



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

Processo nº 13302.000053/2007-52
Recurso nº 257.811 Voluntário
Acórdão nº **2301-01.824 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria Remuneração Indireta: Pro-Labore
Recorrente COMPESCAL COMÉRCIO DE PESCADO ARACATIENSE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, tratando-se de descumprimento de obrigação principal, aplica-se o artigo 150, §4º.

ARROLAMENTO DE BENS. LIBERAÇÃO. REVOGAÇÃO DO ART. 37, §2º DA LEI Nº 8.212/1991 PELA LEI Nº 11.941/2009.

O arrolamento de bens estava previsto no art. 37, §2º da Lei nº 8.212/91, sendo legitimamente aplicado quando do lançamento de crédito tributário como garantia do pagamento do débito.

Ocorre que, após o advento da Lei nº 11.941/2009, o dispositivo que previa o arrolamento foi revogado, inexistindo qualquer outra norma no ordenamento jurídico com tal previsão, não mais subsistindo o fundamento legal para a manutenção daquela restrição, de modo que o arrolamento realizado antes do seu advento deve ser revogado.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO E PRÓ-LABORE INDIRETO. PAGAMENTO DE UTILIDADES EM BENEFÍCIO DOS EMPREGADOS E DO SÓCIO GERENTE.

O pagamento de seguro, aluguel e quaisquer outras despesas revertidas em benefício direto dos empregados e do sócio gerente configuram remuneração e pró-labore indireto, sendo, por isso, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

DESCONSIDERAÇÃO INDEVIDA DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO FORMULADO PERANTE A RECEITA FEDERAL E O INSS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. NECESSIDADE DE PRÉVIA ANÁLISE NOS AUTOS DO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ CONSTITUÍDO.

Não cabe a desconsideração pelo Fisco da compensação realizada pelo contribuinte se existe requerimento administrativo em que se apresenta o encontro de contas formulado anteriormente à própria fiscalização. Somente nos autos do requerimento poderá ser afastada a compensação realizada e, em consequência, efetuar a cobrança do crédito tributário que, por sua vez, já estará constituído, nos termos do art. 74, §§6º a 8º da Lei 10.637/2002.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação da Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias da ao artigo 35, da Lei 8.212/91. Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2006

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2002, anteriores a 06/2002, devido a aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do art. 173, inc. I para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do fisco com o início da fiscalização; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou pela manutenção do cálculo da multa já aplicada; e b) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para que se excluam os valores lançados referentes ao pedido de compensação nº 10380.010396/2005-42, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram pela manutenção dos valores no lançamento.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros, Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, emitida em 21.06.07, em desfavor da COMPESCAL COMÉRCIO DE PESCADO ARACATIENSE LTDA, empresa agroindustrial, referente às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como da empresa incidente sobre a remuneração paga àqueles, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa, além da contribuição da empresa destinada a Terceiros.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 655/662, constituem fatos geradores do crédito previdenciário ora lançado os pagamentos efetuados aos segurados empregados, inclusive a título de salário utilidade, e as remunerações pagas a título de pró-labore aos sócios gerentes e pagamentos a prestadores de serviços (autônomos) e a transportadores autônomos – fretes e carretos, todos extraídos da contabilidade da empresa, folhas de pagamento, recibos de pagamento de pró-labore e GFIP.

Acrescenta o auditor fiscal que a empresa vinha efetuando, indevidamente, a compensação de contribuições previdenciárias vincendas com créditos de PIS e COFINS, pois deveria ter se dirigido à Secretaria da Receita Federal para que esta primeiramente verificasse a existência dos créditos e débitos da empresa, nos termos da Portaria Interministerial MF/MPS 23/2006 e art. 7º do Decreto-Lei 2.287/1986. Assim, as compensações realizadas foram desconsideradas pela Fiscalização.

Inconformada, a empresa apresentou Defesa tempestiva de fls. 692/705, tendo o Acórdão de fls. 805/816 julgado procedente o lançamento nos seguintes termos:

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Incidem contribuições sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos empregados pela empresa, bem como sobre a remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais, nos termos da Lei Orgânica da Seguridade Social.

Incidem contribuições sobre a remuneração paga, devida ou creditada os empregados pela empresa e destinadas a Terceiros: Salário-Educação, SENAR, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAT, INCRA e SEBRAE.

Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

Lançamento procedente.

Contra o acórdão acima transcrito, a empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo de fls. 824/839, alegando em síntese:

- 1) Houve excesso no arrolamento de bens, pois após a unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria Previdenciária, o processo administrativo fiscal passou a ser regido pelo Decreto nº 70.235/1972, que não obriga o referido arrolamento para o prosseguimento do feito,

conforme externado no Ato Declaratório Interpretativo nº 09/2007 da Secretaria da Receita Federal;

- 2) A compensação foi feita com créditos de PIS e COFINS acumulados em função da qualidade de empresa preponderantemente exportadora (Lei nº 11.196/2005), tendo sido objeto de pedido de ressarcimento no processo nº 10380.010396/2005-42;
- 3) A Fiscalização considerou como “folha de salários” valores que não guardam correspondência com este conceito, tais quais despesas operacionais, aluguéis, perdas, custos diversos, seguros, não representando benefícios despendidos com os empregados, prestadores de serviço ou administradores;

Sem Contra-Razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

Da Decadência

A NFLD em questão fora emitida e cientificada ao contribuinte em 21.06.2007, abrangendo as competências de 05/2000 a 12/2006.

Logo, foram atingidas pela decadência as competências de 05/2000 a 05/2002, pois nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que,

como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

No caso em apreço, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 150, §4º, uma vez que se trata de descumprimento de obrigação principal:

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.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 21.06.2007, verifico que somente as competências de 06/2002 a 12/2006 não foram atingidas pela decadência, cabendo, em relação a estas, examinar a legalidade do lançamento ora questionado.

Arrolamento de bens

Quando da lavratura da NFLD em comento, a fiscalização procedeu ao arrolamento de bens da empresa, uma vez que o percentual do débito ultrapassava o percentual de 30% do patrimônio conhecido, conforme prescreviam os arts. 37, §2º da Lei nº 8.212/91 e art. 64 da Lei nº 9.635/97.

De início, cumpre destacar que não se pode confundir este arrolamento de bens, previsto como garantia do pagamento do crédito tributário, com o depósito prévio previsto na legislação processual como condição de procedibilidade do recurso administrativo, que foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e foi objeto do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09/2007:

Art. 1º Não será exigido o arrolamento de bens e direitos como condição para seguimento do recurso voluntário.

O arrolamento de bens efetuado no processo em comento é uma espécie de antecipação de penhora, na qual a autoridade fiscal destaca do patrimônio do contribuinte parte que será utilizada como pagamento do tributo, caso seja mantido o lançamento ao fim do processo administrativo.

Assim, não cabe qualquer equiparação do arrolamento realizado neste processo com aquele que foi afastado pelo ADI RFB nº 09/2007.

Isso não quer dizer, contudo, que deva ser mantido o arrolamento no caso dos autos. Isto porque a Lei nº 11.941/2009 revogou expressamente o §2º, do art. 37 da Lei nº 8.212/91, inexistindo qualquer dispositivo legal que fundamente a manutenção da restrição narrada.

Aliás, seria até mesmo anti-isonômico que os contribuintes autuados pela legislação anterior tivessem que suportar o arrolamento, e aqueles que sofressem fiscalização recente, posteriormente ao advento da Lei nº 11.941/2009, não se submetessem ao arrolamento.

Da natureza remuneratória dos valores objeto do lançamento

Alega a Recorrente que os valores objeto da tributação em comento não configurariam base de cálculo de contribuições previdenciárias, o que tornaria nulo o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Ocorre que a Recorrente, para defender seu posicionamento, não indica a incorreção dos valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas apenas se limita a exemplificar algumas contas contábeis que supostamente não integrariam o conceito de folha de salário.

Primeiramente, importa tecer algumas considerações sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A redação originária do art. 195 da Constituição Federal previa o financiamento por toda a sociedade, com recursos provenientes dos entes públicos e das contribuições sociais pagas pelos trabalhadores e pelas empresa incidentes sobre a folha de salários, faturamento e o lucro.

Assim, a contribuição da empresa não poderia incidir sobre materialidade diversa daquelas postas no dispositivo constitucional, de modo que as remunerações pagas aos seus prestadores de serviços que não compusessem folha de salários não poderiam ser tributadas pela contribuição previdenciária.

Ocorre que, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, foi alterada a referida norma para prescrever o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
- b) a receita ou o faturamento;*
- c) o lucro;*

Como se percebe, a alteração permitiu que a contribuição previdenciária incidisse também sobre valores que não integrassem a folha de salários, isto é, para o montante pago sem uma relação de emprego adjacente. Isto porque o contribuinte deixou de ser apenas o empregador para ser a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei, e a base de cálculo deixou de ser apenas a folha de salários para ser qualquer rendimentos de trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Neste diapasão, após o advento da EC nº 20/1998 o pagamento a qualquer pessoa física que preste serviço à empresa passou a ser fato gerador da contribuição previdenciária, sendo o valor respectivo a sua base de cálculo, sendo perfeitamente correta a incidência da exação quando verificada a ocorrência daquela realidade fática.

Assim, as alegações da Recorrente de que alguns valores integrantes de contas diversas daquela relativa à folha de salário não poderiam sofrer a incidência da contribuição em comento ouvida a previsão constitucional, que desvincula o fato gerador da contribuição previdenciária à relação de emprego.

O que vai determinar a ocorrência ou não do fato gerador da contribuição previdenciária devida pela empresa é o pagamento de valores a pessoas físicas como contraprestação dos serviços destas, independentemente de relação trabalhista.

Para exemplificar suas alegações, aponta algumas contas que foram consideradas pela fiscalização mas que, supostamente, não corresponderiam à folha de salários, tais quais despesas operacionais, aluguéis, perdas, custos diversos e seguros.

Ora, não afastou a Recorrente o principal fundamento da fiscalização, de os valores, nessas diversas contas, foram pagos se não para os seus empregados ou sócios, em seu favor, o que configuraria remuneração e pró-labore indiretos.

Importa transcrever trecho do Relatório Fiscal (fls. 656):

Dos Fatos Geradores das Contribuições Lançadas:

13. Os fatos geradores das contribuições apuradas, que se encontram evidenciados no "Relatório de Lançamentos — RL", são os seguintes:

- a) Remunerações pagas aos segurados empregados, inclusive a título de salário utilidade;*
- b) Remunerações pagas a título de pró-labore ao(s) sócio(s) gerentes e pagamentos a prestadores de serviços (autônomos) e a transportadores autônomos — fretes e carretos.*

Mais adiante, acrescenta (fls. 657/658):

17. Também foram verificados pagamentos de remuneração a empregados e pró-labore aos sócios gerentes, por meio do pagamento de despesas como seguros e financiamentos de veículos, energia elétrica, condomínio e aluguel de imóveis residenciais, entre outras despesas que representam acréscimo patrimonial para empregados e sócios gerentes beneficiados, conforme -evidenciado na planilha "FATOS GERADORES APURADOS NA CONTABILIDADE E NÃO INFORMADOS EM GFIP".

Ora, as contas despesas operacionais, aluguéis, perdas, custos diversos e seguros, em que pese terem destinatário direto diverso dos empregados e sócios que lhe prestem serviços, tiveram anotações de valores em que os sócios gerentes e empregados seriam os beneficiários, o que configura, evidentemente, pró-labore e remuneração indiretos.

Observa-se que em nenhum momento a Recorrente indica qual seria a verdadeira destinação dos valores, afirmando, tão-somente, que a fiscalização não comprovou a finalidade dos gastos considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária.

Não se pretende impor ao contribuinte o ônus de fazer a prova negativa de que os valores não teriam sido pagos em proveito pessoal dos sócios gerentes e empregados, mas sim que a ora Recorrente desconstituísse as afirmações do Fisco, apontando, para tanto, fatos que indicassem que os serviços pagos pela empresa tinham esta como seu principal beneficiário, o que não foi feito.

Ainda, a Recorrente não ataca a inclusão na base de cálculo do presente lançamento os valores referentes a adiantamentos aos empregados, que evidentemente são considerados salário-de-contribuição.

Por essas razões é que deve ser mantido o lançamento no tocante à inclusão de valores considerados como pró-labore indireto dos sócios e como remuneração indireta dos empregados e prestadores de serviços.

Impossibilidade de desconconsideração da compensação realizada

A autuação em comento descon siderou a compensação realizada pela empresa das contribuições previdenciárias com PIS e COFINS, incluindo no lançamento os valores correspondentes.

A compensação somente pode ser reconhecida pelo Fisco quando efetuada nos termos da Lei, conforme previsão contida no art. 170 do CTN. E por força do art. 89 da Lei nº 8.212/91, a compensação de contribuição previdenciária somente pode ser feita com crédito decorrente de pagamento ou recolhimento indevido de contribuição de mesma natureza.

Diante de tais limitações legais, a compensação realizada pela empresa de PIS/COFINS com contribuição previdenciária poderia ser considerada irregular pelo Fisco, aplicando-se-lhe os efeitos daí decorrentes.

Ocorre que o caso dos autos apresenta uma particularidade que não pode ser desprezada. É que o contribuinte apresentou pedido de compensação (Processo administrativo nº 10380.010396/2005-42) ainda pendente de julgamento.

Na verdade, a competência para analisar a correção ou não da compensação é do julgador do processo administrativo acima referido, e não da fiscalização no caso dos autos.

Isso ocorre porque o pedido de compensação suspende a exigibilidade do crédito tributário, não sendo possível qualquer ato destinado a sua cobrança enquanto não apreciado.

O art. 151, III do CTN dispõe que “*suspendem a exigibilidade as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”. Embora não haja previsão expressa da compensação, a discussão quanto à possibilidade dos valores serem cobrados equivale à reclamação e recursos contra o tributo, já que traz a discussão acerca da possibilidade de serem cobrados.

Sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário através do pedido de compensação, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1149115, trouxe esclarecimentos que importam ser transcritos:

Assim, a manifestação administrativa do contribuinte suscitando a compensação tributária equivale a verdadeira desconformidade quanto à arrecadação do tributo, abrindo o processo administrativo fiscal de que trata o art. 151, III, do CTN. Esse é o espírito legislativo do referido inciso.

Não há, dentro desse quadro, como entender-se ocorrido o afastamento da taxatividade que deve ser própria ao art. 151 do CTN para se considerar tal interpretação como ampliativa ou extensiva. O que está fazendo o STJ é tão-somente interpretar o real sentido do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão da exigibilidade do tributo quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta.

Esse entendimento é corroborado por Hugo de Brito Machado Segundo (em Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, p. 297) nos seguintes termos:

A apresentação de reclamações e recursos, em face do indeferimento de um pedido de compensação, ou da não-homologação de uma compensação declarada, têm o mesmo efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Afinal, a compensação, que teria o condão de extinguir o crédito tributário, não foi aceita, e o ato de discuti-la torna logicamente impossível que se exija o pagamento do valor de cuja compensação se cogita. Como já tivemos a oportunidade de consignar, trata-se de imposição dos princípios do devido processo legal administrativo, da ampla defesa e do contraditório, e do direito de petição (Processo Tributário, São Paulo: Atlas, 2004, p. 117).

Em que pese a análise do acórdão acima ter sido feita sob a égide da legislação anterior ao advento da Lei nº 10.637/2002, que introduziu dispositivos ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996, as lições dele emanadas trazem a mesma conclusão e podem ser perfeitamente aplicadas às compensações que lhe forem posteriores, já que em todos os casos

existe o questionamento da subsistência da dívida, que teria sido supostamente extinta através da utilização de crédito.

Cumpre destacar, ainda, que seria absurdo se admitir que o Fisco se pronunciaria duplamente sobre a mesma matéria, o que certamente ocorreria com o julgamento do pedido de compensação e deste lançamento, inclusive com possibilidade de decisões divergentes.

A matéria atinente à possibilidade de compensação nos termos formulados pelo contribuinte já foi submetida à apreciação da Administração Fazendária quando do protocolo do pedido de compensação, somente podendo ser afastada no julgamento deste mesmo requerimento. E enquanto não analisado, não pode ser efetuado o lançamento. O Superior Tribunal de Justiça chegou à mesma conclusão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. DISCUSSÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO NÃO TRANSITADO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Estando o pedido de compensação sendo discutido na esfera administrativa, impedido está o fisco de exigir o crédito tributário.

2. O fato, por si só, do Fisco não homologar a compensação levada a efeito pelo contribuinte, desde que o assento se encontra sob discussão perante o Conselho de Contribuintes, sem alcançar decisão transitada em julgado a favor do Fisco, impede a exigência do crédito tributário por lançamento de ofício.

3. Precedentes: REsps ns. 696.281/RS, 761.024/RS e 641.075/SC.

4. Embora exista autonomia entre o pedido de ressarcimento de tributo e o lançamento de ofício que glosa a sua compensação, não se pode permitir que, antes de decidida a controvérsia sobre a compensação, o Fisco exija o crédito tributário.

5. Recurso especial provido. (REsp 988.628/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJ 25/02/2008, p. 1)

Tampouco cabe qualquer discussão no sentido de que a suspensão da exigibilidade somente teria o condão de impedir o ajuizamento de execução fiscal, mas não o lançamento do crédito tributário. Isto porque, quando do pedido de compensação, o contribuinte informa o débito e realizada o lançamento, a teor do que dispõe o art. 74, §§6º a 8º da Lei nº 9.430/1996.

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

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

Veja-se que o entendimento em comento não traz qualquer prejuízo ao Fisco, eis que, se o pedido de compensação for julgado improcedente, o crédito tributário já estará constituído, conforme entendimento unânime nos Tribunais Pátrios, inclusive sumulado no STJ:

Súmula 436 - A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Aliás, a forma escolhida pela fiscalização, de efetuar o lançamento, abrindo prazo para questionamentos pelo contribuinte da existência do débito, mostra-se, inclusive, via mais longa e menos eficiente para exigência dos valores, já que o pedido de compensação constitui, por si só, o crédito tributário, sendo possível, imediatamente após o seu julgamento definitivo, a inscrição em dívida ativa e cobrança judicial, conforme exposto acima.

Deste modo, deve ser excluído do lançamento em vergaste os valores que foram apontados pelo contribuinte no pedido de compensação formulado no processo nº 10380.010396/2005-42.

Da multa moratória

No tocante aos acréscimos legais, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária, não possuindo natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Imperioso, contudo, destacar que em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

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.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

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.

(...)

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

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, se for mais benéfica para o contribuinte.

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento os períodos atingidos pela decadência (anteriores a 06/2002) e os valores que foram objeto do pedido de compensação nº 10380.010396/2005-42, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de fevereiro de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes