse sentido, aduz que a posição adotada lhe impõe a obrigação de comprovar o cumprimento de obrigação acessória por terceiro locador, ou condiciona o direito ao crédito à produção de prova documental inexigível por lei, isto porque, segundo a mesma, o locador é obrigado a fornecer simples **recibo** discriminado das importâncias pagas pelo locatário e não nota fiscal.

Créditos Remanescentes do 3º Trimestre operações no mercado externo

Alega a recorrente, que foram afastados pela autoridade fiscalizadora, créditos decorrentes **de operações no mercado externo** remanescentes do trimestre anterior, ou seja, 3º trimestre, à luz da IN SRF 600/2005, por ser vigente ao tempo da apresentação do PER/DCOMP impugnado.

Por fim, acresce que a IN SRF 900/2008 **aboliu o lapso temporal** instituída pela Instrução Normativa revogada, e consagrou o direito da compensação irrestrita de débitos próprios, vencidos ou vincendos, requerendo que seja aplicada, retroativamente, a Normativa de 2008, por ser **lei mais favorável ao contribuinte**.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Renato Vieira de Avila - Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que reconheceu **parcialmente** o Pedido de Ressarcimento de PIS de incidência não cumulativa.

Admissibilidade do Recurso

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **27.08.2012**, conforme Aviso de Recebimento - AR, fls. 213-214, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **20.09.2012**, conforme comprova o carimbo da ARF - CRICIÚMA, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

Argumentos de Defesa no Recurso Voluntário

Em breve síntese, foram apresentados, em sede de recurso, os seguintes argumentos. Créditos de exportação, créditos de Aluguel e Glosa de Diferença.

DOS FATOS

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS de incidência não cumulativa, formalizado pelo PERDCOMP nº 35070.42803.160207.1.1.08-9555, referente aos períodos de apuração 10 a 12/2006 (4º trimestre de 2006).

O direito creditório foi reconhecido parcialmente pelos órgãos “*a quo*”, que homologaram a compensação na monta de **R\$ 53.393,34**, pelos argumentos tratados no Relatório acima.

Diante disso, a recorrente busca o reconhecimento de créditos na monta de **R\$ 22.885,25**, que se subdividem em créditos de aluguel e créditos de exportação remanescentes do 3º trimestre do mesmo ano calendário.

MÉRITO**Crédito decorrente de contrato de Locação**

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS de incidência não cumulativa, formalizado por PERDCOMP, referente aos períodos de apuração 01 a 03/2005 (1º trimestre de 2005), que, na matéria cujo mérito será enfrentado, circunscreve-se a determinar se, conforme a linguagem expressa no voto condutor da decisão examinada, é legal a exigência de nota fiscal emitida pela locatária para comprovar a legitimidade da tomada do crédito de locação, previsto no artigo 3.º , iv da Lei 10.833/03. Segue-se ao trecho enxertado.

Todavia, embora a contribuinte tenha demonstrado que contratou com uma Pessoa Jurídica, deixou de apresentar as respectivas notas fiscais emitidas pela empresa locadora, com a finalidade de comprovar que os pagamentos foram efetivados e feitos nos montantes que constam do Dacon.

Percebe-se que a autoridade de primeira instância reconheceu ter sido a locatária, pessoa jurídica, enquadrando-se, portanto na hipótese legal aqui discutida. Neste sentido, encontra-se devidamente satisfeita a argumentação trazida em sede de defesa:

No tocante à glosa referente ao crédito de aluguel utilizado como base de cálculo para compensação/ressarcimento, verifica-se que os aluguéis aproveitados como crédito referem-se ao contrato realizado com a empresa GARANTIA ADMINISTRADORA DE BENS E SERVIÇOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o n. 04.980.774/0001-87, conforme aditivo n. 01 ao Contrato de Locação em 17.12.2001 e não à pessoa física, como por equívoco concluiu a autoridade notificante.

Outrossim, resta claramente delineado que a questão aqui tratada refere-se ao fato de não ter sido apresentadas as notas fiscais para fins de comprovação.

*Créditos decorrentes de Aluguel
Suficiência probatória dos contratos de locação*

Os créditos decorrentes de aluguel estão previstos na legislação e respeitam a seguinte determinação: a locação deve ser **de prédios**, com o requisito de ser **pago unicamente a pessoa jurídica, e, ainda, necessariamente deverão ser empregados na utilização das atividades operacionais da empresa.**

Quanto ao primeiro requisito, registra-se que o contrato de locação acostado em fls. 123 destes autos, o documento denominado ADITIVO NR.. 01 AO CONTRATO DE LOCAÇÃO CELEBRADO EM 17.12.2001 ENTRE SÉRGIO CIZESKI, COMO LOCADOR, E PLASSON DO BRASIL Ltda., COMO LOCATÁRIA.

Neste instrumento, agora em fls. 128, depara-se com a incorporação do mencionado imóvel, anteriormente dado em locação, conforme visto, ao capital social da empresa GARANTIA ADMINISTRADORA DE BENS E SERVIÇOS Ltda. , consoante o mencionado ato de constituição desta sociedade na JUCESC sob NIRE 42203139679. Com isto, e de acordo com o expresso em seu item 2. o titular do contrato de locação seria a pessoa jurídica GARANTIA. A título de evidenciar a existência do contrato de locação, acosta, também, Aditivo n.º 02, firmado em 31 de março de 2009. Desta vez, para reger novo prazo de locação.

Ainda, importa a menção na qual a peça contém a cláusula primeira, cujo conteúdo demonstra a descrição do objeto de tal instrumento, como sendo "um terreno com

área de 3.501,77 m², com um **pavilhão industrial** recém construído, me primeira ocupação, com área de 1.377,70m²".

Portanto, conclui-se que os requisitos para o reconhecimento da legitimidade do crédito estão satisfeitos, determinando ser o contrato de locação a *Documentação hábil para comprovação da existência do negócio*.

Desnecessidade de nota fiscal

A recorrente, enquanto pratica atividade de locação, não é contribuinte estadual nem municipal, não sendo lícito impor o requisito probatório da juntada de notas fiscais.

Devidamente enfrentadas as questões de fato e mérito, aponta-se decisão desta CARF no sentido de aceitar os contratos de locação como instrumentos aptos a comprovação do negócio, inclusive apontado-lhe as devidas limitações (no precedente citado, foi excluído da base do crédito, taxas condominiais, por não ser parte do preço contratado, este sim, base para a tomada de crédito, conforme, repita-se, previsão contratual, e, não, valor emitido em nota fiscal.

Acórdão nº 3401004.021

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público privadas.

Fundamento legal

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Créditos Remanescentes do 3º Trimestre operações no mercado externo

Aduz que, segundo essa normativa, o crédito pretendido compensar, **deveria estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre**, o que restou inobservado pela mesma, que se valeu de créditos remanescentes do terceiro trimestre para compensação de débitos do quarto trimestre do mesmo ano.

No entanto, a contribuinte entende que deveria ter sido aplicado ao caso em concreto, a **IN SRF 900/2008**, normativa revogadora da IN SRF 600/2005, tendo em vista que a mesma entrou em vigor ao tempo em que o PER/DCOMP ainda se encontrava **pendente** de homologação.

Isto porque, haveria no ordenamento jurídico, norma que prestigia o contribuinte, merecendo, assim, retroagir até a data do pedido de compensação.

Razão deve assistir à requerente; o limite temporal para utilização do crédito prevista na IN 600/2005, deve retroagir sob força do artigo 106 do CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conclusão

Conheço do recurso, para no MÉRITO, dar provimento a tomada de crédito decorrente da operação de locação de imóvel e reconhecer a aplicação retroativa da IN 900/2008.

Renato Vieira de Avila

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

Preâmbulo

Com a devida licença aos argumentos do I. Conselheiro Relator e *concessa venia* aos meus pares que entenderam em sentido contrário, esclareço que o presente presta-se tão somente para expor meu entendimento acerca da impossibilidade de se aplicar, ao caso sob exame, a retroatividade da lei tributária, ínsita no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional - CTN - Lei nº 5.172, de 25.10.1966-, conforme suscitado, tão somente, em sede de Recurso Voluntário.

Entendem os conselheiros Renato Vieira de Avila (Relator) e Francisco Martins Leite Cavalcante serem aplicáveis, relativamente aos "Créditos Remanescentes do 3º Trimestre, em operações no mercado externo", as disposições prescritas pelo inciso II do artigo 106 do CTN, para fins de acolher o entendimento segundo o qual aplica-se ao caso sob exame

as disposições da IN RFB nº 900, de 30.12.2008, que revogou a IN SRF nº 600, de 28.12.2005, ao fundamento de que a IN RFB nº 900, de 2008 vigorava ao tempo em que o PER/Dcomp em análise ainda se encontrava pendente de homologação.

Dos fundamentos da decisão recorrida

A decisão recorrida -Acórdão 07-29.361, da 4ª Turma da DRJ/FNS, de 15.06.2012-, analisando os termos da manifestação de inconformidade apresentada, concluiu pelo reconhecimento parcial do direito creditório vindicado, cuja síntese está expressa na ementa a seguir transcritas, *verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

DIREITO CREDITÓRIO. NÃO RECONHECIMENTO. FUNDAMENTAÇÃO.

Os fundamentos de fato e de direito são elementos essenciais para embasar a decisão administrativa que não reconhece o direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS VINCULADOS AO MERCADO EXTERNO. SALDO REMANESCENTE.

Os créditos de mercado externo acumulados ao final de cada trimestre-calendário poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, mediante PER/DCOMP, sendo que cada pedido deverá referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente do mesmo trimestre a que se referem os créditos.

Impugnação Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Do recurso voluntário

Não conformando-se com parte dos fundamentos da decisão *a quo*, haja vista que esta somente reverteu parte das glosas realizadas pela autoridade fiscal que exarou o Despacho Decisório constante dos autos, o Recurso Voluntário, no que importa apreciarmos no presente Voto Vencedor, sustenta, como visto do Relatório, que a IN SRF 900/2008 **aboliu o lapso temporal** instituída pela Instrução Normativa revogada, e consagrou o direito da

*compensação irrestrita de débitos próprios, vencidos ou vincendos, requerendo que seja aplicada, retroativamente, a Normativa de 2008, por ser **lei mais favorável ao contribuinte**.*

Do mérito

-Do ineditismo da alegação e da matéria de ordem pública

De plano, cabe esclarecer que a matéria aqui tratada -retroatividade benigna da IN RFB nº 900, de 2008, aplicação ao presente caso-, trata-se, como já salientado, de pedido inédito no curso do presente processo, pois não foi suscitado no âmbito da manifestação de inconformidade apresentada em 26.02.2010 e, por conseguinte, não foi objeto de apreciação do colegiado *a quo*.

À luz dos artigos 16, inciso II e 17 Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, em se tratando de recurso voluntário, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas.

A despeito disso, é pacífico também o entendimento segundo o qual é dever do colegiado *ad quem* apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Tomo as questões de ordem pública como as que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do artigo 303, incisos II e III do CPC, de 1973 e, artigo 342, incisos II e III do CPC de 2015.

A rigor, entendo que a retroatividade da lei tributária é matéria de ordem pública, porquanto o artigo 106 do Código Tributário Nacional versa sobre a possibilidade de consecução pretérita de efeitos jurídicos em face de uma lei, esta, leia-se, em sentido amplo, mais benéfica para o contribuinte, por imperativo do artigo 37, *caput*, da CF, de 1988 e artigo 2º, parágrafo único e incisos I e IX da Lei nº 9.784, de 29.01.1999.

