



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

Processo n° 13888.005557/2010-21
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2301-003.660 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria CONT. PREV. - GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.
Recorrentes ABRANGE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2009

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, como no presente caso, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE COM CRÉDITOS QUE POSSUAM OS ATRIBUTOS DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O art. 170 do CTN exige que, em matéria tributária, os créditos para serem compensáveis devem possuir os atributos de liquidez e certeza, além de outros requisitos estabelecidos pela lei.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REGULAMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR CRÉDITOS QUE NÃO SEJAM ORIUNDOS DE PAGAMENTOS INDEVIDOS DE CONTRIBUIÇÕES.

A regulamentação do direito à compensação previsto no art. 89 da Lei 8.212/91 não permite a compensação de contribuições previdenciárias com créditos que não sejam originários de pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REGULAMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR CRÉDITOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.

A regulamentação do direito à compensação previsto no art. 89 da Lei 8.212/91 não permite a compensação de contribuições previdenciárias com créditos adquiridos de terceiros, ainda que sejam relativos a pagamentos indevidos de contribuição previdenciária do terceiro.

COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA DE 150%. PERCENTUAL EM DOBRO. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NÃO COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

No presente caso, não ficou demonstrado que o sujeito passivo agiu com falsidade, pois para tanto a vontade em cometer o ilícito deve ser comprovada, para aplicação da penalidade, como determina a legislação, motivo da improcedência da aplicação da penalidade.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, na questão da multa isolada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso de ofício nesta questão; b) em negar provimento ao recurso de ofício, na questão da decadência, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso de ofício nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso voluntário, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira.

Processo nº 13888.005557/2010-21
Acórdão n.º **2301-003.660**

S2-C3T1
Fl. 452

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Júnior, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o Auto de Infração (AI) nº 37.262.782-0, lavrado em 07/12/2010, que constituiu crédito tributário relativo a glosa de compensação indevida e respectiva multa de ofício isolada de 150%, no período de 11/2005 a 12/2009, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 8.708.1911,22, fls. 01.

A fiscalização apontou que a empresa adquiriu créditos existentes junto ao INSS por força de sentença transitada em julgado proferida pela 24ª Vara Federal/RJ, nos autos 94.0049369-0, a favor da empresa Servport Serviços Portuários e Marítimos Ltda e os utilizou para compensar contribuições previdenciárias das quais era sujeito passivo. A mesma empresa teria utilizado créditos oriundos de precatório Federal expedido nos autos 0054/1990/053/11/00 da 3ª vara do Trabalho/RR, que tinham como titular a empresa Benetti Prestado de Serviços Ltda. Tais créditos teriam sido adquiridos originalmente de professores federais com ágio de até 90%.

Na ação da Servport, a liquidação da sentença ainda não alcançou a definitividade, o que tornaria ilíquido o respectivo crédito.

No reclamatório trabalhista, não houve a homologação da cessão junto à justiça do trabalho, tendo esta sido inclusive negada pela 7ª Turma do TST.

Prosseguindo no minucioso trabalho investigativo, a fiscalização apontou vários fatos que põe em dúvida a certeza e a liquidez dos créditos adquiridos pela fiscalizada envolvendo todas as ações judiciais citadas.

O que é relevante, em resumo, é que a fiscalização deixou consignado o seguinte:

" 25. Conforme exposto anteriormente, toda a compensação efetuada pela empresa autuada refere-se a créditos de terceiros que foram a ela cedidos. O direito dos cedentes sobre a compensação não está sendo discutido. O que não se reconhece é a compensação realizada pela cessionária em face da falta de regulamentação legal autorizando a sua utilização para extinguir seus débitos para com a Seguridade Social/Receita Federal."

Após tomar ciência pessoal da autuação em 8/12/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 81/92, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 7ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão de fls. 376/392, julgou a impugnação procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 5/1/212,

fls. . 05/01/2012. O *decisum* excluiu a multa isolada e aplicou a decadência para fatos geradores até 11/2005.

O recurso voluntário, apresentado em 3/2/212, fls. 421/447, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que sua compensação obedeceu às normas atinentes à matéria, especialmente a Lei 9.430/96 e a IN 900/08.

Defende que não se trata de créditos de terceiros, mas de crédito de sua titularidade, conforme demonstram as cessões anexadas à impugnação.

Argumenta que a Receita Federal não pode , por meio de lei ordinária federal, vetar o que a Constituição permitiu.

Trata da de expor a liquidez e a certeza dos créditos relacionados com a Reclamação Trabalhista 54/90 proposto pelo Sinter contra a União. Registra que os créditos adquiridos são referentes a parte incontroversa reconhecida pela União totalizando R\$ 417.895.729,37, sendo que desse total R\$ 252.426.347,90 representam a parte líquida dos substituídos pelo Sinter. É parte desse precatório de valor incontroverso que foi utilizado na compensação após a concretização da cessão de créditos. Esta, inclusive , foi homologada e deve ser aceita para fins tributários em obediência ao art. 110 do CTN.

Quanto aos créditos relacionados com a ação de Repetição de Indébito 94.0049369-0, expõe que o referido precatório outrora foi de titularidade da Servport e que na sentença da citada ação há autorização para que a antiga titular negocie seus créditos. Tendo adquirido créditos da Servport por meio de ato jurídico perfeito, não pode ser prejudicada por eventual irregularidade no quadro social da cedente.

Aponta que os arts. 78 e 97 da ADCT lhe garantem o direito a compensação automática.

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

O Recurso de Ofício atende ao estabelecido no art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/2008, portanto dele tomamos conhecimento.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso e as questões abrangidas pelo Recurso de Ofício.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF N° 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 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 o 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 judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto

no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

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

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

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

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

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“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 do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:*

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:*

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em

outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data “*corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*”. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinhamento com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir

que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decencial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do

primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 14/12/2010, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2004. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo

prazo de caducidade. Portanto, no caso em tela não teríamos qualquer efeito da decadência, o que nos leva a dar provimento ao Recurso de Ofício quanto a essa parte do lançamento.

Da impossibilidade de compensação de créditos adquiridos de terceiros

Nos moldes traçados pelo art. 170 do CTN, é a lei que pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Não basta, portanto, a existência de um crédito contra a Fazenda Pública, é preciso que o crédito seja líquido e certo, bem como sejam obedecidas as condições que a lei estabelecer.

No caso das contribuições previdenciárias o dispositivo legal que em questão é o art. 89 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

Art. 89. 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. (Redação dada ao caput e parágrafos pela Lei nº 9.129, de 20.11.95)

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela MP 449 de 2008 e pela Lei 11.941 de 2009)

Vê-se, pois, que a lei que regulamentou a compensação no caso das contribuições previdenciárias exigiu que esta fosse feita somente com créditos oriundos de pagamentos de contribuições recolhidas indevidamente. O dispositivo nada fala sobre a possibilidade de compensação de créditos de outra natureza que não a tributária originalmente próprios ou adquiridos de terceiros, ao contrário, limita a compensação a créditos oriundos de pagamento ou recolhimento indevido de contribuição previdenciária. Tal conclusão já é suficiente para invalidar a compensação levada a efeito pela recorrente com relação ao reclamatório trabalhista.

Porém, em relação aos créditos adquiridos da Servport e oriundos de créditos junto ao INSS, temos uma situação de crédito de contribuição previdenciária recolhida indevidamente, porém com titularidade original de terceiro. Para investigar essa possibilidade, temos que observar as normas regulamentadoras do dispositivo legal acima transcrito: Instrução Normativa (IN) 03/2005, até 12/2008, e IN 900/2008, a partir de 30/12/2008.

Até 12/2008, período no qual o assunto era regulamentado pela IN 03/2005, arts. 192 a 196, o obstáculo à utilização de créditos de originalmente pertencentes a terceiro está no caput no art. 192 na medida em que o dispositivo define compensação como "o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social.". Nitidamente o dispositivo refere-se a um crédito do próprio sujeito passivo ao utilizar a expressão "se ressarce".

A partir da edição da IN 900/2008 a vedação de compensação de créditos originalmente pertencente a terceiros está presente no art. 44 da norma infralegal. O caput do art. 44 permite a compensação de créditos "apurados" pelo sujeito passivo, ou seja, créditos que resultam de sua própria contabilidade, após concluir-se ter havido pagamento ou recolhimento indevido. Créditos oriundos de cessões de créditos originalmente pertencentes a terceiros não podem ser considerados apurados pelo sujeito passivo, o que os coloca fora do permissivo para compensação de contribuições previdenciárias.

No entanto, ainda que fosse permitida a compensação de créditos adquiridos de terceiros, estes deveriam ser líquidos e certos, no esteira do que determina o art. 170 do CTN, o que não era o caso dos dois créditos da recorrente.

Da falta de liquidez e certeza dos créditos envolvidos nas cessões de crédito

Com relação ao crédito adquirido de Servport referente à ação de Repetição de Indébito 94-0049369-0, a fiscalização relatou o crédito está suspenso até que sejam definidos quem são os verdadeiros responsáveis da autora, de modo que possa ser avaliada a validade das cessões de crédito. Em adição, nos itens 16.1 a 17 do Relatório Fiscal de fls. 39/41 a fiscalização diversos fatos que afastam qualquer dúvida quanto à falta de liquidez e certeza do crédito pleiteado, o que impede sejam utilizados na compensação tributária. A respeito de tais fatos, a recorrente não trouxe elementos capaz de refutá-los, ou seja, capaz de demonstrar que não pairam dúvidas quanto à certeza e liquidez dos créditos.

Com relação ao reclamatório trabalhista que beneficiou os associados do Sinter, não houve a homologação da cessão de créditos pela Justiça do Trabalho, conforme atestam os documentos de fls. 131/133. Sem que haja a homologação da cessão ou a anuência do devedor original, não há como controlar se a cessão de créditos é legítima ou mesmo se não foram feitas múltiplas cessões de créditos em montante que supera o total dos créditos da referida ação. Ou seja, sem a homologação judicial, o eventual crédito oriundo da cessão de crédito perde completamente a liquidez e a certeza.

Sobre o assunto, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) com similar conclusão:

RECURSO ESPECIAL Nº 962.096 – RS, DJ 29.10.2007

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS. CESSÃO DE CRÉDITOS SEM A PARTICIPAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTICULARES.

1. O § 12, II, a do artigo 74 da Lei n. 9.430 de 1996, veda expressamente a utilização de créditos de terceiro para fins de compensação.

2. O art. 123 do CTN nega validade aos negócios jurídicos entre particulares para produzir efeitos sobre os fenômenos da responsabilidade pelo pagamento de tributos.

3. A Lei n. 10.637, de 2002, por seu art. 49, somente permite a compensação de débitos próprios do sujeito passivo com créditos seus.

4. Não há lei autorizando a compensação tributária com crédito de terceiros. Há, portanto, de se homenagear o princípio da legalidade.

5. No REsp 803.629, a Primeira Turma assentou que a cessão de direitos de créditos tributários só tem validade para fins tributários quando do negócio jurídico participa a Fazenda Pública. Precedente: REsp 653553/MG, Rel. Denise Arruda.

6. Recurso da Fazenda Nacional provido para denegar a segurança, impedindo-se, conseqüentemente, a compensação tributária com créditos de terceiros.

REsp 803629 / RS

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DE EMPRESAS CESSIONÁRIAS DE DIREITO DE CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI NO PÓLO ATIVO DE AÇÃO ORDINÁRIA COM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

1. Tratam os autos de agravo de instrumento interposto por INDÚSTRIADE CALÇADOS CAIRÚ LTDA - MASSA FALIDA e OUTROS em face de decisão do juízo singular que indeferiu pedido de inclusão, no pólo ativo da Ação Ordinária nº 89.00.13622-4, de empresas cessionárias de direito de créditos relativos a crédito-prêmio de IPI, reconhecidos em decisão judicial e cedidos pelas ora recorrentes.

O TRF/4ª Região negou provimento ao agravo ao considerar os termos dos arts. 123 do CTN (não se pode opor à Fazenda convenções particulares); do Decreto nº 64.833/69 (é vedada a compensação efetuada por empresas que não sejam do mesmo grupo econômico); e 610 do CPC (é defeso, na liquidação, a rediscussão da lide ou modificar a sentença). Recurso especial das empresas apontando violação dos arts. 567, II, CPC e 1º do Decreto-lei nº 491/69. Defende-se a inclusão das empresas cessionárias no pólo ativo da demanda, esclarecendo que não está em análise a possibilidade de compensação de créditos próprios com débitos tributários de terceiros.

2. O art. 567, inciso II, deve ser interpretado e aplicado em

harmonia com o art. 42, § 1º todos do CPC.

3. O cessionário de crédito reconhecido por sentença transitada em julgado (crédito-prêmio do IPI) só pode opor execução de decisão contra a Fazenda Pública se esta consentir expressamente com a cessão.

4. Precedentes: REsp 331.369/SP, 1ª Turma, DJ 05.11.2001, p. 95; REsp 235.641/SP, 3ª Turma, DJU de 10.12.99, p. 144. Em sentido contrário: REsp 589.321/MG, 3ª T., DJU de 05.09.2005, p. 399; AgRg no REsp 631.110/RS, 5ª Turma, DJU de 02.08.2004, p. 564; REsp 284.190/SP, DJU 20.08.2001, p. 354.

5. Afasta-se o entendimento adotado nesta decisão quando há autorização constitucional para a cessão.

6. Recurso especial não-provido.

Multa isolada na compensação.

Com relação à multa isolada de 150%, aplicada a partir de 12/2008, o que devemos discutir são os requisitos para aplicação do §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que transcrevemos:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

A decisão *a quo* adotou como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendeu que o caso se submetia ao art. 35-A da Lei 8.21/91, *in verbis*:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

Se o caso estava regido pelo art. 35-A, todas as determinações do art. 44 deveriam ser obedecidas, inclusive aquelas do §1º do art. 44 que exigia existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada.

Discordamos de ambas as premissas.

Começamos pela segunda. O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP(falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade (ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Portanto, leia-se: só existe direito creditório compensável em matéria tributária se este for líquido e certo.

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente, salvo expressa determinação legal, que não existe para o caso.

A decisão *a quo* afirmou que a falsidade exigiria um fingimento doloso, tese que não compartilhamos, conforme explanamos acima. Se houve a declaração contendo informação sobre compensação de créditos que não eram líquidos e certos, houve a declaração falsa, ainda que não dolosa, o que enseja a aplicação da multa do §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, conforme realizado pela fiscalização.

Multa de ofício - confisco

A recorrente suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à União utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegação de confisco quanto à exigência da multa, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER** os Recursos de Ofício e Voluntário e **DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício**, afastando a decadência e mantendo a aplicação da multa isolada de 150%; e **NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo de Oliveira:

Com todo respeito ao excelso relator, por quem tenho profundo respeito e admiração, divirjo de sua decisão em dois pontos: decadência e multa isolada.

Para melhor esclarecermos as duas questões, analisaremos cada uma.

Quanto a qual regra decadencial deve ser aplicada ao caso, a prevista no Art. 150 ou no Art. 173 do CTN, creio que já temos resposta sobre esta dúvida.

O Regimento Interno do 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 543-B e 543-C da Lei nº 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. 62-A do anexo II).

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Portanto, o STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

Cabe destacar que a decisão de primeira instância – proferida por órgão da administração tributária – afirma que há valores recolhidos no período que importa para a definição da regra, fls. 0381, nos seguintes termos:

“No presente caso, para a competência 11/2005 (para a qual existem recolhimentos parciais, após verificação nos sistemas informatizados da Previdência Social/Receita Federal do Brasil - RFB), o lançamento tributário foi efetivamente constituído após o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ou seja, essa competência está atingida pela decadência, devendo ser julgada improcedente e excluída do presente lançamento.”

Ou seja, a Fazenda verificou que há recolhimentos parciais e aplicou a reagra determinada pela decisão vinculante do STJ, acima.

Outro ponto importante é que o fato gerador da contribuição previdenciária é a **totalidade** da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte.

Portanto, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem

serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.”

Portanto, claro está que qualquer recolhimento está contido no termo remuneração, o que leva, conseqüentemente, a aplicação da regra esculpida no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme decidido no acórdão recorrido.

CTN:

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.

Portanto, por estar correta a decisão de primeira instância, já que o período do lançamento é de 11/2005 a 12/2009, a ciência do lançamento ocorreu em 14/12/2010, fls. 001 e há recolhimentos parciais efetuados pelo sujeito passivo, como atesta a DRJ, deve ser negado provimento ao recurso de ofício nesta questão.

Quanto a questão da multa isolada e de 150%, que foi excluída pela DRJ, motivando o recurso de ofício, devemos analisar a legislação.

Medida Provisória alterou a Lei 8.212/1991.

Medida Provisória 449, 3/12/2008:

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

...

*§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se **comprovar falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo**, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”*

A redação acima foi mantida quando da conversão da MP em Lei, 11941/2009.

Pela leitura da determinação legal sobre a penalidade, fica claro que esta será aplicada quando o Fisco comprovar falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Para a DRJ, fls. 0391, a multa deve ser excluída, pois não há, em síntese, comprovação de ocorrência de falsidade, nos seguintes termos:

*“A se verificar qual o conceito de “falso” ou “falsidade”. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico (Século XXI, versão 3.0 — novembro de 1999), “falso” é algo contrário a realidade, ou algo **em que há mentira, fingimento, dissimulação ou dolo**. E “falsidade” é a qualidade do que é falso.”*

Em termos doutrinários, a falsidade material envolve a forma do documento, recaindo sobre o elemento físico do papel escrito e verdadeiro; enquanto a ideológica diz respeito ao conteúdo do documento, quando há uma atestação não verdadeira, ou uma omissão, em ato formalmente verdadeiro.

No caso em tela, a fiscalização certamente não tratou de falsidade material; e sim daquela supostamente referente aos

créditos inseridos nas GFIP com o fim de se compensar das contribuições devidas.

*Porém, não se pode dizer que a impugnante baseou sua pretensão de compensação em documentos falsos, ou que a informação de seu crédito seja falsa ou inexistente, em si mesma. Os créditos cedidos à impugnante, por meio de escrituras públicas, de acordo com a lei civil, **não detêm atributos de mentira, inverdades ou falsidades**. Foram até reconhecidos pelo Judiciário. Apenas não se prestam à compensação pretendida, sendo assim, passíveis de glosa.*

Em outras palavras, o fato de créditos adquiridos de terceiros (e mesmo aqueles ainda não dotados de liquidez) serem inadmissíveis, diante da legislação tributária, para a compensação das contribuições previdenciárias, enseja, objetivamente, a sua glosa e o lançamento da contribuição devida, acrescido da respectiva penalidade (multa de mora do § 9º, do art. 89 da Lei n.º 8.212/91). E assim foi feito pela fiscalização com a lavratura deste AI, sendo julgado correto tal procedimento.

Por sua vez, a imputação da multa isolada (150%) sobre o valor indevidamente compensado requer um plus, qual seja, que os créditos informados em GFIP (visando à compensação) sejam comprovadamente falsos - em sua origem -, vale dizer, produto de uma inverdade, mentira ou fingimento doloso. E não é esse o caso que se apresenta.

Deve ser, então, excluído o levantamento "MI — MULTA ISOLADA" desta autuação, haja vista a não comprovação da falsidade da declaração apresentada."

Concordo plenamente com a decisão de primeira instância.

Para aplicação da penalidade em questão, a legislação determina a comprovação de falsidade, que é um ato em que há a vontade do agente.

A multa é sanção imposta pela prática de um ato ilícito, é punição, por descumprimento de determinação legal, aplicável a todos, pessoas físicas e jurídicas, que descumprirem a obrigação legal.

As multas em lançamentos tributários por descumprimento de obrigação tributária principal constituem-se em punições a uma conduta que se busca desmotivar.

Nos lançamentos tributários, as multas podem ser aplicadas em valores mínimos previstos, por mero inadimplemento de tributo. Nesse caso há o caráter objetivo, sem a necessidade de demonstração do motivo para sua aplicação, apenas a ocorrência da situação descrita em lei.

Diferentemente ocorre quando há qualificação ou agravamento da multa, com aumento considerável em seu percentual, ou valor, devido a certas condutas, expressas na legislação. Condutas essas que ferem padrões éticos da Sociedade.

Processo nº 13888.005557/2010-21
Acórdão n.º 2301-003.660

S2-C3T1
Fl. 464

Multa tão expressiva (150%) busca penalizar sujeitos passivos que buscam enganar, ludibriar, prejudicar, com intenção, a Fazenda, o que não ficou comprovado nos autos.

Portanto, por todo exposto, votamos em negar provimento ao recurso de ofício, também, nesta questão.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso de ofício, na questão da multa isolada e na questão da decadência, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira