



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

Processo nº 13981.000147/2002-15
Recurso nº 155.508 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.123 – 1ª Turma Especial
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CSLL
Recorrente BRASAUTO CAÇADOR S/A
Recorrida 4a TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997

ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. O artigo 333 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ausência de prova cabal por parte do contribuinte da existência dos créditos compensados acarreta o indeferimento.

CSLL 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição e/ou compensação de tributo pago indevidamente, em caso de declaração de inconstitucionalidade, não coincide com o dos pagamentos realizados, devendo-se tomá-lo, no caso concreto, a partir da Resolução do Senado Federal nº 11, de 04 de abril de 1995, que suspendeu a execução do art. 8º da Lei nº 7.689/88, conferindo efeitos “*erga omnes*” à decisão proferida pela Suprema Corte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcos Antônio Pires que negava provimento quanto à restituição/compensação da parcela relativa a CSLL referente ao ano-calendário de 1988. Ausente, justificadamente a Conselheira Cheryl Berno.


ANA DE BARROS FERNANDES - Presidente



EDITADO EM: 28 MAI 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Marcos Antônio Pires, Rogério Garcia Peres, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir do Recorrente o recolhimento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 15.605,66, mais juros de mora e multa de ofício, por conta de compensações efetivadas no ano-calendário 1997 com créditos não reconhecidos pela autoridade lançadora.

O Recorrente apresentou impugnação em 31/07/2002 (fls. 01 a 07) alegando em sua defesa que:

- 1- No ano-calendário 1996, efetuou pagamentos a maior a título de contribuição social sobre o lucro líquido, em decorrência do que, ao final daquele exercício apurou saldo a compensar no valor de R\$ 12.064,65, valor este que foi sendo utilizado para compensar, mês a mês, com valores devidos a título de CSLL no período de abril a outubro de 1997 (anexou planilha demonstrando a compensação);
- 2- Relativamente ao débito da competência dezembro/1997, compensou R\$ 2.200,00, que é parte de um crédito total de R\$ 14.847,15, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL do ano-calendário 1988 julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (anexou DARF de pagamento e planilha demonstrativa).

A decisão de 1ª instância (ACÓRDÃO DRJ/FOR N° 8.995) de 25/08/2006 (fls. 63 a 68) julgou procedente em parte o lançamento efetuado considerando que:

- I- Da análise da DIRPJ, ano-calendário 1996, exercício 1997 (fls. 43/45), verifica-se que foi declarado contribuição social a pagar “zero”, não existindo o saldo de CSLL, no valor de R\$ 12.064,65, passível de compensação em exercícios seguintes, como alegado na peça impugnatória;
- II- Quanto ao crédito decorrente da CSLL do ano-calendário 1988, declarada inconstitucional pelo STF, a Receita Federal admite sua compensação dentro do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário, conforme o disposto no Ato Declaratório nº 096/99. Considerando que o último recolhimento efetuado pelo contribuinte ocorreu em 29/09/1989, a compensação efetivada em dezembro de 1997 não pode ser reconhecida pela autoridade administrativa em face da perda do direito do contribuinte de reaver o indébito tributário;
- III- Cabível ao presente lançamento a exoneração da multa de ofício em razão das alterações introduzidas na imposição de multa sobre diferenças decorrentes de compensação indevida, introduzidas pela Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 11.051/2004 mantendo-se, no entanto, a cobrança com multa de mora, além dos juros moratórios.

Houve ciência da decisão em 20/09/2006, conforme “AR” afixado às fls. 74.

Inconformado com a decisão referida acima, o Recorrente, interpôs recurso voluntário em 20/10/200 (fls. 75 a 82), sustentando, em síntese, que:

- a) Quanto à compensação de créditos de CSLL do ano-calendário 1996, repisa os argumentos expostos na peça impugnatória;
- b) No caso do crédito relativo à CSLL de 1988, declarada inconstitucional pelo STF, defende tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e que, consoante a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o prazo para a restituição do indébito é de dez anos, aplicando-se a chamada “tese dos cinco mais cinco”.

No mais, requer a conversão do feito em diligências, para fins de apurar e comprovar o saldo credor da CSLL no ano de 1996 e propugna pela reforma da decisão de primeira instância, para o fim de cancelamento e arquivamento do auto de infração.

É o relatório

Voto

Conselheiro ROGÉRIO GARCIA PERES

Devidamente preenchidos os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente recurso.

Créditos de CSLL do ano-calendário 1996

O Recorrente pede o reconhecimento da compensação de créditos de CSLL decorrentes de pagamentos feitos a maior no ano-calendário 1996. Entretanto, não fez prova nos autos da veracidade dos créditos alegados, vez que não juntou cópias dos DARF de pagamento nem da DIRPJ referente ao mencionado ano-calendário.

A compensação de tributos é forma de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional. O artigo 170, do mesmo Código, estabelece que a compensação só se faz na presença de créditos líquidos e certos, *verbis*:

“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.”

Conforme visto, o crédito a ser utilizado deve ser líquido e certo. Tais conceitos de liquidez e certeza se referem à situação de fato. A liquidez é característica relativa ao montante do crédito e a certeza é característica relativa à sua legalidade. O texto do artigo 170 acima é claro ao afirmar que a compensação de créditos tributários deve recair sobre créditos líquidos e certos, portanto, deve ser conhecido o seu montante e a legalidade de sua



devolução, o que implica em dizer que deverá ser provado o seu recolhimento a maior ou o seu recolhimento indevido, para caracterizar o indébito a ser compensado.

O artigo 333 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Não há como este Conselho possa examinar a legitimidade da compensação consumada sem que os documentos que a comprovam sejam juntados aos autos.

Créditos da CSLL do ano-calendário 1988 (inconstitucional)

O Recorrente compensou parte da CSLL recolhida em 1989, referente ao ano-calendário 1988, que foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por ter sido cobrada sem observância dos princípios da irretroatividade da lei tributária. A Resolução do Senado Federal nº 11/95 suspendeu a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88.

O fulcro da questão está pautado na ocorrência (ou não) da decadência ou prescrição do direito do Recorrente de efetuar a compensação dos valores que pagou indevidamente ou a maior.

Para o deslinde da questão é necessário tecer breve histórico sobre o controle de constitucionalidade brasileiro e os efeitos decorrentes da edição de Resolução pelo Senado Federal.

O controle de constitucionalidade de leis pode ser exercido, pelos jurisdicionados, tanto pela forma concentrada quanto difusa.

Na forma concentrada temos o manejo de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade pelas pessoas autorizadas no artigo 103 da Constituição Federal, interposto diretamente perante o Supremo Tribunal Federal, seguindo um rito de direito objetivo, onde não há lide instaurada entre partes.

Já na forma difusa permite que qualquer pessoa possa pedir a declaração incidente de inconstitucionalidade de uma norma, sendo que esta declaração poderá ser efetuada em qualquer instância. Para fins de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, nesta via, necessário se faz o manejo do Recurso Extraordinário.

Na forma acima aludida, contudo, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são "*inter partes*", não os irradiando para toda a coletividade. Prevendo a necessidade de estender seus efeitos, visando assim expurgar a norma do sistema, o Constituinte erigiu uma forma especial: havendo a declaração de inconstitucionalidade por via de Recurso Extraordinário, deve o Supremo Tribunal Federal encaminhar a decisão ao Senado Federal para que este, mediante Resolução, suspenda a execução da norma.

Para fins do presente caso, é o controle difuso que será explorado. Para fins de verificar a possibilidade do pedido de restituição faz-se necessário analisarmos os efeitos da resolução publicada pelo Senado Federal, para sabermos se esta possui ou não retroatividade.

Analisando a legislação pertinente (Lei Federal nº 9.868/99) verifica-se em seu artigo 27 a possibilidade da declaração de inconstitucionalidade possuir efeito "*ex nunc*",

somente nos casos ali excepcionados. Frisa-se ainda que este poder é tão somente do Supremo Tribunal Federal, **quando do julgamento de ADI**.

Assim, verifica-se que a Resolução do Senado Federal, quando expedida em função de ofício STF quanto ao julgamento de Recurso Extraordinário, não se inclui na possibilidade de conferir o efeito acima, portanto, carregando a resolução expedida **sempre de efeito "ex tunc"**.

Necessário se faz distinguir o plano de atuação da Resolução do Senado, pois a norma deve ser vista sobre dois planos quais sejam: **Validade e Eficácia**. Importante salientar a diferença entre ambos, para não incorrer na confusão que se faz ao igualar Resolução do Senado aqui estudada com **Revogação de Norma**.

O plano da VALIDADE está relacionado com a introdução da norma no sistema, assim a norma é válida enquanto manter relação de pertinência com o sistema jurídico, sendo substituída tão somente quando houver a introdução de outra norma (revogação). No presente caso, vale salientar que a Resolução do Senado Federal tão somente suspende os efeitos e não revoga a norma declarada inconstitucional, não retirando sua validade.

Por seu turno o plano da EFICÁCIA diz respeito a possibilidade da norma introduzida irradiar seus efeitos no sistema. Assim, com a expedição da Resolução há a retirada da eficácia da norma, que embora ainda pertencente ao ordenamento jurídico, deixa de produzir os efeitos desde a edição da Resolução.

Neste passo verifica-se a clara distinção entre a revogação, que opera seus efeitos a partir de sua vigência e a declaração de inconstitucionalidade, mediante Resolução do Senado Federal, que não revoga a norma inconstitucional, mas tão somente suspende sua eficácia retroagindo *ex tunc*.

Como na verdade temos uma desjuridicização da norma, visto que é retirada toda sua eficácia (aqui a discussão gira em torno do plano da eficácia e não da validade), há a retroação dos efeitos, tornando-a ineficaz desde o início, resultando na não-produção de efeitos desde o nascedouro.

Podemos concluir assim, que os efeitos da Resolução nº 11 pelo Senado Federal, suspendendo a execução do preceptivo em questão, relativamente ao ano-calendário 1988, diante da inconstitucionalidade da norma fica evidenciada a ilegitimidade da cobrança, tal qual determinada pelo art. 8º da Lei 7.689/88, possui efeitos "**EX TUNC**", pois a resolução não teve condão de revogar a norma, mas tão somente suspender seus efeitos, operando assim desde o nascedouro da norma, surgindo assim o direito dos contribuintes, que pagaram a CSLL com base nas leis em comento, em repetirem os valores pagos indevidamente.

Para surgir o direito de restituição necessário se faz dois requisitos: - o **primeiro** é o pagamento e o **segundo** é este ser indevido ou a maior.

Quanto à configuração do pagamento indevido, necessário se faz uma demonstração de que a declaração de inconstitucionalidade traz ao contribuinte o direito de reaver os valores pagos, pois estes eram indevidos não se aplicando o CTN que no seu artigo 165, I, não traz, em seu rol, a declaração de inconstitucionalidade como uma causa autorizativa para se pleitear a restituição do indébito.



5

A idéia de que o tributo torna-se indevido com a Resolução do Senado Federal, autorizando assim o pedido repetitório, é bem explicitada na lição de Marcelo Fortes de Cerqueira, que assim assevera:- *“Enquanto não expulsa do sistema a norma individual e concreta, não se poderá empregar a terminologia “tributo indevido”. Note-se que é a outra norma individual e concreta, judicial ou administrativa (a que reconhece o indébito tributário), que outorga a qualificação de indevido ao tributo cobrado com fulcro na norma tributária válida relativamente. Só haverá “tributo indevido” após a expulsão da norma tributária relativamente válida do Sistema. Antes, tem-se simplesmente tributo, cobrado por força de norma válida.”* (Cerqueira, Marcelo Fortes, *“Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem ao Prof. Paulo de Barros Carvalho”*, pg. 381)

Necessário ainda será a demonstração da tempestividade do pedido de restituição, podemos nos escorar na precisa lição de Ricardo Lobo Torres no qual delimita o prazo de cinco anos, iniciando-se com a publicação da Resolução pelo Senado Federal, *in verbis*:

*“Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida **incidenter tantum** pelo STF.”* (apud AC 44.403 – PE, Torres, Ricardo Lobo, *“Restituição de Tributos”*, Forense, RJ, 1983, pg 169.g.n.)

A linha a ser defendida, no presente caso, é justamente a de que enquanto vigente a lei não surge o direito de repetição como bem ilustrou Hugo de Brito Machado em voto proferido enquanto Des. Federal do TRF 5ª Região:

“Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.” (AC 44.403 – PE – Rel. Hugo de Brito Machado)

Ora, o contribuinte necessita de um termo seguro para fins de pugnar a repetição do indébito, sendo que somente a Resolução do Senado Federal oferece tal segurança ante a sua irrevogabilidade.

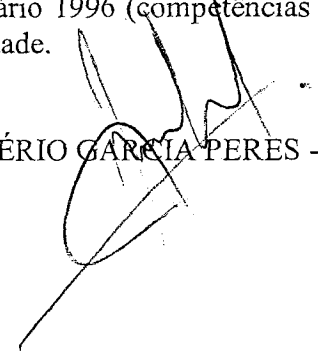
Desta forma, verifica-se que a compensação foi efetuada dentro do prazo quinquenal contados da publicação da Resolução do Senado Federal nº 11.

Este entendimento encontra eco na jurisprudência administrativa:

“ILL - COMPENSAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL – A contagem do prazo decadencial para que o contribuinte pleiteie a restituição ou compensação de “tributos” recolhidos aos cofres da Fazenda Nacional e, posteriormente, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, contar-se-á a partir da solução jurídica conflituosa com eficácia erga omnes, ou a partir da Resolução do Senado Federal que concede efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece a inconstitucionalidade de tributo. Recurso provido.

*(Recurso nº 133465 – Processo nº 10166.013219/98-90 – 1ª
Câmara – Data da Sessão: 29/01/2004 – Relator: Valmir
Sandri)”*

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer o direito creditório em relação à CSLL referente ao ano-calendário 1988 (competência dezembro/1997), cabendo à autoridade administrativa competente apurar a exatidão e suficiência dos valores compensados; e b) manter o lançamento relativamente aos créditos do ano-calendário 1996 (competências abril a outubro/1997) em face de inexistência de prova de sua veracidade.


ROGÉRIO GARCIA PERES - Relator