Dessa forma, deve integrar a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento *extra* ou *ultra petita*, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

No entanto, saliente-se, de antemão, que o caso em comento não se trata de aplicação de penalidade, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos de exportação remanescentes no 3º trimestre de 2006.

-Do fundamento da decisão recorrida

A decisão recorrida, na parte que importa ao presente Voto Vencedor, fundamentou a manutenção da glosa, efetuada pela autoridade fiscal, dos créditos remanescentes do trimestre anterior, relativo aos créditos relacionados ao mercado externo, nos seguintes termos, *verbis*:

Como se viu no relatório, a contribuinte insurge-se ainda quanto aos valores de créditos remanescentes do trimestre anterior, relativo aos créditos relacionados ao mercado externo, e que não foram considerados pela autoridade fiscalizadora. Tais créditos, segundo ela, seriam no montante de R\$ 22.533,69.

Verifica-se que, no confronto entre o que foi verificado no Dacon da contribuinte e o Demonstrativo fiscal, não foi considerado pelo fisco o crédito proveniente de saldo do trimestre anterior - 3º trimestre de 2006.

Todavia, ao contrário do que entende a contribuinte, não há como reconhecer no quarto trimestre os valores relativos a créditos remanescentes relacionados ao mercado externo relativos ao terceiro trimestre.

Cumpre lembra o art. 21 da IN SRF n.º. 600/2005, vigente à época da apresentação do PER/Dcomp sob análise:

Compensação e ressarcimento de créditos da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

(...)

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 26.

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Desta forma, como se depreende dos dispositivos legais acima mencionados, em relação aos créditos de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação. Todavia, o crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

Por outro lado, os créditos de mercado externo acumulados ao final de cada trimestre-calendário poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, mediante PER/DCOMP após encerrado o trimestre, sendo que cada pedido deverá referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente, líquido das utilizações por dedução.

Pelo que consta dos autos, a contribuinte utilizou-se do saldo remanescente do trimestre anterior (terceiro trimestre) como "saldo de meses anteriores", conforme a respectiva ficha do Dacon, sendo que este valor veio a repercutir no resultado do quarto trimestre. Como se verifica acima, o procedimento correto seria o de gerar um PER/DCOMP no 3º trimestre para o ressarcimento desses créditos e/ou possíveis compensações.

Desta forma, mantém-se a glosa objeto da manifestação no valor de R\$ 22.533,69.

-Do entendimento expresso no voto vencido

De rigor, o recorrente aduz, conforme colhe-se de sua petição recursal, que a autoridade fiscal, ao exarar o Despacho Decisório, não fez uso correto da legislação tributária, quando desconsiderou os valores de créditos concernentes às operações de comércio exterior remanescentes do trimestre anterior, quando fundamenta a respectiva glosa em preceitos estatuídos na Instrução Normativa SRF nº 600, de 28.12.2005, vigente ao tempo da apresentação PER/Dcomp contestada, que impunha-lhe uma restrição temporal, qual seja, de

que o crédito pretendido compensar deveria estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre calendário, restrição esta que admite que não observou.

Sustenta em sua defesa que a norma aplicável ao caso sob exame deveria ser a contida na Instrução Normativa RFB nº 900, de 30.12.2008; primeiro, por se tratar de norma revogadora da IN SRF nº 600, de 2005; segundo, porque a IN RFB nº 900, de 2008, *aboliu completamente a restrição temporal instituída pela instrução anterior*, posto que admitiu o ressarcimento em trimestre-calendário diverso da respectiva a apuração, mediante a utilização de PER/DCOMP.

De sua parte, ao apreciar a referida contenda, o Relator do Voto Vencido assim consigna, *ipsis verbis*:

Créditos Remanescentes do 3º Trimestre operações no mercado externo

Aduz que, segundo essa normativa, o crédito pretendido compensar, deveria estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre, o que restou inobservado pela mesma, que se valeu de créditos remanescentes do terceiro trimestre para compensação de débitos do quarto trimestre do mesmo ano.

No entanto, a contribuinte entende que deveria ter sido aplicado ao caso em concreto, a IN SRF 900/2008, normativa revogadora da IN SRF 600/2005, tendo em vista que a mesma entrou em vigor ao tempo em que o PER/DCOMP ainda se encontrava pendente de homologação.

Isto porque, haveria no ordenamento jurídico, norma que prestigia o contribuinte, merecendo, assim, retroagir até a data do pedido de compensação.

Razão deve assistir à requerente; o limite temporal para utilização do crédito prevista na IN 600/2005, deve retroagir sob força do artigo 106 do CTN

De se ver, que o nobre relator, sem esgravatar os termos das mencionadas normas regulamentares em questão, decidiu que assistia razão ao requerente, tanto que concluiu, em face das alegações recursais, que os efeitos da norma mais recente deveria retroagir em favor do contribuinte, ao auspício do disposto no artigo 106 do CTN.

Equivocam-se ambos -recorrente e relator do voto vencido-; isto porque ao compulsar-se as regras entabuladas nas IN SRF nº 600, de 2005 e IN RFB nº 900, de 2008 conclui-se, sem margem para dúvida, que nenhuma alteração, relativamente a IN SRF nº 600, de 2005, ocorreu quando da edição da IN RFB nº 900, de 2008, em outros termos dizendo, o que o recorrente e o relator convencionaram denominar "*restrição temporal*" e/ou "*limite temporal*" permaneceu incólume, na medida em que ambas as normas regulamentares mantiveram o preceito segundo o qual o pedido de ressarcimento/ compensação deverá referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação; saliente-se que a única alteração decorrente da edição da IN RFB nº 900, de 2008, relativamente IN SRF nº 600, de 2005, diz respeito à separação dos temas compensação e ressarcimento, posto que ambos institutos era tratado na mesma seção, enquanto que na IN RFB nº 900, de 2008, os temas

foram abordados em seções separadas, porém uma se reportando a outra, ou seja, a IN RFB nº 900, de 2008 somente veio a dar melhor racionalidade aos temas nelas tratado, nada mais.

Com vista a elucidar o acima exposto e para que não paire qualquer dúvida quanto ao acerto da decisão recorrida, trago no subtítulo a seguir o quadro comparativo, na parte que interessa, das IN SRF nº 600, de 2005 e IN RFB nº 900, de 2008, que elaborei.

-Da análise comparativa das normas complementares suscitadas

QUADRO COMPARATIVO	
Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005	Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008
Compensação e ressarcimento de créditos da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins	SEÇÃO III DO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS
Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:	Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:
I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;	I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou
(...)	(...)
§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.	Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.
§ 8º <u>A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.</u>	(...)
§ 9º <u>O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.</u>	§ 2º <u>Cada pedido de ressarcimento deverá:</u>
Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.	I - <u>referir-se a um único trimestre-calendário;</u> e
§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa	II - <u>ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.</u>

PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.	
(...)	(...)
§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:	SEÇÃO III DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS
I - <u>referir-se a um único trimestre-calendário.</u>	Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, <u>poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa</u> , se decorrentes de:
II - <u>ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.</u>	I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
	(...)
	§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34. (...)
	§ 10. <u>A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II do caput e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com os arts. 27 e 28.</u>
	§ 11. <u>O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.</u>

-Da impropriedade de se aplicar ao caso a retroatividade benigna

Conforme já mencionado, acaso resta-se verdadeira a alteração pela norma mais recente do que convencionou-se denominar "*restrição temporal*" relativamente ao que havia prescrito na norma regulamentar revogada, a fim de justificar a aplicação dos preceitos contidos no artigo 106 do CTN, com vista a fazer retroagir, em benefício do recorrente, os supostos novos preceitos da IN RFB nº 900, de 30.12.2008, que revogou a IN SRF nº 600, de 28.12.2005, ainda assim melhor sorte não assiste ao recorrente, haja vista, conforme veremos,

que a matéria discutida nos presentes autos não comporta nenhuma das hipóteses nele elencadas.

De se dizer, de plano, que em regra a lei tributária se aplica a fatos geradores futuros e pendentes, sendo os pendentes aqueles que já tiveram início, mas não se completaram. Daí que a novel lei tributária, a princípio, não retroage no tempo para alcançar os fatos geradores já perfeitamente formados antes da vigência da modificação normativa.

No entanto, os artigos 105 e 106 do CTN estabelecem exceções que ocorre no caso de a lei ser expressamente interpretativa na qual é excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Também quando não se trate de ato não definitivamente julgado deixe de defini-lo como infração, deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo e também quando lhe comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, é mister elucidar situações em que a lei tributária pode retroagir de situações em que isto não seja possível e outros meios tenham que ser percorrido com a finalidade de exonerar o contribuinte do gravame tributário ou a ampliação do direito do fisco a determinado crédito tributário.

Convém salientar que a retroatividade da lei tributária não encontra somente a limitação de não prejudicar o contribuinte ao fazer que este venha a dever tributo não previsto anteriormente, se presta também como limitante não só a não surpresa ao contribuinte como também ao próprio Estado que não pode e nem deve ser privado das receitas de tributos já constituídos e consolidados no tempo.

Logo, como regra geral, a legislação tributária tem aplicação prospectiva e não retrospectiva.

No entanto, a legislação tributária pode se aplicar ao passado, nos termos do artigo 106 do CTN, citado abaixo, *ipsis literis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Observa-se, a legislação tributária engloba as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, nos termos do artigo 96 do CTN.

A lei interpretativa deve ser vista como aquela que é emitida no sentido de preencher as lacunas deixadas pela lei interpretada e para que possa ser aplicada ao pretérito

não pode inovar e, portanto é de difícil aplicação, razão pela qual não se pode dizer que a lei interpretativa poderia ser aplicada a qualquer caso.

É fato que a lei interpretativa enfrenta o dilema, qual seja, ou ela inova a lei anterior e, portanto não é interpretativa ou ela em nada acrescenta e neste caso seria inútil. No entanto, tratando-se de uma interpretação legítima em que não modifique o sentido da lei anterior de forma a imprimir maior consistência a esta, é possível a retroatividade. Assim, a interpretação deve apenas aclarar interpretações que já era possível pela lei anterior, escolhendo uma das formas de interpretação possíveis em detrimento de outras, o que é perfeitamente cabível.

Ainda em relação às leis interpretativas, a exclusão de penalidades a infrações dos dispositivos interpretados é perfeitamente viável, desde que não exista interpretação judicial sobre o caso, vez que a própria lei interpretativa é um reconhecimento da obscuridade da norma e como as penalidades tributárias assemelham-se às leis penais é perfeitamente justificável o afastamento da penalidade com base na interpretação mais favorável ao acusado derivado do direito penal.

Do contrário, se a interpretação da lei for desfavorável ao contribuinte, a penalidade deve ser mantida em conformidade à interpretação adequada da lei anterior e, portanto não pode haver o agravamento da penalidade acessória. Neste caso, observa-se as prescrições do artigo 112 e seus incisos, também do CTN, que, em relação as penalidades, opta-se por aplicar a mais favorável ao contribuinte quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus feitos, quanto a autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável ou à sua gradação.

Alerto, no entanto, que a retroação da legislação tributária somente é permitida quando se trate de fato não definitivamente julgado e sob condições estipuladas pelo próprio CTN.

Sendo que uma dessas condições é quando deixe de defini-lo como infração. Assim, frise-se, **o comando é destinado à aplicação de penalidade** quanto a ato praticado pelo contribuinte ou por este não observado; então, se a lei deixar de considerar determinado ato como infração ele retroagirá ao passado para eximi-lo de uma penalidade. Esta disposição, prevista no CTN encontra semelhança com as disposições penais. Mas neste item, devemos atentar que está abrandando a penalidade relativa às obrigação principal ou acessória e nunca o tributo em si.

Outra condição é quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo. Neste caso é levado em considerações os procedimentos que o contribuinte deve fazer ou deixar conforme a previsão da legislação tributária, no entanto, para retroagir deve observar que não poderia haver procedimento fraudulento de acordo com a lei anterior e também não pode implicar em falta de recolhimento de tributo. Logo, **a lei posterior não pode retroagir alterando o fato gerador de forma a excluir determinados fatos do campo de incidência do imposto e/ou contribuição, pois tal agir resultaria em dispensa de tributo devido. Também não poderia alterar procedimentos já estabelecidos de forma a modificar a sistemática de apuração do imposto que teria por consequência a dispensa de obrigação tributária ou crédito tributário já formado na sistemática anterior, visto que seriam uma afronta as disposições do CTN sobre a matéria.**

É de se observar, por fundamental que o CTN falta de pagamento de tributo devido e, portanto **a vedação é ampla e contempla qualquer ação que tenha que ser observada ou não realizada**. Logo, uma vez **surgindo a obrigação tributária não é possível retroagir a lei de forma a dispensar tributo**.

A última condição é quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Neste caso, é permitida a aplicação de uma penalidade mais branda do que a anterior, cuja prática encontra também respaldo no direito penal.

Em todos os casos aqui tratados a única situação que poderia resultar em dispensa de tributo devido seria a lei interpretativa. Contudo, somente haveria dispensa de tributo se a lei anterior fosse vaga e a própria dispensa aqui citada restaria duvidosa. Neste caso, necessitaria também ser possível uma interpretação onde o tributo não fosse considerado devido, pois a lei interpretativa para retroagir não pode inovar na interpretação dando sentido contrário ao sentido já estabelecido na lei. Assim, **nunca poderia haver dispensa de tributo por legislação retroativa**.

Assim, discutido as situações em que a lei pode retroagir passamos a análise de outras situações prevista na legislação tributária que podem produzir os mesmos efeitos, mas em que nosso entender não se trata da retroação da legislação tributária.

Embora o tema seja de grande debate, visto que poucas são as manifestações jurisprudenciais e doutrinárias sobre o assunto, indo-se pouco além do que já está assentado no Código Tributário Nacional, é possível afirmar que a lei tributária em regra é irretroativa comportando exceções que vem estabelecidas no artigo 106 do CTN, cujo escopo é, sem margem para dúvida, a possibilidade de se eliminar e reduzir **penalidades**, desde que não se trate de fato definitivamente julgado. **Em relação à dispensa de tributo**, desde que não se trate perdão com vigência presente ou futura, **a lei tributária é irretroativa**, não podendo ampliar para fins de contemplar algo que não constava na lei anterior.

Em reforço, o referido inciso (citado pelo recorrente), não tem o escopo referir-se ao tributo em si mesmo, mas às **infrações e penalidades decorrentes do comando legal**. São situações elencadas de forma taxativa, isto é, aplicam-se apenas aos fatos relacionados nas alíneas do inciso II do artigo 106 do CTN.

Desta feita, também por estas razões, entendo incabível no caso sob exame a pretendida a aplicação dos preceitos do artigo 106 do CTN.

É como penso.

Da conclusão

Do exposto, no que concerne à matéria sobre apreço, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer tão somente o crédito decorrente da operação de locação de imóvel por pessoa jurídica.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri

Processo nº 11516.001200/2009-32
Acórdão n.º **3001-000.552**

S3-C0T1
Fl. 233
