



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

**Processo n°** 10410.008078/2007-89  
**Recurso n°** 111.111 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-000.775 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2011  
**Matéria** LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** COM. AÇUCAREIRA USINA CAPRICHÓ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/05/2007

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS OBJETO DE CONTESTAÇÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO EM JULGADO. MOTIVAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF/NULIDADE. ICM CERCEAMENTO DE DEFESA. MATÉRIA ESTRANHA AO LANÇAMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar. Na forma da Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal - STF, são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Na forma do artigo 170-A do Código Tributário Nacional - CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Ademais objetivando o pedido da ação *sub judice a restituição de indébito*, descabe o procedimento de tentar também em paralelo, administrativamente, se compensar dos mesmos valores.

O lançamento efetivamente motivado não será anulado se por esta razão for questionado.

O ato é considerado não será considerado nulo se observados seus aspectos formais e materiais.

Não ocorre cerceamento de defesa se não tiver sido mitigado o direito à ampla defesa e ao contraditório no devido processo legal.

ICMS e matéria estranha ao lançamento.

O artigo 106, “c” do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, na preliminar, por unanimidade de votos em reconhecer a decadência do crédito lançado para as competências até 11/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art.150, § 4º, CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. No mérito: por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, com prevalência da multa mais benéfica para o contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari-Presidente

Ivacir Júlio de Souza-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Cid Marconi Gurgel de Souza.

## Relatório

Li o Relatório de Primeira Instância, compulsei com os autos e não percebi necessidade de emendas. Assim transcrevo-o na íntegra :

### *“DO LANÇAMENTO*

*Trata o presente processo administrativo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD identificada pelo DEBCAD n.º 37.003.189-0, a qual foi cadastrada no sistema de protocolo da Secretaria da Receita Federal do Brasil sob o número de processo constante nos dados identificadores acima. O crédito fiscal, consolidado em 30/11/2007, totaliza R\$ 4.820.388,35 (quatro milhões, oitocentos e vinte mil e trezentos e oitenta e oito reais e trinta e cinco centavos), ai incluídos principal e acréscimos legais.*

*De acordo com o relatório de trabalho da auditoria a NFLD em questão é decorrente de glosas de compensação efetuadas indevidamente pela empresa. O auditor assevera que a empresa utilizou-se de créditos que ainda estão sub judice em ação que tramita na Justiça Federal. A relação dos créditos em questão constam da planilha 'VALORES DE COMPENSAÇÃO INFORMADOS EM GFFP-CONFORME GFFPWEB DIA 24 OUT 2007', estando também discriminados no Relatório de Lançamentos - RL, tis. 20/25.*

*A seguir, o agente do fisco dispõe sobre os documentos utilizados para desenvolvimento dos trabalhos e enfatiza que os recolhimentos efetuados pela empresa foram considerados e se encontram tabulados no Relatório de Documentos Apresentados — RDA.*

*Segundo o relatório fiscal, os créditos pleiteados judicialmente pela contribuinte e declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social - GFIP foram deduzidos dos valores devidos à Previdência Social e estão contemplados nas NFLD n.º 37.003.185-7 e n.º 37.003.187-3. Informa-se ainda que os valores objeto de compensação constam dos Relatórios de Lançamentos daquelas NFLD e da planilha denominada DEMONSTRATIVO DA APROPRIAÇÃO DOS VALORES DECLARADOS COMO COMPENSAÇÃO EM GPIP — POR LEVANTAMENTO”.*

*Menciona-se também a dedução dos valores repassados aos segurados a título de salário-família e salário-maternidade. Acrescenta, ainda, que a base legal que dá suporte ao lançamento consta do relatório "Fundamentos Legais do Débito — FLD”.*

**DA IMPUGNAÇÃO**

*A Recorrente apresentou em 11/01/2008, impugnação, fls. 98/130, na qual alegou em síntese:*

- a) que a sua defesa é tempestiva;*
- b) extinto o MPF por decurso de prazo, posto que não houve ciência de prorrogação do mesmo, a autoridade fiscal já não mais se encontrava revestida da competência para lavrar o lançamento;*
- c) mesmo que se considere válido o lançamento sem cobertura de MPF, ainda assim o auditor era incompetente, posto que o crédito fiscal não poderia ser lançado pela mesma autoridade responsável pelo cumprimento do MPF extinto;*
- d) com a extinção do MPF, somente poderia haver exame da documentação da empresa, com a determinação expressa da autoridade hierarquicamente superior, o que efetivamente não ocorreu;*
- e) o lançamento das contribuições concernentes ao período compreendido entre 01/2000 e 12/2001 foi equivocado, uma vez que ultrapassa o quinquênio decadencial previsto no art. 150, 4º do Código Tributário Nacional — CTN;*
- f) tramita no STJ Recurso Especial em que é discutida a ocorrência de prescrição dos créditos que foram glosados pela fiscalização, no entanto, a empresa já obteve g) decisão favorável quanto à existência dos valores a compensar;*
- g) a glosa nos valores compensados pela empresa não foi justificada pelo auditor, assim o lançamento é nulo por falta de motivação;*
- h) a exigência de contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados do setor rural no período de 03/2001 a 10/2001 é ilegal, posto que contraria decisão judicial transitada em julgado exarada no bojo do Mandado de Segurança n.º 97.005147-1, impetrado na 4ª Vara Federal da Seção Judiciária de Alagoas. Junta documentação comprobatória dessa afirmação;*
- i) o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, posto que o valor do tributo não constitui juridicamente faturamento ou receita da empresa. Caso não se entenda desse modo, que, pelo menos, seja suspensa a exigência de tal contribuição até que o STF se posicione definitivamente sobre a matéria;*
- j) a fundamentação legal constante nos incisos III e IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991 não se presta a embasar o lançamento fiscal, posto que nos citados dispositivos não há referência ao fato gerador da obrigação tributária, mas tão-somente à base de cálculo e à alíquota. Traz posicionamento do STF que embasa esse argumento;*
- k) são nulos os lançamentos a título de contribuição para o SEST/SENAT, uma vez que a defende não é sujeito passivo da*

*obrigação tributária instituída na Lei n.º 8.706/1993, nem mesmo na condição de responsável pelo recolhimento das contribuições dos transportadores autônomos que lhe prestaram serviço;*

*1) há necessidade de perícia contábil para se segregar da base de cálculo utilizada na apuração do crédito os valores remuneratórios das quantias indenizatórias, posto que os demonstrativos e documentos colacionados pela auditoria não permitem a correta visualização das parcelas incidentes e não incidentes de contribuições sociais. Para tal indica os quesitos a serem solucionados e o seu assistente técnico.*

*Por fim, passa a requerer:*

- a) a anulação do lançamento atacado;*
- b) o deferimento do pedido de perícia;*
- c) que o presente processo seja julgado conjuntamente com as demais NFLD lavradas na mesma ação fiscal.”*

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

Após analisar aos argumentos da impugnante, conforme documento de fls. 316/322, a 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Recife - DRJ/REC, em 29 de maio de 2008 emitiu o Acórdão nº 11-22.475 , mantendo procedente o lançamento.

### **DO RECURSO**

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.326/375 onde reiterou, em parte, as alegações que fizera em instância “ad quod ”. Em apertada síntese, reproduzo as arguições remanescentes:

- reiterou que houvera vício do MPF;
- que em decorrência do MPF extinto somente poderia haver novo reexame dos livros, registros contábeis e fiscais e documentos da empresa com expressa autorização da autoridade hierarquicamente superior;
- que faltou motivação do auto de infração para glosa da compensação :
- que a Delegacia de Julgamento ao exortar o artigo 170-A do Código Tributário Nacional – CTN estaria tentando suprir a falta de motivação da glosa da compensação e nessas circunstâncias;
- que a jurisprudência iterativa do Conselho de Contribuintes tem decidido pela nulidade do auto de infração. Ainda sobre a aplicação do Artigo 170-A do CTN, argumentou que “ Com efeito, a jurisprudência dominante do STJ entende, acertadamente, que o art. 170-A do CTN só se aplica as ações ajuizadas depois de sua vigência, iniciada em janeiro de 2001.

- que no caso dos autos, a ação ordinária da qual decorre o pedido de tutela antecipada foi formulada no ano de 1993. Antes, portanto, da vigência do art. 170-A do CTN, criado pela LC 104/2001;

Colacionou entre alguns outros EREsp , um precedente da lavra da Ministra DENISE ARRUDA, julgado em 26/09/2006, desprovendo recurso da Fazenda Nacional que defendia a aplicação retroativa do art.170-A.

- que na decisão recorrida, deixou-se de apreciar temas relativos à indevida inclusão na base de cálculo do ICMS, nas contribuições incidentes sobre a receita de comercialização .

Por fim apresentou quadro resumo da **conclusão/pedido** nos seguintes termos:

*“ 90.Ante o exposto, requer seja anulado o aresto recorrido, por cerceamento do direito de defesa, quando tentou corrigir a falta de motivação da autuação.*

*91.Postula, ainda, a este egrégio Conselho de Contribuintes, caso não seja anulado o julgamento da DRJ, seja provido o recurso **e reformado o acórdão** recorrido, anulando a autuação correspondente, por quaisquer dos argumentos articulados tópico a tópicos presente recurso.*

*92.Por fim, para evitar julgamentos conflitantes, requer que o presente processo seja julgado em conjunto com as demais NFLDs decorrentes do mesmo MPF. ”*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Relator

### **DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme registro de fls. 376/377, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **DAS PRELIMINARES**

#### **Da decadência**

De plano, em atenção ao artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, é relevante observar que o lançamento em comento refere-se tão-somente a créditos suplementares referentes à glosa de valores indevidamente compensados.

O Relatório de Documentos Apresentados – RDA de fls. 26 a 37 registra que houve recolhimentos anteriores à ação fiscal, recolhimentos estes que, portanto, se subsumem à tese “pagamentos antecipados” reiteradamente esposada por parte do STJ.

O período de apuração do crédito tributário compreendeu a competência 05/2002 a 05/2007 e a notificação ocorreu em 13/12/2007 (AR de fls 97).

Tomando-se como certo o entendimento de que ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado, em preliminar, quedo-me a observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

#### **SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8**

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

A súmula nº 8 passou a produzir efeitos a partir de 20 de junho de 2008, conforme ata da vigésima segunda sessão plenária do STF, do dia 12.06.2008, cuja íntegra do debate foi publicado no Diário de Justiça do dia 11.09.2008. O material está no site do tribunal.

Consolidando o sumulado, se observa a Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”:

*“ Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008*

*(...)*

*Art. 13. Ficam revogados:*

*I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar:*

*a) os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”*

A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 através do artigo 2º, § 4º, extinguiu a então Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social promovendo a unificação das receitas dando origem a atual Receita Federal do Brasil.

Assume grande importância saber que a partir da Lei nº 9.528/97 é que se introduziu a obrigatoriedade de os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias apresentarem a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Então, somente da competência janeiro de 1999 em diante, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a lei nº 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, na forma do disposto nas leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e legislação posterior, estão obrigadas ao cumprimento desta obrigação.

Na referida GFIP, deverão ser informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

As empresas estão obrigadas à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento para o FGTS, caso em que esta GFIP será declaratória, contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

Desse modo, com a introdução da GFIP na legislação previdenciária, se institui para os contribuintes o dever - que não existia antes de janeiro de 1999 - de declarar, e , espontaneamente, antes de eventual ação fiscal que lhe exija, antecipar os pagamentos, os valores que entendam devidos à Previdência Social e proceder a demais obrigações acessórias.

Obrigado a isso, a legislação das contribuições previdenciárias submeteu o sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pagamento este, por analogia, também sujeito a ulterior homologação. Logo, inserido na dicção do artigo 150.

Segundo leciona Hugo Brito Machado, em Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva, Edição exclusiva ANFIP, pg. 847:

*“ Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação.** Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa( CTN, art. 150), ou então, mediante homologação tácita, que se opera pelo decurso de prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento.(CTN, art. 150, § 4º) ”.*

Nestas condições as contribuições para a Previdência Social e suas **obrigações principais e acessórias** se subsumem à lançamentos por homologação expressa ou tácita.

Também é relevante saber que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, antes da atual Guia da Previdência Social – GPS, eram efetuados mediante as denominadas Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS, vigentes até a edição da Resolução Nº 657, de 17 de dezembro de 1998, que institui a atual GPS.

Naquelas guias denominadas GRPS, segregados em campos próprios, se informavam os pagamentos que estavam sendo recolhidos bem como a que título, se vinculados aos segurados, às empresas ou para terceiros.

Muito embora segregados, tais recolhimentos não representavam “dinheiro carimbado”, permitindo-se assim eventuais remanejamentos/retificações daquelas destinações, até porque os ingressos daqueles valores afluíam de um mesmo contribuinte para o mesmo cofre público.

Atualmente, na forma do leiaute das Guias da Previdência Social – GPS, a exceção da rubrica outras entidades, não se vislumbra, de imediato, tampouco de forma mais detida, de modo claro e efetivo, quais os fatos geradores ou quais rubricas estão sendo contemplados com tal pagamento. Eis porque a necessidade de ações e procedimentos fiscais, considerados os prazos decadenciais, para corroborar ou não, de forma expressa os auto-lançamentos e eventuais recolhimentos produzidos pelos contribuintes.

Por tudo isso, entendo que qualquer eventual recolhimento na forma difusa como é procedido atualmente, bem como no modo como o fora no passado, tem o condão de alcançar qualquer rubrica de modo integral ou parcial.

Apresentado tal contexto, inserido nele é que estarei conduzindo minha análise.

É muito relevante notar que, isto posto, de forma alguma o legislador condicionou a homologação, nos termos do artigo 150, à antecipações de pagamento até porque na dicção do artigo 160, parágrafo único, em ocorrendo antecipação de pagamento, o sujeito passivo pode ser contemplado com desconto:

*“ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.*

*Parágrafo único. A legislação **tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento**, nas condições que estabeleça. ”*

Relevante notar que:

*“o objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo. (Cf. Zuudi Sakakihara, em Código Tributário Nacional Comentado, coord. de Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p.584)”.(grifei)*

Destarte, não sendo o objeto da homologação o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante,

ou nega a existência desse tributo a ser apurado, não é razoável concluir que a ausência do pagamento influencie a homologação.

Entendo, ainda, que a ausência de pagamento aliada ao fato de a autoridade administrativa não ter cumprido seu mister, não desnatura a condição de lançamento do por homologação, neste caso tácita.

À exceção do prazo quinquenal legal, o legislador não condicionou, e nem poderia, nenhuma outra hipótese para reconhecer a decadência tanto no que se refere às obrigações principais quanto às acessórias.

Entretanto saber se houve ou não o lançamento, é dado importante para definir se foi expressa ou tácita a homologação.

Neste sentido, é fundamental o entendimento sobre o que venha a ser o denominado lançamento posto que sendo este um ato vinculado e obrigatório da autoridade administrativa, é a existência dele que vai determinar se foi expressa a homologação das obrigações principais e acessórias ou tácita.

Tendo a Autoridade Administrativa procedido ao lançamento expressamente, vencido o prazo quinquenal este restará homologado incluindo aí eventuais pagamentos e como consequência a decadência sobre hipotéticas diferenças não apontadas tempestivamente.

Em não existindo lançamentos e nem auto-lançamentos mediante GFIPs, bem como pagamentos e demais obrigações adimplidas, vencido prazo quinquenal, tal circunstância restará tacitamente homologada e como consequência o instituto da decadência fulmina o direito do fisco de proceder ao lançamento para garantir a cobrança do crédito tributário e quaisquer outras exigências vinculadas.

Assim, resumidamente, no que concerne às obrigações principais e acessórias, convém lembrar que tratando-se de lançamento por homologação, **o que restará homologado tacitamente é a circunstância existente à época** cumpridas ou não, adimplidas parcial ou integralmente e até mesmo inadimplidas as obrigações.

O contribuinte é sabedor de que deve efetuar o recolhimento em época própria, de modo espontâneo, isto é antes da presença do fisco, e eis aí a antecipação de que nos fala a dicção do artigo 150, caput, do CTN.

Partindo do entendimento que decadência não se concede mas sim se reconhece em razão de ter ocorrido a homologação tácita das circunstâncias decaídas, o legislador, em tempo algum, pretendeu reconhecer a decadência de forma menos ou mais gravosa.

Se assim o fosse, o legislador estaria estimulando a que o contribuinte efetuasse um planejamento fiscal que contemplasse “antecipações” ainda que irrisórias somente com o fito de se prevalecer do benefício de uma tipificação menos severa quando do reconhecimento de eventual decadência sobre suas obrigações tributárias. Portanto, aplicando-se forma menos severa, tal tratamento se constituiria em prêmio ao contribuinte inadimplente que porventura à época do termo do prazo quinquenal tivesse efetuado algum “pagamento antecipado” assegurando tal hipotético “direito” para ser compulsado em hipótese decadencial.

À decadência, se constatada, não cabe condicionamento nem mesmo renúncia. É compulsório seu reconhecimento.

Então qual a razão do legislador mencionar pagamentos antecipados no § 1º do artigo 150 do CTN ?

Para definir e caracterizar o que seria lançamento por homologação e informar que mesmo tendo sido efetuado o pagamento, espontaneamente, antes da ação do fisco, a extinção do crédito referente àquele pagamento só se daria com a condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Pagamento antecipado não se trata pois de condição para reconhecimento de decadência.

Cabe lembrar, por relevante, que no artigo 150 do CTN, legislador se refere genericamente à ulterior homologação sem taxar se expressa ou tácita.

Art. 150 CTN :

(...)

*“ § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, **sob condição resolutória** da ulterior homologação ao lançamento.”*

Ainda sobre o referido artigo 150 do CTN, a leitura atenta logo nas primeiras palavras do caput, se evidencia que o que o legislador pretendeu foi conceituar a modalidade de lançamento a que se refere o artigo, neste caso lançamento por homologação, e não condicionar direitos:

*“Art. 150. **O lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, **expressamente a homologa**.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, **sob condição resolutória** da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Releva observar que para análise em comento, as expressões nucleares do artigo acima são:

- lançamento por homologação;
- dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ;
- atividade;
  - expressamente a homologa; ( referindo-se à atividade define que o que se homologa é atividade);
- condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento;
- será ele de cinco anos; e
- considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Entendo que tais expressões constituem a espinha dorsal que estrutura o texto na sua totalidade.

A leitura feita assim, de forma indutiva, do particular para o geral e depois integrando as partes e relendo de forma dedutiva, do geral para o particular, permite , sem dúvida, compreender que o que a autoridade administrativa homologa é a **ATIVIDADE** conforme se extrai do caput, parte final :

*“ ...sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, **expressamente a homologa**”.*

Manifestando-se sobre a decadência o legislador foi econômico e objetivo definindo na forma do artigo 150 § 4º que :

*“ Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

Outro ponto de relevo que entendo deva ser destacado da leitura do § 4º do artigo 150 é que na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, fica explícito que não se aplicará o referido artigo para o reconhecimento da decadência. Entretanto, nem de forma explícita, tampouco implícita, ficou determinado a capitulação do artigo 173 para a determinação da decadência dos valores fraudados.

A meu juízo, a comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação importa conduta criminosa e a decadência ou a prescrição devem ser analisadas e em foro próprio não comportando benefício tributário.

Por outro aspecto, na forma do artigo 173, sem mencionar homologação mas **sim o direito de** a fazenda constituir o crédito tributário:

*“ Art. 173. **O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:***

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

É de se reparar que para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, isto é para aqueles sob lançamento por homologação, o legislador foi explícito preceituando que a decadência se observa na forma do artigo 150 § 4º :

*“ Se a lei não fixar **prazo a homologação**, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*

Ao passo que sob a ótica do artigo 173, a decadência se observa conforme o § único :

*“ Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Resumidamente, artigo 150 invoca o lançamento e sua homologação ao passo que o artigo 173 não exorta a homologação, sendo lícito, portanto, inferir que para o reconhecimento da decadência a aplicação do artigo 173 é regra geral e no que se refere aos tributos submetidos aos lançamentos por homologação é específica a aplicação do artigo 150 § 4º salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Corroborando tal entendimento, consta decisão do STJ nos embargos de Divergência nº 413.265-SC( 2004/0160983-7), onde a Primeira Seção firmou entendimento preciso e atual sobre a interpretação das normas jurídicas que regem a decadência do direito do fisco no Código Tributário Nacional – CTN.

Ficou assente no julgado, por unanimidade, à luz da relatoria da Min. Denise Arruda, que a decadência do direito do fisco no CTN é tratada mediante uma REGRA GERAL e uma REGRA ESPECÍFICA. A regra geral está prevista no artigo 173, I do CTN, aplica-se a todos os tributos; já a específica consta do 150, § 4º do CTN, e aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Sobre a decadência, registra-se ainda o contido no artigo 156, V, da Lei 5.172/66, que a decadência extingue o crédito tributário.

O artigo 107 do CTN determina que :

*“ A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.*

Logo em seguida o artigo 108 preceitua que :

*“ Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada :*

*I - a analogia;”*

Assim, na forma do artigo 107 e 108 do CTN , por analogia, resta tomar emprestado o conceito de decadência conforme a definição noutros ramos do direito.

Em obediência à máxima *“Dormientibus non succurrit jus”* que admite ser traduzida como o direito não socorre aos que dormem, decadência pode ser definida como a perda do direito ou da faculdade pela inércia de seu titular em exercê-lo.

Em direito civil, decadência é a perda de um direito potestativo pelo seu não exercício, durante o prazo fixado em lei ou eleito e fixado pelas partes. Nesse instituto extingue-se o direito potestativo de poder, condição que torna a execução contratual dependente duma convenção que se acha subordinada à vontade ou ao arbítrio de uma ou outra das partes. Não procedem eventuais contestações. O direito é outorgado para ser exercido dentro de determinado prazo, se não exercido, extingue-se.

Na decadência o prazo não se interrompe, nem se suspende, corre indefectivamente contra todos e é fatal, peremptório, termina sempre no dia pré-estabelecido.

Destarte, a decadência :

Extingue direito potestativo;

O prazo pode ser legal ou convencional;

Supõe uma ação cuja origem seria idêntica da do direito;

Corre contra todos;

Decorrente de prazo legal pode ser julgado de ofício pelo juiz independentemente de arguição do interessado;

Resultante de prazo legal não pode ser renunciado; e

A ação tem natureza constitutiva.

No Código Penal Brasileiro – CPB , a decadência é prevista na art. 107, IV causa de extinção da punibilidade.

Nestes termos o cerne da questão é a decadência da exigência de tributo cujo lançamento é por homologação observando que esta não se resume à mera questão pecuniária, sobre se houve ou não recolhimento antecipado.

Homologa-se a, na hipótese de ocorrência tácita, modalidade do caso em comento, a perda do direito potestativo, ainda que inadimplidas as obrigações.

Claro que as condutas ilícitas, por constituírem crimes, estão excepcionadas desta análise. Entretanto, mesmo essas, em fórum próprio, têm regramento legal e são, também alcançadas pelos institutos da decadência/prescrição.

Assim, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 05/2002 a 05/2007 e ainda que a empresa fora notificada em 13/12/2007( AR. De fls. 97), na forma do artigo 150, §4º do CTN, bem como em obediência ao previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, **todo** o crédito lançado para a competência 11/2002 e anteriores, encontra-se fulminado pelo instituto da decadência.

### **Do cerceamento de defesa**

Às fls 343, no item 50 do recurso em apreço, contraditoriamente a Recorrente afirma que desconhece a motivação ao tempo em que ela mesma, no item 49, trás à colação a transcrição na íntegra da informação argüida:

*“**50.** No entanto, o motivo da glosa da compensação não foi explicitado no auto de infração ora impugnado nem em nenhum outro, prejudicando a defesa da empresa contra os referidos atos, na medida em que a Impugnante desconhece a razão da anulação de suas compensações”*

*“**49.** É o que se extrai do Relatório da NFLD nº 37.003.189-0. Literalmente:*

*3. Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas:*

*3.1. Os valores glosados por terem sido compensados indevidamente pela empresa. Os valores foram declarados pela empresa em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP informando-os no campo COMPENSAÇÃO. Tais valores estão demonstrados na planilha anexa a este Relatório Fiscal intitulada VALORES DE COMPENSAÇÃO INFORMADO SEM GFIP CONFORME GFIP WEB DIA 24 OUT 2007. Os valores glosados estão lançados discriminadamente por competência no seguinte levantamento e encontram-se no Relatório de Lançamentos-RI anexo a esta NFLD:*

*GLO- Glosa de Compensação (FPAS 825)*

*3.1.1. Os créditos utilizados pela empresa para efetuar a compensação, ora considerada indevida, ainda estão sendo debatidos no Processo nº 93.0003168-6 que tramita na 2ª Vara da Seção Judiciária de Alagoas.*

*6. Os valores dos créditos pleiteados pela empresa Judicialmente e declarados no campo COMPENSAÇÃO das GFIP's foram lançados pela fiscalização como dedução dos valores devidos à Previdência Social nas respectivas competências ao serem apurados os débitos da empresa através das seguintes NFLD's:*

*. 37.003.185-7*

. 37.001187-3 ”

Conforme se depreende do item 51 afirma que a informação relatada como tal é insuficiente para seu entendimento conforme se depreende do item 51:

“ 51. Realmente, o douto fiscal autuante diz apenas que a compensação foi “glosada e que os créditos utilizados pela empresa para efetuar a compensação, ora considerada indevida, ainda estão sendo debatidos no Processo nº 93.0003168-6 que tramita na 2ª Vara da Seção Judiciária de Alagoas”. Nada mais. ”

Ante ao exposto, entendo que não é necessário deter conhecimentos jurídicos para compreender as razões da autuação. Em hipótese alguma pode-se admitir que a autuação tal qual descrita no Relatório Fiscal pode ter trazido prejuízos à compreensão da Recorrente. Em resumo a autoridade fiscal registrou que a empresa não poderia estar se compensando de valores que não lhe fora efetivamente creditados.

Assim, não assiste razão à recorrente na sua alegação de cerceamento de defesa em razão dos argumentos apresentados.

## DAS NULIDADES

### Da falta de motivação

Em face de o Julgador de primeira instância ter sustentado seu voto sob o comando do artigo 170-A, a recorrente deduziu que a Delegacia de Julgamento- DRJ estaria criando a motivação para ato administrativo que ficara incompleta no lançamento e assim deve ser reformada a decisão impugnada nessa parte.

Em reforço aos seus argumentos afirmou que a jurisprudência iterativa do Conselho de Contribuintes tem decidido pela nulidade do auto de infração. Ainda sobre a aplicação do Artigo 170-A do CTN, argumentou que “ Com efeito, a jurisprudência dominante do STJ , também entende, acertadamente, que o art. 170-A do CTN só se aplica as **ações ajuizadas depois de sua vigência**, iniciada em janeiro de 2001 e, que no caso dos autos, a ação ordinária da qual decorre o pedido de tutela antecipada foi formulada no ano de **1993**. Antes, portanto, da vigência do art. 170-A do CTN, criado pela LC 104/2001.

Sobre os aspectos da motivação, colacionou jurisprudência deste Conselho que á meu juízo não tem a mesma natureza da presente.

Quanto aos fundamentos do artigo 170-A, questão de fundo deste processo, colacionou, entre alguns outros Recursos Especiais, EREsp, um precedente da lavra da Ministra DENISE ARRUDA, julgado em 26/09/2006, desprovendo recurso da Fazenda Nacional que defendia a aplicação retroativa do art.170-A:

“ *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. PIS. ART. 170-A DO CTN. IRRETROATIVIDADE.*

*1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos EREsp 488.992/MG, firmou entendimento no sentido da não-aplicação retroativa dos sucessivos regimes legais de compensação tributária. Na mesma ocasião, fixou-se a **data da propositura da***

ação para se estabelecer o regime de compensação aplicável em cada caso.

2. Diante desse contexto, firmou-se a orientação deste Tribunal Superior no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos **pedidos de compensação** formulados após a sua vigência. (**grifos do Relator no CARF**)

3. É inviável. Portanto, exigir-se o novo requisito previsto no art. 170-A do CTN para as ações ajuizadas em data anterior à vigência da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

4. Agravo regimental desprovido l ”

É relevante notar que não é sem razão que grifei o item 2. na parte que destaca “somente é aplicável aos PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO.

Como se relata desde o princípio da lide, a empresa fora autuada por se compensar indevidamente no entender da Autoridade Fiscal e esta recorre daquela Notificação de Lançamento de Débito – NFLD argumentando que com efeito, a jurisprudência dominante do STJ , também entende, acertadamente, que o art. 170-A do CTN só se aplica as **ações ajuizadas depois de sua vigência**, iniciada em janeiro de 2001 e, que no caso dos autos, a ação ordinária da qual decorre o pedido de tutela antecipada foi formulada no ano de **1993**. Antes, portanto, da vigência do art. 170-A do CTN, criado pela LC 104/2001.

Isto posto, a empresa se escuda nos argumentos de que pleiteara em juízo o direito de COMPENSAR.

Assim reportando-me à exordial acostada às folhas 156, nos autos, estratificando partes aqui essenciais para o esclarecimento da lide, temos o abaixo transcrito :

**“AÇÃO declaratória de INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA cumulada com AÇÃO ORDINÁRIA DE ANULAÇÃO DE DÉBITO contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS”**

CIA. AÇUCAREIRA uma CAPRICHIO,

*pessoa jurídica de direito privado, com sede na zona rural do Município de Cajueiro, neste Estado de Alagoas, inscrita no CGC/MP sob-ng 12.213.922/0001.66, por sua advogada e procuradora, que esta subscreve, constituída nos termos do instrumento de mandato- incluso, vem, perante V. Exa., com fundamento nos arte. 42, I, 282 e segs. do CPC e demais dispositivos de lei oportunamente invocados, propor a presente **AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA cumulada com AÇÃO ORDINÁRIA DE ANULAÇÃO DE DÉBITO contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS**” ( grifos do Relator do CARF)*

Às fls 163. no item 14 , conclusivamente, a Recorrente registra sua pretensão:

*“14. Convém, a essa altura, para o exato posicionamento jurídico da matéria e entendimento do que se busca com a presente ação, desmistificar o errôneo conceito de que, no setor sucro-alcooleiro, trabalhador rural é somente aquele que lida com ferramentas primitivas no plantio e colheita da cana, ou seja, é preciso superar, primeiro, o mito de que trabalhador rural, neste setor, é tão somente o, empregado desqualificado” (grifos do Relator do CARF)*

*25. No caso sob exame a Requerente pagou, em duplicidade, .a partir de 1971 e até 1986, a ambos os sistemas ( urbano e rural ), relativamente a seus empregados rurais.*

*29. Desta forma, lavrou o suplicado, por seus agentes, as notificações em apenso, também relacionadas no AMO 12 06, as quais dizem respeito indistintamente aos trabalhadores rurais eurbanos da Requerente (categorias relacionadas no ANEXO 12 02 e um item 12 desta), pretendendo sejam recolhidas*

*30. ditas NFLD's absolutamente ilegais - seja pelo fato da imposição de pagamento A previdência urbana alusivo a trabalhadores rurais, seja pelo fato de os títulos englobarem, de forma indiscriminada, contribuições devidas e indevidas.*

#### OS PEDIDOS

*a) julgar esta ação procedente para declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre autora e réu, consistente na inexigibilidade do pagamento de contribuições à Previdência Social Urbana, alusiva aos trabalhadores rurais relacionados nesta petição no item 12;*

*b) declarar a ilegalidade da exigência dos pagamentos realizados à previdência social urbana, relativos aos trabalhadores rurais arrolados nesta petição, item 12, no período 1971/1986, cujos recolhimentos estão noticiados no ANEXO 04 e comprovados nos documentos juntos e nos que serão periciados;*

*c) declarar o direito **a devolução**, devidamente atualizada pelos reais índices da inflação brasileira, das contribuições compulsoriamente pagas, porém indevidas, durante o mesmo período retro - indicado; ( grifos do Relator do CARF)*

*pede ainda:*

*d) a anulação do indigitado débito e dos respectivos lançamentos e inscrições, alusivos ao período 1986/1991" e correspondente às Notificações Fiscais de Lançamento de Débito relacionadas e discriminadas no ANEXO 06, além de apensadas, em xerocópia, a esta petição;*

*pede finalmente:*

*e) a citação do acionado para responder aos termos da presente no prazo de lei, sob pena de revelia;*

*a designação de perícia técnica contábil para aferição dos quantitativos indicados e exame detalhado dos livros e documentos relativos aos recolhimento efetuados.*

*Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito.*

*A causa atribui o valor de Cr\$. 20.000.000,00*

*Pede deferimento.*

*Maceió 06 de Julho de 1993 ”*

**É relevante notar que na ação interposta naquele juízo empresa requer a DEVOLUÇÃO** dos valores que entende de direito.

Claro consulta na data de 12/09/2011, ao site da 2ª Vara da Justiça Federal em Alagoas – AL revela que a ação resta sobrestada:

PROCESSO Nº 0035610-58.1997.4.05.0000 (97.05.35610-6)

EMBARGOS INFRINGENTES EM APELAÇÃO CÍVEL  
(EINFAC72672-AL)

AUTUADO EM 14/10/1997

ORGÃO: Pleno

PROC. ORIGINÁRIO Nº 00031683719934058000

Justiça Federal - AL

VARA: 2ª Vara Federal de Alagoas

ASSUNTO: Contribuição sobre a folha de salários - Contribuições Previdenciárias - Contribuições - Tributário

FASE ATUAL :26/10/2009 17:45 Sobrestado / Suspenso

Como se observa, não se trata de ação com pedido para compensar créditos mas sim de **AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA cumulada com AÇÃO ORDINÁRIA DE ANULAÇÃO DE DÉBITO contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS** na qual um dos pedidos, o de letra “c” é ver declarado o “direito **a devolução**, devidamente atualizada pelos reais índices da inflação brasileira, das contribuições compulsoriamente pagas, porém indevidas”

Em realce , às fls. 147 a empresa junta planilha de sua própria lavra onde se lê que tratam-se de cálculos periciais “ M C J F (**REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO**)” CÁLCULO PERICIAL DE 31/03/1994, Posição em: 31/05/2007”

Conforme Pedro Nunes em sua obra Dicionário de Tecnologia Jurídica, , 13ª edição, pg 937, **repetição de indébito** significa :

*“Direito e ação que tem a pessoa prejudicada de exigir de outra a RESTITUIÇÃO da quantia que por erro ou boa-fé lhe pagou sem que a devesse, ou o fez além da prestação devida. Fundamenta-se no pagamento indevido ( CC. 964)”  
( do código anterior, grifei)*

De tudo que foi exposto, é lícito inferir que tendo a empresa requerido **DEVOLUÇÃO**, na hipótese de ocorrer o trânsito em julgado com eventual êxito, a empresa terá o direito de ser restituída, em pecúnia, daqueles créditos litigados ao tempo que não se tiver sido impedida de se COMPENSAR dos mesmos valores ao longo da demanda, ao final terá auferido enriquecimento sem causa. Seu procedimento, portanto não tem respaldo legal e na verdade se constitui irregular na medida em que tendo plena convicção de que seu pedido é para ver restituído os valores, em paralelo vem, de forma transversa, promovendo a compensação dos valores sub judice. Isto posto, a autoridade fiscal ainda que não tivesse motivado o auto nestes termos, nas conclusões, procedeu com exaço ao efetuar o lançamento não permitindo que a irregularidade se perpetuasse.

A litigância de má-fé ocorre quando uma das partes de um processo litiga intencionalmente com deslealdade.

Os doutrinadores Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery conceituam o litigante de má-fé como:

*"a parte ou interveniente que, no processo, age de forma maldosa, como dolo ou culpa, causando dano processual à parte contrária. É o improbus litigator, que se utiliza de procedimentos escusos com o objetivo de vencer ou que, sabendo ser difícil ou impossível vencer, prolonga deliberadamente o andamento do processo procrastinando o feito. As condutas aqui previstas, definidas positivamente, são exemplos do descumprimento do dever de probidade estampado no art. 14 do CPC".*

A Lei 5.869/73 nos seus artigos 14 e 17, preceitua que :

“ LEI 5.869/73

(...)

*Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: ( Redação dada pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)*

**I - expor os fatos em juízo conforme a verdade;**

**II - proceder com lealdade e boa-fé;**

**III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento;**

**IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito.**

**V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final. ( Incluído pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)**

**Parágrafo único. Ressalvados os advogados que se sujeitam exclusivamente aos estatutos da OAB, a violação**

*do disposto no inciso V deste artigo constitui ato atentatório ao exercício da jurisdição, podendo o juiz, sem prejuízo das sanções criminais, civis e processuais cabíveis, aplicar ao responsável multa em montante a ser fixado de acordo com a gravidade da conduta e não superior a vinte por cento do valor da causa; não sendo paga no prazo estabelecido, contado do trânsito em julgado da decisão final da causa, a multa será inscrita sempre como dívida ativa da União ou do Estado.( Incluído pela Lei n 10.358, de 27.12.2001)*

(...)

*Art. 17. **Reputa-se litigante de má-fé aquele que:** ( Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980)*

*I - deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso; :( Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980)*

*II - **alterar a verdade dos fatos;** :( Redação dada pela Lei n 6.771, de 27.2.1980) ”*

**NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA ANDRADE NERY**, ambos do Ministério Público paulista, conceituam litigante de má-fé como :

*"a parte ou interveniente que, no processo, age de forma maldosa, com dolo ou culpa, causando dano processual à parte contrária. É o improbus litigator, que se utiliza de procedimentos escusos com o objetivo de vencer ou que, sabendo ser difícil ou impossível vencer, prolonga deliberadamente o andamento do processo procrastinando o feito. As condutas aqui previstas, definidas positivamente, são exemplos do descumprimento do dever de probidade estampado no art. 14 do CPC" (Código de Processo Civil e Legislação Processual Extravagante em Vigor, RT Editora, 1994, pág. 248), lembrando PONTES DE MIRANDA que "a indiferença às más consequências, se no caso era de exigir-se cuidado, pode ser tida como falta de boa fé".*

Os aspectos acima foram exortados em razão de que os argumentos apresentados pela recorrente beiram à litigância-de-má-fé na medida em que sabedora de que jamais pleiteara compensações em juízo, mas sim devoluções, afirma que o fizera para sustentar seus argumentos nesta lide administrativa.

Assim, não tendo sido intentada AÇÃO DE COMPENSAÇÃO como a Recorrente, reiteradamente, afirma que o fizera, não cabe à empresa albergar sua tese a respeito do artigo 170-A sob o manto das decisões dos Recursos especiais colacionados até porque esses consagraram direito apenas entre as partes não sendo de se observar “*erga omnes*”. Ademais, restando provado que o objeto da ação da empresa no judiciário é obter a

RESTITUIÇÃO de indébito, descabe o procedimento de praticar em paralelo, administrativamente, a compensação dos mesmos valores.

Desse modo, corroboro a decisão “ad quod” sustentando que na forma do artigo 170-A do Código Tributário Nacional – CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, **antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial** e que não se alegue complementação de motivação tendo em vista que esta questão já fora devidamente enfrentada alhures.

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

### **Do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF**

Na ação fiscal, foram emitidos 02 (dois) Mandados de Procedimento Fiscal – MPF. O primeiro, emitido em 14/06/2007, sob o número 09408513F00, às fls 43, cuja ciência fora dada ao Diretor Administrativo da empresa Sr. Jorge Toledo Florêncio, em 19/06/2007, que, por oportuno, vem a ser a mesma pessoa que assina o presente Recurso( fls.356) e o segundo MPF, sob o mesmo número complementar 09408513C01, às fls. 44, emitido em 05/09/2007, cientificado pelo Enc. De Setor de Pessoal, Sr. José Alves de Moura Filho, em 10/09/2007.

### **Dos prazos dos MPF’S**

No item 42. de seu Recurso a Recorrente alega que :

*“ Diante de tais alegações, objetivamente lançadas pela contribuinte, a **decisão recorrida nada falou** sobre a necessidade de obediência ao prazo máximo de 120 dias nem sobre a necessidade de nomeação de outro auditor fiscal. A DRJ utilizou o MPF-C como panacéia para os vícios de competência da fiscalização, o que, conforme demonstrado nas linhas anteriores, não é admissível se se quer aplicar a legislação tributária.”*

No item 43, requereu a nulidade nos seguintes termos :

*“ 43. Inegável, por conseguinte, que o auto de infração é nulo, por violar o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 e os arts.15, II, 16 e 19 da Portaria RFB nº 4.066/ 2007.”*

### **Da Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007**

A Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, DOU de 2.5.2007 a qual balizou as emissões , registra nos artigos 12 e 13 os prazos de validade:

*“Art. 12. Os MPF terão os seguintes **prazos máximos** de validade:*

*I - **cento e vinte dias**, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

**Art. 13. A prorrogação do prazo** de que trata o artigo anterior **poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias,** para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

**Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos,** excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto 70.235, de 1972.

A mesma Portaria prevê, ainda, nos artigos 15 e 16, os **casos de extinção** dos MPF's conforme abaixo:

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - **pelo decurso dos prazos a que se referem** os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior **não implica nulidade dos atos praticados,** podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

**Parágrafo único.** Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, **não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.”**

Do voto de Primeira instância:

Às fls. 320, O Julgador de primeira instância assim se manifestou:

“*Tratarei inicialmente da alegação defensiva que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal-MPF. A impugnante tomou ciência, através de seu Diretor Administrativo, de que estava sob ação fiscal mediante o M.PF n.º 09408513F00, fl. 43, em 19/06/2007. Dos termos da ordem de serviço, os trabalhos de fiscalização deveriam ser executados até 12/10/2007.*

*Em 05/09/2007, portanto, antes de expirado o MPF, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar - MPF-C n.º 09408513C01, o qual prorrogou o MPF anterior para 11/12/2007. Chamo atenção que o sujeito passivo tomou ciência da nova ordem de execução em 10/09/2007, fl. 44. Considerando-se que a data da lavratura da NFLD foi 30/11/2007, não há, assim, o que se falar em fiscalização desprovida de MPF autorizador.*

*A Portaria RFB, nº 4.066, de 02/05/2007, quando trata da prorrogação dos prazos relativos ao MPF, dispõe:*

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*

*§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 72, inciso VIII:*

*§2º Na hipótese do §1º o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.*

*Vê-se, portanto, que não se deu a expiração do MPF original, ao revés ocorreu a sua prorrogação até o dia 11/12/2007, o que está em plena sintonia com a norma de regência acima, sendo desprovido de sustentação jurídica o argumento de defesa que argüi a invalidade do lançamento por falta de competência do auditor para executar o procedimento fiscal, seja pela expiração do MPF, seja pela impossibilidade do agente ser autorizado a executar novo mandado, quando o anterior tenha expirado.”*

De fato o Julgador de primeira instância não abordou a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 16 por desnecessário como adiante se verificará:

*“ Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.” ( grifei )*

Complementando aquela argumentação, há que se observar o comando do artigo 14 da mesma Portaria que ressalta que os prazos serão contínuos :

*“Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto 70.235, de 1972”.*

Atenção também deve ser dada ao art. 13, § 2º da PORTARIA MPS/SRP Nº 3.031, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2005 :

**“ PORTARIA MPS/SRP Nº 3.031, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2005 - DOU DE 22/12/2005**

*Retificada no DOU DE 09/06/2006*

( ... )

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*

*§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII*

*§ 2º Na hipótese do § 1º deste artigo, o servidor responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo IX.( grifei)*

( ... )

*Art. 19. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si.( grifei)*

*,Art. 20. Os MPF de que trata esta Portaria serão emitidos em três vias, que terão as seguintes destinações:*

*I - sujeito passivo;*

*II - processo administrativo fiscal, quando instaurado;*

*III - arquivo da Delegacia da Receita Previdenciária do domicílio do sujeito passivo.”*

Neste sentido considerando o comando de que os prazos serão contínuos, às fls.45, consta emitido o DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF - AUDITORIA PREVIDENCIÁRIA, onde se registra informado ao contribuinte a data de emissão do mandado complementar, a data do dia da prorrogação e a data da validade do mandado complementar, 11/12/2007, posterior ao encerramento da ação fiscal ocorrido na forma do Termo de Encerramento em 30/11/2007 de fls. 52.

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL No.: 09408513*

*PRORROGAÇÃO:*

*DATA: 12 de Outubro de 2007*

*EMISSÃO: 14/06/2007 VALIDADE: 11 de Dezembro de 2007”*

Desse modo, é fato, em razão das considerações complementares se comprova que o procedimento não sofreu solução de continuidade. **Portanto, não dou provimento**

## DO ICMS

A Recorrente reclama ainda que na decisão recorrida, deixou-se de apreciar temas relativos à indevida inclusão na base de cálculo do ICMS, nas contribuições incidentes sobre a receita de comercialização.

Como já se abordou em diversas oportunidades nos autos, a empresa foi autuada por promover compensação entendida como indevida pelo fisco. Neste sentido em momento algum o lançamento foi motivado por contribuições incidentes sobre a receita de comercialização exortada pelo contribuinte. Reitere-se que nos Relatórios denominados DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, às fls. 04 a 12, se observa que não se faz referência à eventuais bases de cálculo de tributo e tampouco à alíquotas aplicáveis sobre essas, se fosse o caso, mas sim à glosa dos valores que foram utilizados indevidamente à título de compensação para reduzir as obrigações da empresa.

Assim, por falta de objeto, não pode prosperar tal alegação.

## DO MÉRITO

### Da Multa

Conforme Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO – FLD, às fls. 39, item 601.09, o cálculo do valor da multa moratória, às fls. 39, item 601.09, teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, III da Lei 8.212/91. Entretanto o artigo retro foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes **das contribuições sociais previstas** nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)**” (grifos do relator)*

Lei 9.430/96:

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

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ( Vide Lei n 9.716, de 1998)”

### **Da retroatividade benigna**

O artigo 106, “c” do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

“ 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.**”*

Assim, Impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

### **CONCLUSÃO**

Desse modo, por tudo que foi exposto, em **PRELIMINAR**, determino que se reconheça a **DECADÊNCIA** do crédito lançado para as competências anteriores a 11/2002, inclusive, com base nos critérios estabelecidos no Art.150, § 4º, CTN e, no **MÉRITO**, DAR **PROVIMENTO PARCIAL** promovendo o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza

