



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

Processo nº 13808.002285/00-43
Recurso nº 262.170 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.786 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria PIS
Recorrente LA PASTINA IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/08/1995 a 30/09/1995, 30/11/1995 a 29/02/1996

Decadência. Súmula Vinculante nº 8

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários dos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação é a do § 4º do artigo 150 ou a do art. 173, I do Código Tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/1995 a 30/09/1995, 30/11/1995 a 29/02/1996

COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA

A condição básica para a compensação, ainda que sob a modalidade “de ofício”, é a existência de um débito líquido e certo e tal condição é claramente incompatível com a impugnação da exigência fiscal, sabidamente manejada no intuito de obstaculizar a definitividade da exigência fiscal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a prejudicial de decadência relativamente à competência 08/1995 e por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à revisão da base de cálculo do PIS informada nas declarações. Vencidos os conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena, Leonardo Mussi e Nanci Gama.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, Leonardo Mussi, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurado recolhimento a menor da contribuição ao PIS relativa aos fatos geradores ocorridos em 08/95, 09/95 e de 11/95 a 02/96, razão pela qual foi lavrado o auto de infração de fls. 12/13, integrado pelos termos, demonstrativos e documentos nele mencionados. A fiscalização embasou a autuação na LC n.º 07/70 e 17/73, Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142/82, MP n.º 1.212/95 e reedições, convalidada na Lei n.º 9.715/98. O crédito tributário lançado, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora, calculados até 31/08/2000, perfaz o total de R\$ 45.654,20 (quarenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e quatro reais e vinte centavos).

2. A impugnante impetrou, na qualidade de associada da Associação Brasileira de Bebidas, mandado de segurança com a finalidade de afastar as exigências introduzidas na legislação do PIS pelos Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88 tendo a respectiva sentença deferido a segurança (fls.95). Em acórdão do TRF de 16/08/91 foi dado provimento à remessa ex-officio n.º 90.01.05670-9 (fls.94-99), tendo o mesmo Tribunal rejeitado os embargos de declaração ao retro acórdão em decisão de fls. 100-103. A Associação Brasileira de Bebidas interpôs ainda recursos especial, o qual não foi conhecido pelo STJ (fls. 106-109), e extraordinário, ao qual foi dado provimento para se julgar procedente a ação, conforme acórdão do STF no RE n.º 158.277-4/DF de fls. 56-59. Referido acórdão concluiu pela inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, transitando em julgado em 13/06/95 (fls.110).

3. Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 22/09/2000, o contribuinte apresentou em 23/10/2000 a impugnação de fls. 16-30, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

3.1. Não há como prevalecer a autuação, eis que padece de vício insanável, conforme se demonstrará.

3.2. Da nulidade do auto de infração. A contribuição ao PIS, criada pela LC n.º 07/70, em sua forma original era calculada com base no faturamento do sexto mês anterior, à alíquota de 0,75%. Sobreveio o Decreto-lei n.º 2.445/88, alterado pelo de n.º 2.449/88, introduzindo, dentre outras, alterações que alargaram

a base de cálculo do PIS, incidindo não mais sobre o faturamento do sexto mês anterior, mas sobre a receita operacional bruta da empresa do terceiro mês anterior (Decreto-Lei n.º 2.445/88) e, posteriormente, do mês imediatamente anterior (Decreto-Lei n.º 2.449/88) e à alíquota de 0,65%.

3.3. Por não concordar com as modificações promovidas pelos referidos Decretos-leis, a impugnante, na qualidade de associada da Associação Brasileira de Bebidas – ABRABE, impetrou mandado de segurança n.º 88.0005818-8, visando assegurar o seu direito líquido e certo de promover o pagamento da contribuição ao PIS relativa a setembro de 1988 e subsequentes, nos termos da legislação vigente até o advento dos Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88. Referido mandado de segurança teve decisão final favorável à ora impugnante, face à decisão proferida pelo STF quando do julgamento do RE n.º 158.277, que declarou inconstitucionais os referidos Decretos-leis e manteve a exigência da contribuição ao PIS na forma originalmente criada pela LC n.º 07/70, ou seja, calculada sobre o faturamento do sexto mês anterior e à alíquota de 0,75%.

3.4. Ocorre que, não obstante a decisão judicial que determinava o recolhimento da contribuição devida ao PIS na forma prevista na LC n.º 07/70, o Sr. Fiscal lavrou o presente auto de infração considerando o mês imediatamente anterior ao do recolhimento como sendo a base de cálculo da contribuição ao PIS. Note-se que, no tocante à alíquota, o Sr. Fiscal agiu com acerto ao considerar 0,75%, mas no que tange à base de cálculo deveria ter sido considerado o faturamento obtido no sexto mês anterior, e não o do mês imediatamente anterior, como foi feito. Vale dizer, a autuação padece de vício insanável, pois foi lavrada com base de cálculo diversa daquela determinada por força de decisão judicial, que seria a prevista na legislação vigente até o advento dos referidos Decretos-leis, ou seja, a LC n.º 07/70 que, em seu art.6.º, parágrafo único, prescreve que “A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”. Transcreve decisão do Conselho de Contribuintes no sentido de não aplicar os Decretos-leis referidos, corretamente impondo o seguimento integral da LC n.º 07/70.

3.5. Nem se diga que a legislação vigente à época dos fatos seria aquela prevista na MP n.º 1.212/95, convertida na Lei n.º 9.715/98, que prevê como sendo a base de cálculo da contribuição ao PIS o faturamento apurado no mês imediatamente anterior ao do seu recolhimento. Referida MP determinou a retroatividade de seus efeitos na medida em que dispunha sobre fatos geradores ocorridos a partir 01/10/95, tendo sido editada em novembro de 1995. Por isso o STF declarou-a inconstitucional nos autos do RE n.º 232.896-3, consignando que esta MP somente teria validade após decorridos 90 dias de sua edição, isto é, a partir de março de 1996. Face à decisão do STF, a SRF expediu a IN n.º 06/2000, estabelecendo em seu art.1.º que:

“Art.1.º Fica vedada a constituição de crédito tributário referente à contribuição para o PIS/PASEP, baseado nas alterações introduzidas pela Medida Provisória No 1.212, de 1995, no período compreendido entre 1o de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, inclusive.

Parágrafo único. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1o de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto na Lei Complementar No 7, de 7 de setembro de 1970, e No 8, de 3 de dezembro de 1970.”

3.6. No período objeto do auto de infração ora impugnado (ago/95, set/95, nov/95 até fev/96), o PIS deveria ter sido recolhido conforme LC n.º 07/70, sobre o faturamento do sexto mês anterior e não como foi considerado pelo Sr. Fiscal, isto é, sobre o faturamento do mês imediatamente anterior. Portanto, o auto de infração foi lavrado com errônea avaliação jurídica por parte do Sr. Fiscal, contrariando decisão judicial transitada em julgado e ignorando ordem expressa da própria SRF (IN 06/2000). Por tudo isso, a autuação deve ser invalidada de imediato, já que maculada de nulidade. Cita a doutrina a embasar sua tese.

3.7. Também não se admite que tal ato possa ser revisto por essa Delegacia de Julgamento para, pretensamente, corrigi-lo, dado que isso extrapolaria os limites de revisão de lançamento, além de não estar dentro do âmbito da competência dessa Delegacia de Julgamento. Cita a doutrina para defender a tese da imutabilidade do lançamento por parte do Fisco, salvo em casos de erro de fato, nunca pelo erro de direito, pois ninguém, muito menos a autoridade, pode alegar ignorância da lei.

3.8. Por outro lado, ao proceder à autuação, o Sr. Fiscal deveria ter procedido à compensação de ofício, vez que a impugnante possuía créditos compensáveis da mesma contribuição, na medida em que, por lapso, a recolhia a maior, pois também considerou, em seus recolhimentos normais, como sendo a base de cálculo o mês imediatamente anterior (anexos DARF e planilha demonstrando recolhimentos a maior feitos pela impugnante, dado que baseados em valores do mês imediatamente anterior e não de seis meses atrás). Cita o art.14 da IN n.º 21/94 (leia-se 97) depreendendo que, havendo crédito resultante de pagamento a maior que o devido como no caso, deve ser efetivada a compensação de ofício pela Autoridade Administrativa, antes de se exigir qualquer quantia a título de tributo. Isso não ocorreu no caso concreto, razão pela qual, mais uma vez, o Sr. Fiscal não agiu com acerto, pois era seu dever ter efetuado a compensação de ofício. Conclui que, além do auto de infração dever ser cancelado de imediato, vez que padece de vícios insanáveis, a impugnante, longe de ser devedora, é na realidade credora, pois recolheu a contribuição em questão a maior que o devido, por considerar base de cálculo diversa daquela prevista em lei. Demonstra assim que a presente autuação não reúne condições de prosperar, sendo necessária seja declarada de plano sua nulidade, vez que padece de vício insanável. Mas, caso assim não entenda o julgador, apenas ad argumentandum, não pode a Fiscalização exigir o suposto débito tributário relacionado a agosto de 1995, pois sobre o mesmo já

se operou os efeitos da decadência, nada mais sendo devido, como passa a demonstrar.

3.9. Decadência em relação ao fato gerador ocorrido no mês de agosto de 1995. Destaque-se que o auto de infração ora impugnado, tendo sido lavrado aos 19/09/2000, resulta na impossibilidade do Fisco constituir o crédito tributário apurado no mês de agosto de 1995, pois decaiu tal direito.

3.10. O CTN determina em seu art.156, V, que a decadência extingue o crédito tributário. O prazo de decadência tem início em diferentes momentos em função da modalidade de lançamento a que um tributo está submetido. Se o lançamento for por declaração, aplica-se o art.173, I, do CTN, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário após cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Se o lançamento é por homologação, aplica-se o § 4.º do art.150 do CTN, considerando-se homologado o procedimento feito pelo contribuinte após o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, não podendo mais a Fazenda Pública efetuar lançamento a fim de constituir crédito tributário em momento diferente conforme a redação do mencionado dispositivo. O PIS submete-se à modalidade de lançamento por homologação desde a sua criação (LC n.º 07/70), pois o montante da dívida deve ser identificado pelo contribuinte e os tributos pagos, sendo que, só após esses procedimentos a Administração verificará a correção dos mesmos para então homologá-los. Não era necessária declaração alguma do contribuinte ou lançamento prévio da Administração, nem aguardar o final do ano, para que o Fisco, verificando falta ou insuficiência de pagamento, efetuasse lançamento de ofício da diferença. Essa determinação é prova cabal de que a modalidade de lançamento do PIS é a de homologação, aplicando-se a ele o art.150, § 4.º do CTN. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre o tema a confirmar sua tese.

3.11. Se o PIS submete-se ao lançamento por homologação, deve ser contado o prazo de decadência para constituição de um suposto crédito tributário remanescente a partir da realização do fato gerador – faturamento do período -, de acordo com o § 4.º do art.150 do CTN, e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, o prazo para constituir o suposto crédito tributário remanescente teve início ao final do período em que o lucro/resultado foi sendo apurado (agosto de 1995), ou, quando menos, até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (data do recolhimento do PIS à época, de acordo com art.83, III, Lei n.º 8.981/95). De uma forma ou de outra, fica claro que ocorreu a homologação do procedimento feito pela impugnante, em relação ao mês de agosto de 1995, tendo ocorrido decadência para constituição de qualquer suposto crédito tributário remanescente no dia 15 de setembro de 2000, não podendo o Fisco vir agora a exigí-lo, uma vez que não tem mais este direito.

3.12. *Ilegalidade e inconstitucionalidade dos juros Selic na correção de débitos tributários. O auto de infração aplicou sobre os supostos débitos tributários em atraso a taxa de juros Selic, apontando como fundamento legal o art.13 da Lei 9.065/95. Contudo, tal norma padece de vícios jurídicos que impõem sua não aplicação neste caso. O legislador ordinário da citada norma, ao impor a aplicação da taxa Selic, não esclareceu o que seria essa taxa nem determinou sua forma de cálculo. Nesse ponto reside o primeiro defeito jurídico da aplicação dessa taxa de juros sobre débitos em atraso. Com efeito, o CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora e, se “a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês” (art.161, “caput” e § 1.º). O CTN, quando assim dispôs, estava exercendo sua obrigação de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária quanto ao crédito (art.146, III, “b”, da CF/88). Portanto, existe a possibilidade de ser cobrado do contribuinte juros diversos ao montante de 1% ao mês. Porém, esse montante ou, ao menos, a forma como ele será calculado deve estar obrigatoriamente fixada em lei, em seu sentido estrito, pois só a ela é permitido determinar uma taxa de juros diversa da prevista inicialmente no CTN. E isso não foi feito na citada norma, que se limitou a afirmar que seria aplicada uma certa taxa de juros chamada Selic. O legislador não disse qual o montante dessa taxa, tampouco a forma como esse montante seria calculado. Como a taxa Selic já existia (a Selic foi criada em 1979 pela Circular n.º 466/79 e a taxa Selic em 1986, pela Resolução n.º 1.124/86, ambas do Bacen), regulamentada e fixada pelo Bacen, o que temos é que esse órgão é quem está regulamentando e fixando a taxa de juros a ser paga pelo contribuinte em atraso. As leis determinadoras da Selic, efetivamente, nada determinam, a não ser que o Bacen fixe os juros que julgue conveniente. Tal situação encerra verdadeira e ilegal delegação de poderes. O CTN, com o “status” de lei complementar que possui, determinou que competia à lei, ao legislador ordinário, fixar uma taxa de juros diferente da de 1%, e não que caberia ao Bacen essa atividade ou que competia à lei ordinária atribuir a um órgão do Executivo a tarefa de estabelecer os parâmetros da taxa de juros dos débitos tributários em atraso.*

3.13. *O legislador ordinário, ao não ter exercido sua competência e ter pretendido transferi-la ao Bacen, perpetrou clara agressão ao CTN, contrariando o art.161 e seu § 1.º. Mas não só por isso contrariou esse dispositivo. O CTN regula as limitações ao poder de tributar (art.146, II, da CF), funcionando como um “Estatuto do Contribuinte”. Suas disposições são, antes de tudo, um limitador dos poderes do Ente Público em suas atividades de legislador e de administrador fiscal. Assim, ao determinar que a taxa de juros é de 1%, se a lei não dispuser de forma contrária, o CTN não está permitindo ao legislador fixar uma taxa de juros superior a 1% ao mês, mas tão-somente uma inferior, pois só assim guardará o CTN harmonia com sua função de regulador das limitações ao poder de tributar. Cita a doutrina nesse sentido. Sendo a taxa Selic, invariavelmente superior a 1% ao mês, sua incidência nos débitos tributários é, novamente, contrária ao § 1.º do art.161 do CTN.*

3.14. Por outro lado, a aplicação da taxa Selic contraria também o art.150, I, da CF. Os juros interferem diretamente no cálculo do débito tributário a ser pago, por isso a previsão dos mesmos deve constar de lei e não de meras regulamentações administrativas, como são as normas internas do Bacen. Caso não seja assim, ocorrerá agressão ao princípio da legalidade, contido no art.150, inciso I, da CF. Segundo essa regra constitucional, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Não obstante, o suposto débito tributário da impugnante foi elevado pela aplicação de uma taxa de juros que não tem, como vimos, regulamentação em nível de lei, mas que vem sendo regulada e fixada pela própria Administração. Os juros, todavia, incidem por um descumprimento da norma legal, configurando, por consequência, uma sanção. E as sanções devem estar previstas em lei, em seu sentido estrito. Não estando, como ocorre com a Selic, carecem de fundamentação jurídica válida para serem aplicadas.

3.15. Torna-se ainda mais evidente a inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic nos débitos tributários quando se verifica o descompasso existente entre a natureza e fundamentação da taxa Selic e as relações existentes no campo tributário. Selic significa Sistema Especial de Liquidação e Custódia e destina-se a propiciar a liquidação de títulos, a custódia dos mesmos e a registrar transações financeiras praticadas com esses títulos (anexo à Circular 2.727/96, do Bacen, item 1, que atualmente regula a Selic). Já a taxa Selic teria sido criada quando o Bacen emitiu títulos cujo rendimento seria “definido pela taxa média ajustada dos financiamentos apurados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais, divulgada pelo Banco Central do Brasil, calculado sobre o valor nominal e pago no resgate do título” (Resolução 1.124/86 do Bacen). A taxa Selic reflete, conseqüentemente, a liquidez dos recursos financeiros no mercado monetário. Sendo assim, seu uso para correção de débitos tributários, da forma realizada pelo auto de infração contestado, é inadequado, devendo ser afastado pois diz respeito à álea e ao risco do mercado, com suas oscilações, objetivando alcançar uma remuneração a investidores. Todavia, contribuinte não é investidor, e tributo devido não é título federal, o que é aplicável para um não deve sê-lo para outro. Cita trecho de acórdão no qual o STJ suscita incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa de juros Selic para fins tributários.

3.16. Por tais motivos – (1) falta de previsão em lei e (2) inadequação entre a natureza da taxa como criada e regulamentada pelo Bacen e o campo tributário -, a que vem somar-se a delegação de competência contrária ao CTN, a aplicação da taxa Selic, imposta pelo auto de infração ora impugnado aos supostos débitos tributários, deve ser prontamente afastada.

3.17. Pelo exposto, pede e espera a ora impugnante seja declarado nulo o lançamento, eis que padece de vício insanável, ou quando menos, que seja improcedente em relação ao mês de agosto de 1995, e que sejam afastados os juros de mora ilegal e/ou inconstitucionalmente cominados.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidi o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/08/1995 a 30/09/1995, 30/11/1995 a 29/02/1996

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO.NULIDADE - Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou invalidação do Auto de Infração.

SEMESTRALIDADE. O art. 6º da LC nº 07/70 não determina que o PIS seja apurado com base no faturamento verificado no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Trata-se de simples fixação de prazo de vencimento, que posteriormente foi alterado, sem que tais alterações tivessem sua validade questionada.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais é de dez anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

JUROS DE MORA. Cabimento dos juros determinados pela taxa Selic, com base na Lei nº 9.065/95, art. 13.

Lançamento Procedente

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a autuada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, reiterar as alegações acerca da nulidade do auto de infração e da ilegalidade da base de cálculo considerada, além de acrescentar, ao pedido de reconhecimento da decadência relativa à competência 08/1995, considerações acerca dos efeitos da Súmula Vinculante nº 8.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Em nome da clareza, enfrento separadamente cada uma das razões de recurso aduzidas

1- Nulidade do Auto de Infração

Quando se trata de discutir nulidade procedimental, entendo salutar tomar como referência a lição de Bedaque¹:

“...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas conseqüências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo.”

É preciso lembrar, ainda, que essa abordagem, encontra-se dogmatizada no artigo 60, do Decreto nº 70.235, de 1972².

Ou seja, tratando-se de ato administrativo, a regra é a convalidação ou saneamento e a nulidade, a exceção.

Evidentemente, isso não significa ignorar as situações em que tal prejuízo (ou ameaça) presume-se *jure et de jure*, taxativamente elencadas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72³.

Assim sendo, partindo da premissa que não se discute a competência do agente, hipótese tratada no inciso I, caberia investigar se houve violação à forma prescrita em lei e, em caso afirmativo, tal violação cerceara o direito de defesa dos sujeitos passivos, hipótese do inciso II.

Com efeito, conforme se observa da leitura desse inciso II, em conjunto com o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo quando a lei é taxativa quanto à forma por meio da qual determinado ato processual deve ser executado, o saneamento ou a nulidade só tem vez quando caracterizada prejuízo.

¹ Bedaque, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo. Malheiros, 2006, pp 82 e 83.

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

³ Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ou seja, mesmo quando a lei estabelece a presunção, transfere ao julgador a análise da validade do ato sob um prisma teleológico, que direciona tal avaliação para o atingimento do resultado, sem a prévia definição da forma.

Se, e somente se, caracterizado prejuízo, conforme o caso, tornar-se-á nulo o procedimento ou ato, ou exigir-se-á seu saneamento. Caso contrário, não se fala em nulidade ou saneamento.

Registro aqui, por outro lado, a felicidade com que Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁴ esclarece os contornos da técnica de avaliação finalística do ato administrativo, em comparação com o que denomina validade condicional⁵:

16. Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não-automático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o da finalista é casuístico.

Feita tal delimitação, restaria, ainda, explorar o significado da expressão “prejuízo” no âmbito processual, elencada no já mencionado art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier⁶

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonogada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

Partindo dessas referências, não vejo como enquadrar o suposto descumprimento de norma individual e concreta, emergente do acórdão proferido no RE n.º 158.277-4/DF, em uma das hipóteses de nulidade do Processo Administrativo Fiscal: o agente que executou o ato administrativo possuía competência para tanto e o direito de defesa não foi violado.

⁴ A *relação meio/fim na Teoria Geral do Direito Administrativo*. texto extraído de <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/111>. Consulta realizada em 21/11/2008

⁵ Considera unicamente o meio de execução, ou seja, a norma que o instituiu.

⁶ *Nulidades do Processo e da Sentença*. São Paulo, RT, 2007, 6ª ed, p. 169.

Obviamente, isso não impede que, quando da análise do mérito, se avalie essa conformidade e, se for o caso, se afaste a parcela do lançamento que deixou de observar tal preceito.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

2- Mérito

2.1- Prejudicial de Decadência

Há questão prejudicial a ser enfrentada antes de qualquer alegação de caráter meritório, qual seja, a decadência da fração do lançamento relativa ao fato gerador ocorrido em 30/08/1995.

Sabendo-se que houve recolhimento parcial do tributo litigioso e que o sujeito passivo somente tomou ciência do Auto de Infração em 22/09/2000, forçoso é concluir que a modalidade de extinção ventilada efetivamente se caracterizou.

Com efeito, apesar de hígido sob o prisma da lei que vigia à época da sua lavratura (art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991), com o advento da Súmula Vinculante nº 08, do Egrégio Supremo Tribunal Federal⁷, houve expurgo de tal dispositivo do ordenamento jurídico.

Nessa ordem de consideração, a decadência do direito de promover o lançamento da Contribuição para o PIS passou a ser disciplinada pelo arcabouço normativo que rege os demais tributos, ou seja, os artigos 150, § 4^o e 173, I^o do Código Tributário Nacional, conforme se verifique ou não a antecipação do tributo.

Assim, com espeque da regra do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, operou-se a decadência do direito de lançar a competência 08/1995 no dia 30/08/2000.

⁷ Súmula vinculante nº8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1 977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

⁸ 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.

(...)

§ 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.

⁹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

2.2 - Base de Cálculo do PIS

A “semestralidade” da Contribuição para o Programa de Integração Social, como é do conhecimento dos meus pares, encontra-se pacificada na Súmula CARF nº 15, que tem a seguinte redação:

Súmula CARF nº 15: A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.

Ocorre que, salvo melhor juízo, não consta da acusação fiscal qualquer consideração acerca de falha na indicação da base de cálculo. Confira-se excerto do relatório que descreve as verificações fiscais realizadas:

Realizando a ação fiscal a que se refere a FM de no. 2000-00.448-9, Junto ao contribuinte, acima qualificado, e à vista das verificações preliminares de que trata o sub-item 6.2 da NE COFIS no. 001199, diferença de alíquota de 0,65% para 0,75% constatei a seguinte base de cálculo de incidência do Pis/Pasep, conforme a declaração de rendimentos IRPJ/96, ficha 11, e a declaração de rendimentos IRPJ/97, ficha 12, que passam a fazer parte integrante do presente termo, e os seus registros contábeis e fiscais:

Nessa linha, sendo certo que ditas fichas espelham a base de cálculo da Contribuição para o PIS informada pelo próprio sujeito passivo em suas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica¹⁰, à época já detentora de pronunciamento judicial transitado em julgado reconhecendo a reclamada semestralidade, penso que não merece guarida o argumento de que a base de cálculo indicada na peça fiscal viole o aquele acórdão do Pretório Excelso.

Caberia ao sujeito passivo, a meu ver, trazer elementos ao processo elementos da sua escrita contábil ou fiscal que demonstrassem o próprio equívoco no preenchimento da declaração. Ausente tais elementos, não há como desacreditar as informações lançadas na DIPJ.

Ou seja, as cópias de DARF juntadas¹¹, informam as bases de cálculo consideradas, a competência a que se referem, mas não dizem qual foi o mês de faturamento tomado em consideração.

Nesse ponto, cabe reforçar que não foi trazido ao processo qualquer demonstrativo contábil que infirmasse as informações prestadas nas declarações do sujeito passivo, aplicando-se, a meu ver os arts. 832 e 833 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

¹⁰ Extratos às fls. 7 e 8

¹¹ Fls. 78 a 84

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

Art. 833. A pessoa jurídica que, depois de iniciada a ação fiscal, requerer a retificação de rendimentos de sua declaração não se eximirá, por isso, das penalidades previstas neste Decreto, aplicando-se o mesmo procedimento a todas as pessoas físicas ou jurídicas, quanto aos rendimentos oriundos da pessoa jurídica a que se referir aquela ação fiscal, inclusive aos sujeitos ao regime de arrecadação nas fontes (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 63, § 5º).

2.3 - Suposto Direito a Compensação de Ofício

Aduz ainda a recorrente ser detentora de créditos da contribuição litigiosa, oriundos do recolhimento em patamar superior ao devido. Por equívoco, considerara como base de cálculo o valor do faturamento do mês anterior ao do fato gerador, quando deveria considerar o do sexto mês anterior.

Sustenta, nessa linha, que o Fisco descumpriu o dever de compensar de ofício tais créditos com débitos decorrentes de diferença de alíquota apontados no auto de infração.

Com o máximo respeito, entendo que o alegado direito de compensação é matéria estranha ao litígio, formado a partir da acusação de recolhimento da contribuição para o PIS em percentual inferior ao legal.

Com efeito, a condição básica para a compensação, ainda que sob a modalidade “de ofício”, estabelecida no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 1986¹², é a existência de um débito líquido e certo e tal condição é claramente incompatível com a impugnação da exigência fiscal.

Ou seja, se a impugnação ao lançamento de ofício visa exatamente obstaculizar a definitividade da exigência, quando se pleiteia a extinção daquela exigência por meio da compensação, a rigor, estar-se-ia confessando o débito lançado.

Por outro lado, como é cediço, o auto de infração uma peça acusatória sujeita a impugnação por parte do autuado. Em assim sendo, não pode o agente fiscal lançar mão de créditos do contribuinte para extinguir obrigação que àquela altura, longe estava de atingir a definitividade exigida.

¹² Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Existindo, nos termos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Impende que se relembre, ademais, que, independentemente da inadequação do meio pelo qual a compensação foi pleiteada, este colegiado falece de incompetência para a adoção das medidas necessárias à sua implementação. Sabidamente, essa competência se restringe aos litígios onde o sujeito passivo pleiteia a referida compensação através do rito procedimental adequado e o Fisco se recusa a homologá-la.

Ou seja, ainda que se superassem as exigências formais e se tomasse o pedido de compensação formulado na impugnação como uma confissão de débito, não seria possível consignar, no julgamento do presente recurso, uma manifestação acerca do mérito desse pedido.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário, afastando exclusivamente a fração da exigência correspondente ao mês 08/1995.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 2010

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro