



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.722156/2020-27
ACÓRDÃO	3101-003.947 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICACOES S A EMBRATEL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/2000

LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. AUTO DE INFRAÇÃO TRANSITADO EM JULGADO. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO EM LIQUIDAÇÃO DE ACÓRDÃO. NULIDADE.

Na fase de liquidação do acórdão transitado em julgado que decidiu pelo cancelamento parcial do lançamento, eventual erro na apuração do crédito tributário exigido não permite que a Autoridade Fiscal faça o ajuste na base de cálculo do crédito consubstanciado na autuação original com fins de complementá-la. Necessário a lavratura de novo lançamento, respeitado o prazo decadencial.

Crédito tributário extinto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson MacedoRosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Francisca Elizabeth Barreto (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson MacedoRosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual, adoto o relatório do acórdão recorrido, infra reproduzido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade da CLARO S.A., doravante denominada CLARO, sucessora por incorporação da EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. – EMBRATEL, em face dos Despacho Decisório e Despacho Decisório Complementar exarados pela DIVISÃO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA da DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO, que reconheceu parcialmente direitos creditórios, convalidou compensações declaradas em DCTF até o limite do crédito reconhecido e revisou lançamento lavrado por meio de Auto de Infração.

1. DO DESPACHO DECISÓRIO (fls. 11.381-11.395)

Aduzem os auditores que se trata de Auto de Infração lavrado em face da EMBRATEL, onde foram lançadas as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), no montante principal de R\$ 81.901.448,20, somando-se a este juros e multa de ofício. O auto abrange os períodos de apuração de 02/1997 a 12/2000, exceto 12/1997 e 06/1999.

Em apertada síntese, após o lançamento, a autuada apresentou impugnação contra o Auto de Infração, expondo as razões e documentação que entendeu necessárias. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – II decidiu pela improcedência da contestação, mantendo o lançamento combatido. Inconformada, a EMBRATEL interpôs recurso voluntário, apresentando motivos e requerendo o seu cancelamento. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) emitiu acórdão, considerando o recurso provido em parte, reproduzido a seguir na fração de interesse:

(...) voto pela parcial provimento ao recurso voluntário interposto tão somente para reconhecer o critério da semestralidade para o PIS/PASEP, o que implicará no recálculo e verificação da certeza e liquidez dos valores informados pela recorrente (planilhas de fls. 27 e 28), por ela compensados; não reconhecendo as compensações de valores obrigatória e legalmente objeto de retenção por terceiros; negando, portanto, provimento ao apelo em comento quanto a nulidade da autuação por supostos vícios na MPF e na compensação de valores excluídos e de receitas percebidas a título de DPP.

A União opôs embargos de declaração, não admitidos pelo CARF. Dessa forma, o acórdão exarado tornou-se definitivo. Em decorrência da incorporação

da EMBRATEL pela CLARO, houve a transferência do domicílio tributário do Rio de Janeiro para São Paulo, cujos autos foram encaminhados para a DIVISÃO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA para a execução do acórdão.

Ato contínuo, a CLARO foi intimada a apresentar documentos comprobatórios complementares aos já inclusos nos autos, especialmente no que se refere à determinação das bases de cálculo do PASEP dos períodos de 1989 a 1995 e dos valores devidos, verificação dos valores recolhidos e cálculo de eventual direito creditório resultante da metodologia autorizada judicialmente, para fins de verificação das compensações realizadas pela EMBRATEL. O pedido foi atendido e, diante dos elementos necessários, foi efetuado o recálculo que possibilitou a verificação da certeza e liquidez dos valores informados pela recorrente como compensados.

Na seqüência, os auditores apresentam a fundamentação legal da compensação de tributos e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Ressaltam que a base de cálculo do PASEP é composta pelo somatório da sua receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional. Em relação à receita operacional, o Conselho Monetário Nacional emitiu a resolução nº 196/71 onde consta, no item VI, que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista calcularão essa mesma contribuição com base na receita operacional, como definida na legislação do Imposto de Renda [...]”. O Decreto-Lei nº 1.598/1977, que alterou a legislação do imposto sobre a renda vigente à época, determinava que receitas financeiras e variações monetárias deveriam ser incluídas no lucro operacional. Tal fato é corroborado pelo Conselho de Contribuintes, atualmente denominado CARF. Os auditores salientam que:

No presente caso, embora o interessado tenha incluído as receitas financeiras na base de cálculo do PASEP, verifica-se nos balancetes apresentados que as variações cambiais não foram consideradas nas diversas planilhas contidas nos autos, seja por parte do contribuinte ou da fiscalização.

Argumentam os auditores que a decisão judicial concedeu o direito de a EMBRATEL compensar os valores recolhidos a título de PASEP pela sistemática dos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88 com parcelas vencidas e vincendas da mesma contribuição e do PIS utilizando-se de índices especificados na sentença. A ordem judicial determina que “deve a Administração efetuar eventuais correções contábeis no âmbito de suas atribuições” e proceder à “aferição contábil dos valores compensados”. A decisão do CARF determina o “recálculo e verificação da certeza e liquidez dos valores informados pela recorrente”. **Sendo assim, os valores encontrados nos balancetes a título de variação cambial ativa também foram considerados na composição da base de cálculo do PASEP.**

Na seqüência mencionam o histórico das datas de vencimento da contribuição ao PASEP e apresentam os procedimentos de recálculo, cujas verificações realizadas incluíram: (i) a determinação das bases de cálculo do

PASEP, incluindo os valores de variação cambial; (ii) o recálculo do valor devido do PASEP, considerando a sistemática da semestralidade; (iii) a convalidação parcial das compensações em DCTF, a partir do saldo credor de PASEP com os débitos de PIS; (iv) a convalidação das compensações dos valores retidos na fonte efetuadas pelo contribuinte; e (v) a desconsideração do valor compensado a título de DPP. Assim, decidiram os auditores para:

- a. RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO no valor de R\$ 31.874.143,39 (trinta e um milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e quarenta reais e trinta e nove centavos), atualizados até 01/01/1996 (sem a incidência da taxa Selic para este mês de 01/1996), à Claro S.A., CNPJ nº 40.432.544/0001-47, sucessora da Empresa Brasileira de Telecomunicações S. A. - Embratel, CNPJ nº 33.530.486/0001-29, em razão de direito obtido judicialmente na ação nº 99.0017702-9, da 22ª Vara Federal do Rio de Janeiro/RJ, e de decisão contida no acórdão CARF nº 3401-00.827;
- b. CONVALIDAR as compensações em DCTF referentes aos débitos de PIS dos períodos de apuração de 07/1999 a 07/2000;
- c. CONVALIDAR PARCIALMENTE a compensação em DCTF referente ao débito de PIS do período de apuração de 08/2000, no valor parcial de R\$ 2.604.666,07;
- d. NÃO CONVALIDAR as compensações em DCTF referentes aos débitos de PIS dos períodos de apuração de 09/2000 a 11/2000, por insuficiência de crédito;
- e. CONVALIDAR as compensações efetuadas com créditos a título de retenção na fonte, referentes aos débitos de PIS dos períodos de apuração de 02 a 11/1997, de 01 a 05/1999 e de 03 a 12/2000, lembrando que se verifica sobreposição de alguns períodos com os indicados no item anterior por conta das compensações em DCTF e também a título de retenção de valores retidos na fonte;
- f. NÃO CONVALIDAR a compensação efetuada com crédito a título de DPP, do débito de PIS, no valor de R\$ 60.826,84, referente ao período de 08/1997;
- g. REVISAR O AUTO DE LANÇAMENTO, considerando conforme a seguir:
 1. INSUBSISTÊNCIA dos valores lançados relativamente aos fatos geradores (i) de 28/02/1997 a 31/07/1997, (ii) de 30/09/1997 a 30/11/1997, (iii) de 31/01/1999 a 31/05/1999, (iv) de 31/07/1999 a 31/07/2000 e (v) de 31/12/2000; e
 2. SUBSISTÊNCIA PARCIAL dos valores lançados relativamente aos fatos geradores de 08/1997 e de 08 a 11/2000, discriminados na tabela 1 do item 47 deste despacho decisório.

Ao cabo, registram a informação da faculdade de a interessada apresentar manifestação de inconformidade apenas em relação à inclusão das variações cambiais na base de cálculo do PASEP à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no prazo de 30 dias da ciência.

2. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 11.408-11.421)

A defesa insurge-se contra a inclusão das receitas de variação cambial ativa na base de cálculo do PASEP, com os argumentos a seguir alinhados.

2.1. Da Decadência do Direito da Receita Federal de Constituir os Créditos Fiscais Relativos a Fatos Geradores Ocorridos há mais de 20 Anos – PASEP de Janeiro de 1989 a Agosto de 1995

Aduz que o auto de infração lavrado em 21 de agosto de 2001 para cobrança do PIS se encontra fundamentado no entendimento de que o crédito utilizado seria insuficiente por conta de 3 razões:

(i) A Requerente não teria considerado em seus cálculos as datas de recolhimento e conversões estabelecidas nas Leis 7691/88, art. 1º, inciso III, 3º e 4º, Lei 7799/88, artigo 69, inciso IV, alínea B, 8019/90, art. 5º, 8.218/91, art. 2º inciso IV, alínea b, 8383/91, art. 53, inciso IV (critério da semestralidade);

(ii) A Requerente teria compensado indevidamente crédito decorrente de receitas de direito de passagem (DDP); e

(iii) A Requerente teria compensado indevidamente créditos decorrentes de PIS retido na fonte por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, nos termos do art. 64 da Lei 9.430/96.

Assim, como o autuante não levantou a questão relativa à suposta não inclusão das receitas de variação cambial na base de cálculo do PASEP, razão pela qual não pode pretender fazê-lo nesse momento, mais de 20 anos após a ocorrência dos fatos geradores, porque já operou o prazo decadencial para lançamento e cobrança desses valores, mostrando-se indevido o recálculo do PASEP nesses termos.

2.2. Da Nulidade da Cobrança em Virtude da Impossibilidade de Alteração do Critério Jurídico do Lançamento Fiscal Definitivamente Constituído

Defende que o reconhecimento da aplicação do critério da semestralidade pelo CARF, no que se refere aos créditos da requerente, implica na suficiência de crédito de PASEP para a quitação dos débitos objeto das compensações realizadas e judicialmente autorizadas a título do referido tributo.

Argumenta que o recálculo da base de cálculo do PASEP no período atuado para inclusão da variação cambial das receitas financeiras representa verdadeira inovação da autuação fiscal, na medida em que, em nenhum momento ao longo dos últimos 20 anos em que se discute a exigibilidade do débito fiscal em referência, foi suscitada a cobrança desses valores. Demais, não foi concedida ao

auditor-fiscal a prerrogativa de refazer o Auto de Infração ou mesmo de alterar a sua fundamentação, eis que o lançamento fiscal definitivamente constituído é imutável e não pode ter a sua fundamentação modificada, sob pena de alteração do critério jurídico, na forma prevista nos artigos 145, 146 e 149, todos do Código Tributário Nacional (CTN).

Junta jurisprudência do CARF e doutrina que diz se subsumir a sua linha argumentativa de defesa da imutabilidade do lançamento regularmente notificado que só pode ser retificado de ofício pela Autoridade Fiscalizadora desde que vislumbradas algumas das situações taxativamente previstas no artigo 149 do CTN, entre as quais o legislador não elencou o erro de fundamentação como uma das hipóteses que ensejariam a revisão do lançamento fiscal. Sustenta que houve erro de direito da autoridade fiscalizadora que não pode ser objeto de retificação uma vez que não se encontra previsto no artigo 149 do CTN, o que implica a nulidade do lançamento fiscal com vício de fundamentação. Junta precedentes judiciais do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria. Alega que a inovação da fundamentação do lançamento fiscal caracteriza inequívoca alteração do critério jurídico do lançamento o que não se pode admitir, sob pena de violação ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Assim, pugna pelo cancelamento da carta de cobrança nE' 0912/2019 por vício de fundamentação do despacho decisório que a originou, não se admitindo as inovações trazidas pela Autoridade Fiscal no lançamento fiscal cuja discussão administrativa já resta encerrada, sob pena de violação ao Princípio da Imutabilidade do Lançamento Fiscal (arts. 145, 149 CTN) e alterações do critério jurídico do lançamento (art. 146 CTN).

2.3. Quanto ao Mérito: da Inconstitucionalidade da Incidência de Pasep sobre Receitas Financeiras (incluindo Variação Cambial) em Período Anterior à EC 20/98 – Decisão do STF em Sede de Repercussão Geral

Defende que é incabível a cobrança do PASEP sobre receitas de variação cambial, pois o período em tela é anterior à promulgação da Emenda Constitucional nE' 20/98, que permitiu a incidência das contribuições sociais sobre a receita bruta, e não apenas sobre o faturamento das empresas. Tal entendimento resulta da aplicação do precedente formado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 585235 (tema 110 de repercussão geral), cujo tema já há muito é objeto de dispensa da PGFN contestar e recorrer, sendo que o CARF (em observância ao art. 62, § 1E', I, do seu regimento interno) passou a reproduzir a decisão.

Assim como o PIS, o PASEP possui a mesma matriz constitucional, e é mesmo usual que se refira a ambas em conjunto (PIS/PASEP). Dessa forma, revela-se no mínimo contraditório tributar as receitas de variação cambial pelo PASEP, mais de dez anos após a publicação do Acórdão de repercussão geral pelo STF no tocante a PIS e COFINS.

2.4. Do Pedido

Ao final, requer o regular processamento da Manifestação de Inconformidade para homologar integralmente a compensação levada a efeito pela Requerente e cancelada a carta de cobrança 0912/2019, bem como: a) a suspensão da exigibilidade dos créditos em discussão, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional; b) o cancelamento da inclusão dos créditos fiscais em questão sob a rubrica “PROCESSO EM COBRANÇA FINAL” e c) a não inclusão do nome da Requerente no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal – CADIN ou a inscrição dos créditos em discussão na Dívida Ativa da União.

3. DO DESPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR (fls. 11.583-11.586)

O auditor-fiscal GILSON KAWAKAME exara despacho decisório de complemento ao despacho decisório anteriormente emitido, com a finalidade de auxiliar a operacionalização do decisum, já que somente parcela dos valores subsistentes do auto de infração deve ser suspensa, havendo outras que devem seguir para cobrança. Dessa forma, novos cálculos do indébito de PASEP e das compensações dos valores de PIS foram realizados para a hipótese de não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do PASEP. Destaca que:

[...] os novos cálculos não importam em reconhecimento de qualquer outro direito creditório além daquele reconhecido no despacho decisório original, às fls. 11.396/11.410, ou convalidação de outras compensações senão aquelas citadas no mesmo despacho. Trata-se aqui apenas de cálculos auxiliares para determinação das parcelas a serem suspensas ou cobradas dos valores considerados subsistentes do auto de infração.

Assim, elenca os procedimentos que efetuou para o cálculo auxiliar, abatendo da base de cálculo os valores de variações cambiais para composição dos valores a serem suspensos ou cobrados.

4. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 11.603-11.622)

Cientificada do Despacho Decisório Complementar, a defesa reafirma a insurgência contra a inclusão das receitas de variação cambial ativa na base de cálculo do PASEP, bem como alega que os cálculos realizados pelo auditor-fiscal para segregar a parcela do débito que deve permanecer suspensa daquela que seguirá para cobrança deixaram de considerar diversos fatores, como por exemplo o pagamento de DARFs em valores extremamente relevantes no período, o que causou uma drástica redução do valor do crédito a que faz jus a Requerente, razão pela qual o despacho decisório complementar merece reforma, com os argumentos a seguir alinhados.

2.1. Da Decadência do Direito da Receita Federal de Constituir os Créditos Fiscais Relativos a Fatos Geradores Ocorridos há mais de 20 Anos – PASEP de Janeiro de 1989 a Agosto de 1995

Em razão da economia processual, deixo de reproduzir os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade complementar porque são os mesmos que foram mencionados na primeira Manifestação de Inconformidade.

2.2. Da Nulidade da Cobrança em Virtude da Impossibilidade de Alteração do Critério Jurídico do Lançamento Fiscal Definitivamente Constituído

Em razão da economia processual, deixo de reproduzir os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade complementar porque são os mesmos que foram mencionados na primeira Manifestação de Inconformidade.

2.3. Do Equívoco nos Cálculos da Parcela do Débito Encaminhado para Cobrança

Insurge-se a defesa contra a parcela dos débitos identificada como “em cobrança”, com argumentos que o auditor fiscal deixou de considerar uma série de fatores no cálculo do crédito utilizado na compensação, o que ensejou uma milionária cobrança indevida em face da Requerente.

Aduz que se verifica relevante divergência entre os valores calculados pelo Fisco e aqueles apresentados no laudo pericial produzido pelos auditores independentes da KPMG, anteriormente acostado aos presentes autos, que teve por escopo exatamente a revisão dos cálculos elaborados pela fiscalização na apuração dos créditos fiscais de PASEP utilizados pela Requerente para compensar os débitos objeto dos presentes autos. O referido laudo foi produzido considerando duas metodologias possíveis de cálculo, e em nenhum desses cenários se alcançou os valores apresentados nos cálculos do despacho decisório ora recorrido. Discorre sobre as duas metodologias. Argumenta que:

Como se vê, enquanto os Auditores da KPMG apuraram créditos no total de R\$ 43.326.357,00, a apuração do primeiro despacho decisório perfez o valor de R\$ 31.874.139,00, e os novos cálculos do despacho decisório complementar indicaram o valor de R\$ 36.847.627,00. Ou seja, verifica-se uma diferença de R\$ 6.478.730,00 no cálculo do direito creditório da Requerente considerando o método utilizado na “alternativa de cálculo 1” versus os números apresentados pelo Fisco no despacho ora impugnado.

Reclama que os próprios cálculos do Fisco apresentados no primeiro e no segundo despacho decisório apresentam uma divergência no valor creditório de quase 5 milhões de reais, o que reforça a imperícia da DERAT/SP na apuração dos valores envolvidos no caso. Aponta as divergências metodológicas que motivaram tamanha diferença:

- (i) No ano de 1989, a Requerente apurou o PASEP à alíquota de 0,80%, enquanto o Fisco apurou à 0,35%, conforme art. 11 da Lei 7.689/88.
- (ii) No ano de 1990, o DARF do PA de março de 1990 da Requerente era no valor de Cr\$ 52.879.119,00 e o Fisco considerou Cr\$ 58.167.031,00.
- (iii) No ano de 1991, o DARF do PA de agosto de 1991 da Requerente era no valor de Cr\$ 120.809.548,00 e o Fisco considerou zero; e o DARF do PA de

dezembro de 1991 era no valor de Cr\$ 59.271.259,00 e o Fisco considerou Cr\$ 65.791.098,00.

(iv) No ano de 1993, o Fisco deixou de considerar os DARFs pagos para os PAs de agosto a dezembro de 1993, no montante de Cr\$ 995.692.745,00.

(v) No ano de 1994, o Fisco não considerou os DARFs pagos para os PAs de janeiro e junho a dezembro de 1994, no montante de R\$ 6.106.035,00, conforme demonstrado de forma ilustrativa pelos documentos ora acostados (Doc. 08).

(vi) Possível divergência entre os índices inflacionários utilizados pela Requerente e pelo Fisco até dezembro de 1995.

Assim, requer a reforma do despacho decisório recorrido, para que os créditos da Requerente sejam reanalisados, adequando-se a forma de cálculo, computando-se todos os valores recolhidos no período e, ainda, considerando-se o adequado índice inflacionário aplicável.

2.4. Do Pedido

Ao cabo, requer o regular processamento da Manifestação de Inconformidade para homologar integralmente a compensação levada a efeito pela Requerente e cancelada a carta de cobrança 0912/2019, bem como: a) a suspensão da exigibilidade dos créditos em discussão, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional; b) o cancelamento da inclusão dos créditos fiscais em questão sob a rubrica “PROCESSO EM COBRANÇA FINAL” e c) a não inclusão do nome da Requerente no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal – CADIN ou a inscrição dos créditos em discussão na Dívida Ativa da União.

É o relatório.

Seguindo a marcha processual, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade da recorrente, por entender que as variações monetárias fazem parte da receita operacional da recorrente e, por isso, incluem-se na base de cálculo do PIS. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/2000

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. LIQUIDEZ E CERTEZA.

É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados como compensados em Declaração de Débitos e Crédito Tributários Federais (DCTF), investigar a exatidão do crédito utilizado pelo sujeito passivo nas compensações declaradas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/2000

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/2000

BASE DE CÁLCULO. RECEITA OPERACIONAL. VARIAÇÕES MONETÁRIAS.

As variações monetárias fazem parte da receita operacional das sociedades de economia mista e devem ser incluídas na base de cálculo do PASEP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Mediante recurso voluntário, a recorrente se insurge do referido *decisum* apresentando como tópicos recursais:

III. DIREITO

III.1. NULIDADE DA COBRANÇA EM VIRTUDE DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO FISCAL DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO

III.2. DECADÊNCIA DO DIREITO DA RECEITA FEDERAL DE CONSTITUIR OS CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS HÁ MAIS DE 20 ANOS – PASEP DE JANEIRO DE 1989 A AGOSTO DE 1995

Ao final requerer:

IV. PEDIDO

Ante o exposto, a Recorrente requer o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, de modo a declarar a nulidade do presente lançamento fiscal, seja pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento ou pela decadência do direito do Fisco de cobrar os valores que deram origem ao débito ora discutido, de modo que deverá ser integralmente cancelado o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso voluntário atende aos critérios legais necessários de admissibilidade e, por isso, dele conheço.

- Resumo dos fatos e delimitação da lide.

12448.722156/2020-27 é resultado do PAF nº 15374.003270/2001-91 (auto de infração) sendo importante, pois, retomar os fatos que desencadearam na origem e processamento do certame, em apreço.

Por meio da ação judicial nº 99.0017702-9, a recorrente discutiu o direito de compensar valores recolhidos a maior, a título de PASEP, com base nos Decretos nº 2.445 e nº 2.449/88, com aplicação dos índices de correção plena, o que foi parcialmente reconhecido pelo judiciário e, conseqüentemente, o crédito tributário apurado pela recorrente foi objeto de compensação.

Posteriormente, a fiscalização instaurou o MPF nº 0712000.2001.01016.6 para confirmar a legitimidade da compensação efetuada bem como, obter informações sobre o processo judicial e depósitos efetuados.

O procedimento culminou na lavratura do auto de infração nº 15374.003270/2001-91 para exigência do PASEP sobre os créditos não recolhidos entre 28/02/1997 e 31/12/2000, acrescidos de multa de 75%, sob as seguintes razões:

(...)

- Nos demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 1d 0, 3), calculadas com base na LC 07/70 e legislações posteriores, inclusive Parecer PGFN/CAT/n.º 437/98, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro da Fazenda em despacho publicado no D.O. da União n.º 68 de 09.04.98, mais os índices constantes da sentença, o montante das contribuições do PIS a ser compensado deveria ser de R\$ 3.795.335.98, apurado em virtude de não haver o contribuinte considerado, em seus cálculos, as datas de recolhimento e, conversões estabelecidas nas Leis, 7.691/88, artigos 1º, inciso III, 3º e 4º, 7.799/88, artigo 69, inciso IV, alínea "b", 8.019/90, artigo 5º, 8.218/91, artigo 2º, inciso IV, alínea "b", 8.383/91, artigo 53, inciso IV.

Efetuada a compensação de R\$ 3.795.335.98, e glossada a diferença, restou insuficiência e falta de contribuições, motivo da lavratura do Auto de Infração.

Constatai, também, que em agosto de 1997 o contribuinte compensou a importância de R\$ 60.826,84 a título de direito de passagem (DDP).

Verifiquei que, ao contrário do que afirma o contribuinte, não ocorreu qualquer tipo de prestação de serviço, já que, conforme o próprio esclarece, trata-se de cessão de direito de uso de redes de telecomunicações, ocorrendo apenas o uso da rede da Embratel e redes domésticas, NO BRASIL, não se confundindo utilização de uma infraestrutura de telecomunicações com prestação de serviços técnicos.

Intimado (fls.) a comprovar os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e os respectivos ingressos de divisas, através de contratos de câmbio, deixaram de fazê-lo, motivando a glossa.

Verifiquei, ainda, que o contribuinte compensou o PIS-Fonte, (art. 64 da Lei nº 9.430/96).

Intimado e reintimado (fls. g) a comprovar as compensações, ou seja, a apresentar documentos que comprovassem a retenção, ou a nota-fiscal/fatura dos serviços prestados e o respectivo crédito bancário já com a retenção efetuada, conseguiu apresentar uma pequena parte (fls.l /2).

A recorrente teve ciência do lançamento em 21/08/2001.

A manifesta irresignação da recorrente foi apreciada pelo CARF, através do Acórdão nº 3401-00.827, que decidiu pelo parcial provimento do seu apelo, cujos motivos transcrevo:

A primeira delas é a questão da semestralidade para o PIS/PASEP. De fato, e quanto a este tópico, assiste razão à recorrente, uma vez que é harmoniosa a jurisprudência deste Tribunal Administrativo em reconhecer o critério da semestralidade para o PIS/PASEP (Leis Complementares n's 07 e 08 de 1970).

Importante é consignar que não se está em discussão nestes autos se a recorrente apresentou ou não 'pedidos de compensação', antes das compensações realizadas. E assim afirmo pelo fato de que referidas compensações não deixaram de ser deferidas por este argumento, mas, sim, porque teria a recorrente aplicado o critério da semestralidade aos créditos compensados com débitos declarados, critério que como sabemos não era aceito/admitido pela Fiscalização.

(...)

Assim, há de ser reformado o acórdão recorrido para que se aplique o critério da semestralidade para os valores registrados e apontados nas planilhas de fls. 27 e 28 dos autos, referentes aos créditos de PASEP dos anos de 1989 a 1995, uma vez que a recorrente foi privatizada em 1998, passando a ser contribuinte do PIS. A recorrente foi judicialmente autorizada a promover a compensação de tais valores com os valores do PASEP e do PIS, como já relatado.

O ajuste do critério da semestralidade se faz então necessário para o cálculo das compensações realizadas e judicialmente autorizadas.

(...)

Em contrapartida, a decisão recorrida informa que a EMBRATEL não teria trazido aos autos, como de fato não trouxe, prova do ingresso dessas divisas advindas de tais operações ou exportações de serviços; não se podendo, portanto, reconhecer como legítimas as exclusões equivocadamente promovidas pela recorrente e a título de DPP.

Por fim e quanto aos temas PIS/Fonte e análise da documentação contábil da recorrente, entendo assistir razão à ora recorrente pois, ao contrário do que ocorreu com relação a não comprovação do auferimento de valores a título de DPP, aqui há farta documentação juntada aos autos, inclusive relatório de auditoria de empresa que opera neste mercado (fls. 200 e seguintes).

(...)

Dos lançamentos contábeis (escrita e controles internos por amostragem - Anexos I a V) promovidos pela recorrente, é possível verificar que a mesma somente contabilizou os recebíveis de tributos retidos em regime de fonte, quando da efetiva liquidação de suas faturas. E tal demonstração se verifica em relatório de controle interno, expedido com base no sistema de arrecadação que compõe a rubrica contábil, no qual também são detalhados os valores retidos por órgão público (tomador de serviço) e respectivas faturas emitidas.

A recorrente, por seu turno e aliás, é quem tinha sim condições de promover o cruzamento das informações prestadas nestes autos e, se necessário fosse, analisar todos os documentos contábeis demonstrando de forma efetiva o suposto direito reclamado, para efetivamente comprovar que ocorreu a mencionada retenção na Fonte.

Neste diapasão e diante de tudo consta nestes autos, friso, colacionado pela recorrente, voto por não reconhecer as receitas de prestação de serviços a estes órgãos públicos pelo valor bruto, as quais compõem o seu resultado operacional, autorizando como legítimas as compensações ou deduções do PIÂS realizadas, pois ao terceiro não se fazia exigível a prova do recolhimento da exação em comento.

Forte nestes argumentos, voto pela parcial provimento ao recurso voluntário interposto tão somente **para reconhecer o critério da semestralidade para o PIS/PASEP, o que implicará no recálculo e verificação da certeza e liquidez dos valores informados pela recorrente (planilhas de fls. 27 e 28), por ela compensados**; não reconhecendo as compensações de valores obrigatória e legalmente objeto de retenção por terceiros; **negando**, portanto, provimento ao apelo em comento quanto a nulidade da autuação por supostos vícios na MPF e na **compensação de valores excluídos e de receitas percebidas a título de DPP**.

Quando da liquidação do acórdão, foi inicialmente emitido despacho decisório (carta cobrança nº 0912/2019) que revisou o lançamento convalidando parte dos pagamentos efetuados mediante compensação, consoante verificado a Fl. 11394 – Volume 11, momento em que restou incluída na base de cálculo as receitas de variação cambial, confira-se:

44. Portanto, considerando as verificações realizadas, incluindo:

(i) a determinação das bases de cálculo do Pasep, incluindo os valores de variação cambial;

- (ii) o recálculo do valor devido do Pasep, considerando a sistemática da semestralidade;
- (iii) a convalidação parcial das compensações em DCTF, a partir do saldo credor de Pasep com os débitos de PIS;
- (iv) a convalidação das compensações dos valores retidos na fonte efetuadas pelo contribuinte; e
- (v) a desconsideração do valor compensado a título de DPP;

46. Em consequência disso, o Auto de Infração em epígrafe deve ser revisado por conta:

1. da insubsistência total dos valores lançados relativamente ao fatos geradores (i) de 28/02/1997 a 31/07/1997, (ii) de 30/09/1997 a 30/11/1997, (iii) de 31/01/1999 a 31/05/1999, (iv) de 31/07/1999 a 31/07/2000 e (v) de 12/2000; e
2. da subsistência parcial dos valores lançados relativamente aos fatos geradores de 08/1997 e de 08 a 11/2000;

Incluído na apuração do débito de Pis/Pasep as variações cambiais, o retro citado ato administrativo foi impugnado pela recorrente e sua discussão desmembrada para apreciação em processo apartado o que se dá, nesta ocasião, no bojo do PAF nº 12448.722156/2020-27.

Peço vênia para colacionar trechos do despacho complementar:

Trata o presente de **COMPLEMENTO ao despacho decisório** emitido por esta DERAT/SPO, às fls. 11.396/11.410, a **fim de auxiliar** a Equipe de Operacionalização (EOPER/DIORT/DERAT/SPO) **na determinação de qual parcela dos valores subsistentes do auto de infração deve ser suspensa e qual deve seguir para cobrança, já que o despacho decisório original facultou ao interessado a apresentação de manifestação de inconformidade em relação à inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep, ocasionando a suspensão da exigibilidade dos valores resultantes desta inclusão.**

2. Para tanto, novos cálculos do indébito de Pasep e das compensações dos valores de PIS foram realizados para a hipótese de não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep.

3. Importante mencionar que os novos cálculos não importam em reconhecimento de qualquer outro direito creditório além daquele reconhecido no despacho decisório original, às fls. 11.396/11.410, ou convalidação de outras compensações senão aquelas citadas no mesmo despacho. **Trata-se aqui apenas de cálculos auxiliares para determinação das parcelas a serem suspensas ou cobradas dos valores considerados subsistentes do auto de infração.**

4. Dito isso, os procedimentos para este cálculo auxiliar foram, nesta ordem:

a) determinação hipotética da base de cálculo do Pasep (cód. 3084), referentes aos períodos de apuração de 01/89 a 08/95 (base de cálculo relativa a seis meses anteriores, ou seja, de 07/88 a 02/95), desta feita sem a inclusão dos valores de variações cambiais obtidos nos balancetes;

b) apuração hipotética dos débitos de Pasep a partir dos novos valores da base de cálculo determinados no item anterior;

c) os pagamentos já cadastrados no aplicativo CTSJ foram aproveitados nestes cálculos;

d) vinculação dos débitos hipotéticos apurados aos pagamentos efetuados em cada período de apuração, mês a mês:

i. a vinculação foi realizada novamente com o auxílio do aplicativo CTSJ, programa homologado pela RFB e que segue toda normatização tributária adotada pelo Fisco, sendo considerados os índices de atualização especificados na ordem judicial;

e) apuração hipotética dos saldos credores resultantes dos pagamentos:

i. foram considerados os índices de atualização especificados na ordem judicial;

ii. na hipótese da não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep, o saldo credor dos pagamentos seria de R\$ 36.847.626,32, valor esse atualizado até 01/01/1996 (sem a incidência da taxa Selic para o mês de 01/1996);

f) vinculação dos hipotéticos saldos credores dos pagamentos aos débitos de PIS (código 8109) relativos aos períodos de apuração de 07/1999 a 11/2000 (correspondentes apenas às compensações declaradas em DCTF), resultaria em convalidação parcial das compensações, conforme a seguir:

i. convalidação das compensações declaradas em DCTF referentes aos débitos de 07/1999 a 09/2000;

ii. convalidação parcial, no valor de R\$ 1.665.513,17, da compensação declarada em DCTF referente ao débito de 10/2000, resultando em um saldo devedor de R\$ 4.033.667,76 (em valores originais do tributo sem considerar multa e juros);

iii. não convalidação das compensações declaradas em DCTF referentes ao débito de 11/2000;

g) a hipótese da não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep em nada altera:

i. a convalidação das compensações efetuadas a título de valores retidos na fonte por órgãos públicos referentes aos débitos de 02 a 11/1997, de 01 a 05/1999 e de 03 a 12/2000;

ii. a não convalidação da compensação a título de DPP, resultando em um saldo devedor de PIS no valor de R\$ 60.826,84 referente ao período de 08/1997;

h) os demonstrativos do CTSJ que servem de apoio aos cálculos na hipótese de não inclusão da variação cambial na base de cálculo do Pasep foram anexados às fls. 11.532/11.597.

5. Portanto, considerando a hipótese da não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep e também:

(i) a determinação das bases de cálculo do Pasep, sem incluir os valores de variação cambial;

(ii) o recálculo do valor devido do Pasep, considerando a sistemática da semestralidade;

(iii) a convalidação parcial das compensações em DCTF, a partir do saldo credor de Pasep com os débitos de PIS;

(iv) a convalidação das compensações dos valores retidos na fonte efetuadas pelo contribuinte; e

(v) a desconsideração do valor compensado a título de DPP;

6. Haveria em um valor de R\$ 36.847.626,32, atualizados até 01/01/1996 (sem a incidência da taxa Selic para este mês de 01/1996), para fins das compensações autorizadas judicialmente.

7. Em consequência disso, na hipótese da não inclusão das variações cambiais na base de cálculo do Pasep, o auto de infração teria seus valores revisados da seguinte forma:

a. insubsistência total dos valores lançados relativamente ao fatos geradores (i) de 28/02/1997 a 31/07/1997, (ii) de 30/09/1997 a 30/11/1997, (iii) de 31/01/1999 a 31/05/1999 e (iv) de 31/07/1999 a 31/09/2000; e

b. subsistência parcial dos valores lançados relativamente aos fatos geradores de 08/1997 e 10/2000;

c. subsistência total dos valores lançados relativamente ao fato gerador de 11/2000.

Resumindo, teríamos:

- 1) Sem inclusão das variações cambiais na base de cálculo da contribuição:
 - a. Crédito reconhecido de R\$ 32.373.762,66;
 - b. Cobrança parcialmente mantida para os meses de agosto/1997 e de agosto a novembro/2000;
- 2) Com inclusão das variações cambiais:
 - a. Crédito reconhecido de R\$ 36.847.626,32;

- b. Cobrança parcial mantidas para os meses de agosto/1997 e outubro/2000 bem como, integral para o mês de novembro/2000.

Por conseguinte, compete a este Colegiado apreciar à validade da inclusão da variação cambial na composição da base de cálculo do PASEP pela fiscalização, realizada na emissão do despacho decisório complementar.

- Decisão recorrida. Razões recursais.

A decisão recorrida finca como motivos para conservação do lançamento em síntese, a inexistência de alteração de critério jurídico, porquanto crível a revisão do lançamento de ofício pela fiscalização, a seguir exposta:

Contudo, a liquidação mediante cálculos do acórdão pode conter inexatidão material. Dessa forma, com base no princípio da autotutela administrativa, apesar de não poder haver mais litígio, a Administração Pública pode rever seu ato, com base no § 2º do art. 63 da Lei 9.784/1999. Em relação à provocação do sujeito passivo para a revisão dos cálculos, o item 8 do Parecer Normativo Cosit/RF13 nº 02/2016 menciona que:

8. Como se trata de lançamento de ofício definitivamente constituído, o sujeito passivo pode apresentar, de forma fundamentada, petição contendo pedido de revisão de ofício de débitos, desde que se trate exclusivamente de erro de fato contido na liquidação do acórdão. Para tanto, devem ser verificadas as condições e restrições contidas no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2014, notadamente nos itens 21, 22 e 56. Note-se que essa revisão de forma alguma pode implicar alteração da decisão dos órgãos julgadores, ou seja, não pode ensejar qualquer juízo de valor quanto a isso. O que ela pode rever é simplesmente se a conversão do julgado em números foi correta ou não.

No caso em exame, a inclusão das variações cambiais na base de cálculo do PASEP não havia sido objeto do litígio anterior. De fato, este versou acerca do reconhecimento do critério da semestralidade para o PIS/PASEP, sendo determinado, pelo CARF, o “recálculo e verificação da certeza e liquidez dos valores informados pela recorrente (planilhas de fls. 27 e 28), por ela compensados”. Veja-se que a apuração do crédito utilizado nas compensações declaradas em DCTF não alterou o critério jurídico do lançamento. Assim, a inclusão das variações cambiais na base de cálculo do PASEP não se trata de matéria já apreciada no âmbito administrativo, sendo consequência da diligência da fiscalização na busca pela correta apuração da composição da base de cálculo do PASEP, visando a aferir a certeza e liquidez do direito creditório. Assim sendo, é possível a sua apreciação nestes autos.

Por seu turno, a recorrente interpôs recurso voluntário trazendo longo arrazoado em torno da nulidade do lançamento complementar em razão da modificação introduzida, de

ofício, pela fiscalização e, como reflexo, a decadência fulminada para a exigência do crédito tributário.

Decido.

Sabe-se que a validade do lançamento está condicionada ao cumprimento dos critérios previstos no caput do art. 142¹ do CTN e, de igual forma, nos artigos 9º² e 10³ do Decreto nº 70.235/72.

De igual modo que o sistema normativo autoriza a revisão de ofício pela autoridade fiscal quando vislumbradas irregularidades no lançamento original, e desde que cumpridos os requisitos previstos no art. 149⁴ do CTN, sob pena de incorrer o ato administrativo em vícios insanáveis.

Logo, o lançamento complementar decorrente de revisão de ofício é cabível nos casos de erro de fato.

Se observado pela autoridade fiscal erro nos fatos e enquadramento legal e/ou na composição da base de cálculo e montante do tributo devido constantes no lançamento

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

² Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

³ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

originário, ou seja, percebido equívoco que se funda na essência do próprio auto de infração, resta vedada a revisão de ofício sendo imprescindível, lavratura de novo auto de infração para exigência do crédito tributário (re)apurado.

É o que se percebe da leitura do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[omissis]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões **de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar**, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Conclui-se que se já notificado o sujeito passivo da autuação, apenas novo auto de infração permite a cobrança do crédito tributário firmado em novos critérios fáticos-jurídicos (erro de direito).

A legislação ainda autoriza a revisão do lançamento, de ofício, com a emissão de autuação complementar quando pendente de citação pelo sujeito passivo do lançamento fiscal originário.

Assim, ensina Leandro Paulsen (2017),

O lançamento de ofício, por sua vez, é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício tem caráter supletivo, será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário.

(...)

O lançamento de ofício quanto a tributo sujeito originalmente a tal modalidade de lançamento (art. 149, I do CTN) viabiliza-se desde a ocorrência do fato gerador, de modo que o prazo de cinco anos contará do primeiro dia do exercício ao do fato gerador.

No lançamento de ofício supletivo, em caso de tributo sujeito a lançamento por declaração em que o contribuinte deixa de prestar as informações a que está

obrigado ou, tendo-as prestado, deixe de atender a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade ou não o atenda satisfatoriamente ou, ainda, comprove falsidade, erro ou omissão relativamente à declaração, senão a omissão, a insuficiência, a falsidade ou o erro do contribuinte (art. 149, II, III e IV), o prazo para efetuar-lo será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da não apresentação das informações.

Em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que o contribuinte deixa de efetuar o pagamento tempestivo do tributo (art. 149, V), é a falta do pagamento que abre ensejo ao lançamento de ofício supletivo, razão por que o prazo de cinco anos conta do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento in albis. Lembre-se que, não ocorrendo o pagamento tempestivo, não há o que homologar, tendo o Fisco de partir para o lançamento de ofício. Importa ter em conta a Súmula 555 do STJ: “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e não tendo se declarado devedor, não restará ao Fisco senão a possibilidade de proceder ao lançamento de ofício.

O lançamento de ofício de multa isolada (art. 149, VI), por sua vez, viabiliza-se a partir do cometimento da infração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte. No caso das multas dependentes, lançadas juntamente com o montante do tributo devido, entendemos que segue o prazo para lançamento do tributo.

A revisão do lançamento, por sua vez (art. 149, parágrafo único), em quaisquer das suas hipóteses (art. 149, VII, VIII e IX), deve ser iniciada enquanto não decaído o direito de lançar, conforme os prazos já referidos.

Ainda aborda em relação ao prazo lançamento anulado em razão de vício formal:

Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo fiscal), terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito 568.. é o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado”. É relevante, pois, que reste claro, das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre nenhum prazo, de modo que, muitas vezes, já decorrido prazo decadencial não mais poderá ser lançado.

Do que fora visto, tem-se, pois, dois cenários que obrigatoriamente devem observar o prazo decadencial sejam do art. 150 seja do art. 173, ambos dos CTN:

- 1) Revisão de ofício com lavratura de retificação do lançamento originário ou complementação do lançamento originário, com reabertura de prazo para a defesa quando:
 - a. determinado em lei;
 - b. a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
 - c. a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
 - d. se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
 - e. se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
 - f. se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 - g. se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
 - h. deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
 - i. se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.;
- 2) Novo lançamento, em adendo a autuação anterior com intenção de acrescentar fato gerador ou alterar a base de cálculo.

Voltando à celeuma, a cobrança do PASEP consubstanciada no auto de infração original está sustentada em três premissas:

(i) erro no cálculo da recorrente ante a desconsideração das datas de recolhimento e, conversões estabelecidas nas Leis, 7.691/88, artigos 1º, inciso III, 3º e 4º, 7.799/88, artigo 69, inciso IV, alínea "b", 8.019/90, artigo 5º, 8.218/91, artigo 2º, inciso IV, alínea "b", 8.383/91, artigo 53, inciso IV;

(ii) compensação indevida de crédito a título de direito de passagem (DDP), por ausência de provas da prestação dos serviços; e,

(iii) compensação indevida do crédito de Pis/Pasep retido na fonte por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, nos termos do art. 64 da Lei 9.430/96.

Transitado em julgado o PAF nº 15374.003270/2001-91 (auto de infração), a recorrente recebeu despacho decisório indicando saldo devedor remanescente no lançamento. Na oportunidade, foi cientificada da recomposição da base de cálculo do Pis/Pasep com inclusão dos valores de variação cambial anteriormente desconsiderado pela fiscalização quando do lançamento, confira-se, novamente:

44. Portanto, considerando as verificações realizadas, incluindo:

(i) a determinação das bases de cálculo do Pasep, incluindo os valores de variação cambial;

Resta claro que a fiscalização ao constatar que deixou de incluir a variação cambial no valor do PASEP devido e lançado, no meu sentir, não poderia ter ajustado o crédito tributário devido, ainda mais ao pensarmos que efetuado através de lançamento com fulcro em decisão transitada em julgado por este Conselho Administrativo.

Ou seja, a fiscalização procedeu 'revisão' do lançamento em sede de liquidação de acórdão transitado em julgado, o que é veementemente proibido pela legislação pátria, por ferir princípios basilares da segurança jurídica e legalidade.

Não obstante, o crédito tributário exigido já está fulminado pela decadência.

Reflete Murillo Akio Arakaki, acerca da decadência do crédito tributário sujeito a lançamento por declaração ou por homologação que o prazo para exigência de saldo residual do tributo não pago é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência senão, vejamos:

“Quando o contribuinte declara e paga antecipadamente um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o fisco poderá lançar de ofício eventuais valores residuais que entender devidos (não homologando o pagamento antecipado), no prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Logo, o fisco tem total liberdade de instaurar fiscalização para que, em caso de pagamento insuficiente, ele possa lavrar um auto de infração do montante residual não pago, não homologando assim os valores recolhidos pelo contribuinte.

Entretanto, a notificação da lavratura desse auto de infração deve acontecer antes do término do prazo quinquenal aqui descrito, sob pena de decadência do crédito tributário não pago antecipadamente, haja vista que, conforme já tratamos, o lançamento por auto de infração (de ofício) somente se efetivada data da respectiva notificação do contribuinte ou responsável.”.

Logo, considerando a parcial compensação operacionalizada no bojo do PAF nº 15374.003270/2001-91, o prazo decadencial aplicável ao crédito posteriormente apurado pela fiscalização a título de variação cambial é regido pelo do § 4º do art. 150 do CTN, que fixa:

Art. 150. [omissis]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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 estarmos diante de pagamento a menor de PASEP relativo a fato gerador dos meses de agosto/1997, outubro/2000 e novembro/2000, com exigência fiscal expedida em fevereiro de 2020, cuja ciência da recorrente se deu apenas em 24/03/2020, incontestemente a perda do direito de cobrança pela fiscalização.

Conclusão.

Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso voluntário para cancelar o despacho decisório complementar (cobrança nº 2.303/2020), tornando insubsistente o lançamento no que diz respeito a cobrança em relação a variação cambial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa