



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13605.000307/99-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.383 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente QUALICTEC & SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993, 1994

COMPENSAÇÃO DE VALORES QUE SERIAM DEVIDOS NA SISTEMÁTICA DE NORMA REVOGADA POR LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE.

À Administração Pública é possível compensar valores que seriam devidos na sistemática de uma norma revogada por lei posteriormente declarada inconstitucional, a teor do que preceitua o Recurso Repetitivo n. 1.115.501 SP, que reconhece a desnecessidade de lançamento nestes casos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corinho Oliveira Machado, Walker Araujo, Gerson Jose Morgado de Castro, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

Em 18 de agosto de 1999 a contribuinte pleiteou o direito de COMPENSAR alegados créditos de PIS e COFINS supostamente recolhidos a maior em razão da declaração de inconstitucionalidade da norma que embasava sua exigência. (e-fls. 02)

“Que, conforme se comprova pelos demonstrativos e documentos que os acompanham, a requerente recolheu a maior a importância total de R\$ 36.932,43 (trinta e seis mil, novecentos e trinta e dois reais e quarenta e três centavos), relativa à contribuição para o PIS, importância essa paga a maior em decorrência da aplicação das alterações determinadas pelos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que determinou o direito dos contribuintes recolherem a citada contribuição nos termos do que dispõe a Lei Complementar n.º 07/70, ficando ditos decretos-leis expungidos do mundo jurídico através da Resolução n.º 49/95, do Senado Federal.”

Às e-fls. 194 a DRF Coronel Fabriciano entendeu que por se tratarem de recolhimentos efetuados antes de 18.08.1994, o direito à COMPENSAÇÃO estaria extinto pela prescrição.

A Contribuinte recorreu de tal decisão por meio da Manifestação de Inconformidade de e-fls. 275 e seguintes, sob o argumento de que o prazo prescricional para a formulação do pedido de compensação teria iniciado quando da publicação da Resolução do Senado n. 49/95 que reconheceu a inconstitucionalidade da norma, e não do recolhimento dos valores, como entendeu a DRF.

A DRJ de Juiz de Fora, analisando a Manifestação de Inconformidade, rejeitou a tese da Recorrente nos seguintes termos:

“O prazo para pleitear a restituição ou compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.” (e-fls. 297)

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao então Conselho de Contribuintes (e-fls. 307), que entendeu que o prazo para requerer a compensação tem início com a publicação da Resolução do Senado, ressaltando a necessidade de apuração da liquidez e certeza da pretensão.

“Em face do exposto, voto no sentido de reconhecer não decaído o direito aos períodos anteriores a fevereiro de 1996, devendo operar o órgão fazendário a verificação da liquidez e certeza da pretensão relativa a tal período para o efeito de compensar os créditos pretendidos” (e-fls. 328)

Desta decisão foi interposto Recurso ESPECIAL pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (e-fls. 331), tendo sido confirmada a tese de que o início do prazo seria marcado pela data em que a norma foi declarada inconstitucional.

“A contagem do prazo decadencial para pleitear a repetição de indevida incidência apenas se inicia a partir da data em que a norma foi declarada inconstitucional, vez que o sujeito passivo não poderia perder direito que não podia exercer. Precedentes do STF.” (e-fls. 359)

Desta decisão foi interposto Recurso EXTRAORDINÁRIO (e-fls. 366), negado provimento às e-fls. 424, na sessão de 8 de dezembro de 2014.

“PIS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. RESOLUÇÃO

SF N.º49/1995.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62ª do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C do CPC, definiu que para os recolhimentos indevidos que ocorreram antes do advento da LC 118/2005 o prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve observar a denominada tese dos “cinco mais cinco”. (RESP n.º 1.002.932).

Recurso extraordinário negado.”

Esta foi a primeira fase do processo administrativo. Diante da irrecurribilidade da decisão administrativa que reconheceu a tese dos “cinco mais cinco” o processo foi encaminhado (e-fls. 437) para a Agência da Receita Federal de João Molevade, para ciência da empresa contribuinte nos seguintes termos:

“Neste processo foi reconhecido ao contribuinte parte dos créditos (pagamentos indevidos de PIS com base nos Decretos-Lei n.º 2.445 e n.º 2.449/1988) pleiteados por ele e utilizados em DComp diversas, ao argumento de ter ocorrido a prescrição quinquenal quanto a parte desses pagamentos.

Tendo recorrido do Despacho Decisório que assim deliberou, teve o contribuinte decisão favorável junto ao Carf/MF, conforme Acórdão n.º 9900000.907/2014, de fls 424/432 , que decidiu que no caso em questão a prescrição é decenal (tese dos “cinco mais cinco”) , e assim mais pagamentos por ele relacionados em suas DComp devem ser considerados na apuração dos seus créditos.

Assim, encaminho o processo à Chefia desta Equestpj/Seort/DRF/BHE para recalcular o montante dos créditos do contribuinte ante a nova realidade apontada acima, sendo que somente em seguida devem ser executadas as compensações declaradas nas DComps.” (e-fls. 446)

Em outras palavras o processo retornou para a Unidade da Receita Federal do Brasil para que fosse calculado eventual direito creditório, desta vez sem levar em consideração a prescrição, que foi declarada inconstitucional.

Às e-fls. 454 foi proferido o Despacho Decisório n. 4, de 8 de janeiro de 2018, e-fls. 460, nos seguintes termos:

“Assunto: Inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988
Períodos de Apuração: Nov/93 a Jan/99 O prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito deve observar a tese dos “cinco mais cinco”, isto é, 10 (dez) anos contados do fato gerador. Nenhum dos pagamentos efetuados foi alcançado pela prescrição. (Acórdão CSRF n.º 9900- 000.907, de 08/12/2014)

A Resolução do Senado Federal n.º 49/95 retirou os Decretos-lei do mundo jurídico.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal,

passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados por aquele Órgão. (art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 10.637/02)

Compensação Parcialmente Homologada”

O mesmo já referido despacho concluiu da seguinte forma (e-fls. 456 e seguintes):

“Esses pagamentos deverão ser utilizados para abater o PIS-REPIQUE da época, vez que a interessada é prestadora de serviços. A partir daí, apuramos os pagamentos a maior a serem utilizados na amortização dos débitos compensados (elencados no quadro do Relatório deste Despacho Decisório). O quadro a seguir exhibe esta situação:

(...)

Tendo em vista que os pagamentos a maior não foram suficientes para a extinção de todos os débitos compensados, DECIDO pela homologação parcial das compensações.

Dê-se ciência ao sujeito passivo do inteiro teor desse Despacho Decisório, intimando-o a pagar os débitos indevidamente compensados (processo de cobrança 13605.000307/99-93) ou a apresentar manifestação de inconformidade contra essa Decisão, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua ciência, perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nos termos do art. 135 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017 e do art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.”

Desta decisão, **que declarou a insuficiência dos créditos e determinou o pagamento dos débitos indevidamente compensados**, foi apresentada nova “Manifestação de Inconformidade” às e-fls. 473.

Em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente requereu o reconhecimento do direito total pleiteado, à restituição pela via da compensação de seu crédito por pagamento indevido da contribuição ao PIS/FATURAMENTO relativo a todo o período, atualizado plenamente, sem nenhum expurgo inflacionário.

A DRJ, ao analisar a Manifestação de Inconformidade entendeu, sinteticamente:

1 - que a matéria relativa aos expurgos inflacionários não foi devidamente suscitada, com motivos fáticos e jurídicos, razão pela qual considerou a matéria não contestada, na forma do artigo 16, III e 17 do Decreto 70.235/72.

2 - limitou a matéria ao período de apuração compreendido entre novembro de 1993 a julho de 1994, eis que entendeu que para os períodos posteriores já há decisão administrativa definitiva na forma do artigo 42 do Decreto 70.235/72.

3 - que o direito a repetição de indébito pressupõe indébito, ou seja, recolhimento de valor indevido, sendo necessário calcular o montante RECOLHIDO A MAIOR com fundamento na legislação declarada inconstitucional, abater o valor que seria devido com fundamento na lei que existia antes da declaração da inconstitucionalidade da norma e apurar o montante devido.

Foi lavrada a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1993, 1994

Com a suspensão da execução dos Decretos-lei n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, para se apurar eventuais créditos a compensar, de empresas prestadoras de serviços, deve-se levar em consideração a tributação com base no PIS/Repique, conforme previsto na Lei Complementar n.º 7/70."

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual requereu crédito por todos os recolhimentos efetuados com base no faturamento, relativamente ao período de outubro de 1989 a fevereiro de 1996.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado razão pela qual dele conheço.

Para rememorar os fatos e sintetizar uma controvérsia que remonta há vinte cinco anos, é necessário salientar algumas premissas.

- a) A Lei 07/70 estabeleceu uma sistemática tributária.
- b) Os Decretos Leis 2.445/88 e 2.449/88 alteraram a sistemática da Lei 07/70.
- c) O contribuinte recolheu tributos com base nos Decretos Leis.
- d) Os Decretos Leis foram declarados inconstitucionais.
- e) A Inconstitucionalidade produz efeito de fazer com que as normas assim declaradas não houvessem existido.
- f) O Contribuinte requer a compensação dos valores pagos indevidamente.
- g) A declaração de inconstitucionalidade dos referidos Decretos Leis tem o condão de trazer de volta a validade das normas que ele havia alterado, uma exceção ao princípio da não ripristinação.

A questão que surge é se a Administração Pública pode, após o prazo decadencial de constituição do crédito, e independente do lançamento, compensar valores que seriam devidos caso a norma revogada (Lei 07/70) por lei posteriormente declarada inconstitucional (Decretos Leis 2.445/88 e 2.449/88) estivesse válida.

O direito tributário é uma ciência pautada na legalidade o que significa que todos os atos administrativos devem decorrer da lei, sendo permitido à Administração fazer tão somente aquilo que a lei determina.

O direito tributário também é pautado pela segurança jurídica, o que se reflete em prazos prescricionais e decadenciais, a partir do qual não mais é lícito à administração pública ou ao particulares agir em relação a um determinado fato da vida.

Também é necessário lembrar que o direito tributário possui um instituto denominado “lançamento para prevenir a decadência”, que ocorre quando um tributo encontra-se em discussão mas, para prevenir eventual perda do direito, a Administração formaliza um lançamento sem, todavia, exigí-lo.

Com base em todas as premissas apresentadas, firmo meu entendimento no sentido de que, uma vez declarada a inconstitucionalidade de uma determinada norma tributária, que critérios da hipótese de incidência, (ou fato gerador abstrato na linguagem de Amílcar Falcão), a Administração Pública tem o poder dever de realizar o lançamento dos tributos eventualmente recolhidos na sistemática ripristinada, (revogada por uma norma declarada inconstitucional) adequando-o à antiga sistemática, revogada, que novamente voltou a ter vigor com a referida declaração de inconstitucionalidade, sempre em obediência aos prazos prescricionais e decadenciais.

Se da norma ripristinada decorrer valor de tributo superior ao da norma declarada inconstitucional, a Administração Pública tem o poder dever de realizar o lançamento segundo a nova sistemática.

Finalmente, no caso da norma tributária ripristinada ser mais benéfica ao contribuinte, ou seja, dela resultar montante tributário inferior ao exigido pela norma tributária revogadora, mas que foi declarada inconstitucional, cabe ao sujeito passivo, dentro dos prazos prescricionais e decadenciais, pleitear a repetição do indébito ou a sua compensação com outro tributo.

Há, todavia, uma outra questão deveras importante: A ripristinação de uma norma tributária outrora revogada por uma lei posteriormente declarada inconstitucional deve obedecer ao princípio da não surpresa, também conhecido por anterioridade em suas diversas facetas, quais sejam a anterioridade do exercício fiscal e a anterioridade nonagesimal, esta última aplicável às contribuições?

Penso que a resposta deve ser negativa, a teor do que preceitua o Recurso Repetitivo n. 1.115.501 SP, que reconhece a desnecessidade de Lançamento em casos como este.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).
2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).
3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.
4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.
5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.
6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: "Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores; (...) § 2o Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

(...)" Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...). § 5o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)" 7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad