



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.970011/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.635 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente UNIVERSAL MUSIC LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - TERMO INICIAL -

O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em acolher a preliminar de decadência e, no mérito em negar provimento ao Recurso Voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mateus Soares de Oliveira (Relator), Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

Relatório

O presente julgamento decorre do julgamento dos Embargos Inominados opostos as fls. 3181-3183, cuja decisão consta as fls. 3185-3192, a qual, ao reconhecer o **lapso manifesto cometido no Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639 que, por sua vez, decretou-se**

a sua nulidade. Tendo em vista que este Processo havia sido julgado, também, pelo CSRF, cujo Acórdão é o nº 9303-007.976, de 22/01/2019, restou determinado a sua reforma de modo a reconhecer a nulidade anteriormente referida.

O cerne deste feito reside no fato de que, após o transcurso de todos os trâmites processuais, ao ser devolvido para fins de liquidação de julgado, constatou-se que não só as defesas (manifestação de inconformidade e recurso voluntário), quanto as decisões das turmas ordinárias, haviam abordado matérias acerca da natureza do direito creditório do recorrente, ao passo que as decisões, seja do despacho decisório, como também da DRJ de origem, haviam se limitado a reconhecer a DECADÊNCIA do direito do indébito do recorrente, matéria esta não abordada em nenhum dos julgados. Tal fato é facilmente constatado pelas fls. 3175-3180.

Portanto, deve-se limitar o julgado na matéria objeto da decisão de primeiro grau e do despacho decisório, qual seja, a decadência. Desta forma, observa-se de forma clarividente que o fundamento, tanto da decisão do despacho decisório de fls. 94, quanto do Acórdão recorrido de fls. 337-342, foi única e exclusivamente a Decadência por ter decorrido mais de cinco anos entre o pagamento exercido pelo recorrente e a transmissão do pedido de compensação. Para facilitar a compreensão do histórico de desdobramentos, dividir-se-á o presente relatório em tópicos.

Inicialmente tratou-se de recurso voluntário em face da r. decisão de fls. 337-342, a qual manteve a não homologação do pedido de compensação formulado pelo recorrente que, por sua vez, pretende utilizar para fins desta compensação apenas R\$ 78.095,14, posto ter promovido pagamento a maior no tocante defende Informa ao direito creditório de Cofins relativa ao período 07/2004 no valor total de R\$ 548.408,45.

I- DA IDENTIDADE DOS ARGUMENTOS E FUNDAMENTOS RECURSAIS (fls. 351-368) e da MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 02-17):

Em relação a ambas as peças recursais, mostrou-se necessário analisar e correlacionar os fundamentos externados em ambas as peças jurídicas para saber se, em algum momento, sem prejuízo das teses bem fundamentadas no tocante a natureza do direito ao crédito pleiteado, o recorrente se dirigiu, de forma específica e direta, ao fundamento da decisão que deu origem a todo este processo, qual seja, a DECADÊNCIA.

Antes de mais nada é preciso salientar a resposta é não. Por questões metodológicas, esta decisão procurará, inicialmente, trazer os argumentos tratados pelo recorrente tanto em sede de manifestação de inconformidade quanto no Recurso Voluntário. Eis os seus fundamentos:

- a) Quando do recebimento da intimação do despacho decisório que denegou o direito aos créditos por parte da recorrente, teria recebido, na mesma data, intimação de outras 82 decisões de despachos decisórios referentes as compensações realizadas entre 2006-2009. Consequência disto foi preterição do direito de defesa da recorrente, posto que impossível organizar documentação neste volume de processos no prazo previsto no Dec. 70.235/72

de 30 dias, motivo pelo qual se defende a possibilidade da apresentação documental a posteriori com fundamento no artigo 16, § 4º, “a” do mesmo decreto. A decisão da DRJ teria ignorado referido pedido.

- b) O direito creditório decorre da não utilização das despesas para com royalties decorrentes da cessão de direitos autorais e demais despesas de custos de gravação e insumos utilizados no desenvolvimento das atividades profissionais da indústria fonográfica para fins de amortização da base de cálculo do pagamento de PIS /PASEP e COFINS, fato que teria resultado no recolhimento a maior e, por conseguinte, no direito de se promover a compensação que deu origem a todo este processo;
- c) Tendo em vista que a decisão ignorou o pedido de apresentação posterior o Livro Diário, o prejuízo da contribuinte restou evidenciado. Em razão disto, apresentou juntamente com o Recurso Voluntário toda a documentação fiscal e contábil que alicerçaram a sua escrita fiscal.
- d) Consta no item 28 do Recurso Voluntário que o fundamento exclusivo adotado para não homologar a compensação do contribuinte foi teria sido a NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVASSEM O PAGAMENTO A MAIOR.
- e) Desta forma anexou ao Recurso Voluntário: Lançamentos do Livro Razão referentes ao direito creditório debatido, planilha de pagamentos e recebimentos dos direitos artísticos e autorais, planilhas de pagamentos decorrentes dos custos de gravação, cópias dos recebidos e notas fiscais de pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais.
- f) Por ignorar o pleito inicialmente formulado da apresentação dos documentos que instruem o Recurso Voluntário assim como o próprio pedido de diligências, a fiscalização descumpriu seu poder dever de diligência.

II- DO PERDCOMP nº 31712.46743.250809.1.3.04-2497 (fls. 90 a 93)

- a) Da leitura deste documento, nota-se que a descrição formulada pelo recorrente no que toca a natureza da compensação, seria o pagamento indevido ou a maior.
- b) Em relação ao período de apuração do débito da COFINS, observa-se que se remonta a julho de 2009, com vencimento aos 25/08/2009, mesmos períodos no tocante ao PIS/PASEP.
- c) A data da criação deste pedido de compensação se deu aos 25/08/2009.

III- DO DESPACHO DECISÓRIO de fls. 94.

- a) Consta no campo identificador desta decisão o mesmo número do PERDCOMP apontado, cujo processo de crédito foi registrado sob o nº 15374-970.011/2009-24, o qual foi transmitido aos 25/08/2009. Portanto, trata-se de decisão do pedido de compensação formulado pelo contribuinte.
- b) A data da arrecadação, pelo contribuinte, destas receitas tributárias se deu aos 13/08/2004. Repita-se: A transmissão do PERDCOMP pedindo a compensação dos valores recolhidos na referida data ocorreu aos 25/08/2009.

- c) Consequência imediata pela inércia do contribuinte, por mais de 5 anos, contados da data do recolhimento inicial e a transmissão, foi a extinção de seu crédito por força da decadência e, por conseguinte, NÃO HOUVE A HOMOLOGAÇÃO do referido pedido de compensação.

IV-DA DECISÃO RECORRIDA de fls. 337-342:

Assim como constou no despacho decisório, o único fundamento adotado, em ambas as decisões para fins do indeferimento do pleito de HOMOLOGAÇÃO DO PERDCOMP nº 31712.46743.250809.1.3.04-2497 FOI A APLICAÇÃO DOS EFEITOS JURÍDICOS DA DECADÊNCIA, em razão da inércia do recorrente em praticar os atos necessários para fazer valer seu direito a compensação, antes do prazo de cinco anos.

Por encontrar-se devidamente fundamentada, transcreve-se trecho da referida decisão as fls. 341:

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contrasenso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória.

Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos do pagamento relativo à Cofins efetuado em 13/08/2004, extinguindo-se o direito a eventual indébito a ele correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

Preambularmente, tem-se que o presente julgamento decorre da delimitação da matéria na questão da decadência e dos desdobramentos jurídicos decorrentes da sua não impugnação, nas defesas de primeira e segunda instâncias, pelo recorrente.

De outro lado, o fato é que a matéria fundamento das decisões do despacho decisório e do Acórdão da DRJ, DECADENCIA, também não foi apreciada no Acórdão de Recurso Voluntário e tal fato se perpetuou na apreciação do recurso especial pelo CSRF, que, em consequência, apreciou litígio também estranho à lide, até então delimitada pela decisão de primeira instância.

Disso resultou a oposição dos embargos inominados.

1 Da Preliminar de Decadência:

A revisão do ato administrativo, inicialmente via manifestação de inconformidade e, posteriormente por meio do Recurso Voluntário, por parte do contribuinte encontra fundamento em inúmeros princípios e fundamentos legais e constitucionais.

A presente lide reside nos efeitos jurídicos da decadência do indébito pelo recorrente no presente caso, como consequência de não ter sido análise nos julgados anteriores. Neste sentido, citam-se os princípios da verdade material, formalismo moderado, eventualidade, dentre outros, os quais são aplicáveis diretamente ao processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972.

Os fatos, argumentos e fundamentos apresentados pelo contribuinte podem consistir em matérias preliminares ou de mérito, ou ambas, conforme o caso concreto. Discorrendo a respeito, com a propriedade que lhe é peculiar, a jurista e ex conselheira MAYSA DE SÁ PITTONDO, entende que:

Na defesa administrativa, o sujeito passivo pode instar os julgadores administrativos a se pronunciarem sobre quaisquer razões de mérito relacionadas à revisão dos atos administrativos tributários, concernentes à motivação do ato (relação jurídica tributária, interpretação) ou aos seus aspectos formais, inclusive quanto ao procedimento de fiscalização.... As **questões preliminares** se referem às matérias que impedem a análise

do mérito pelo julgador. No conceito de José Carlos Barbosa Moreira, elas são as “questões prévias ou prioritárias de cuja solução pode decorrer, para o juiz, a dispensa ou o impedimento de ir além”.

Referem-se, portanto, aos **pressupostos processuais** (questões preliminares formais) e às **condições da ação** (questões preliminares ao conhecimento de mérito).

As **condições da ação**, por sua vez, referem-se ao **interesse processual** e à **legitimidade da parte**. Não há maiores problemas na identificação do **interesse processual** do sujeito passivo no processo administrativo, sendo que a utilidade e necessidade da tutela jurisdicional decorre da lavratura do ato administrativo tributário....

Quando a Administração Tributária almeja a exigência de um crédito tributário (por meio do lançamento de ofício ou por meio do despacho decisório que nega o direito de compensação), é necessário que sejam observados os prazos decadenciais previstos em lei (arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN, quanto ao lançamento de ofício, e art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, na declaração de compensação). Isso, porque a lei estabelece um prazo para o exercício do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário ou para homologar a compensação declarada. A verificação do transcurso dos prazos decadenciais e prescricionais aplicáveis é a verificação do interesse processual das partes, tratando-se de uma questão preliminar de mérito. Com efeito, o julgamento da matéria de mérito quanto à decadência ou prescrição implica não ingressar “nas demais questões agitadas no processo. (Deligne, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das decisões no processo administrativo .– Belo Horizonte : Fórum, 2021, p. 137-139).

Considerando que por processo administrativo fiscal entende-se uma sequência lógica de atos administrativos interligados e coordenados tendentes a apurar uma determinada situação que envolva receitas tributárias, principais ou acessórias, o Decreto nº 70.235/1972 estabelece prazos para prática dos atos processuais, inclusive forma e conteúdo dos mesmos.

Tendo em vista todo o histórico e estruturação adotados nesta decisão, de modo a não alongar-se e se tornar repetitivo, nota-se, em especial pela r. decisão de fls. , que o retorno deste processo para novo julgamento se deve ao fato da não apreciação, em decisões anteriores, da questão da DECADENCIA COMO FUNDAMENTO DA NÃO HOMOLOGAÇÃO DO PERDCOMP nº 31712.46743.250809.1.3.04-2497. **Independente dos motivos pelos quais houve esse lapso por manifesto, o fato é que realmente este tema não foi analisado.**

Por tratar-se de tema que transpõe o interesse meramente confrontado entre o contribuinte e a Administração Pública, posto resguardar a estabilidade das relações jurídico-sociais, a DECADENCIA, assim como a própria PRESCRIÇÃO, pode e deve ser analisada de Ofício, assim como as matérias processuais.

O presente julgamento se deve ao determinado no despacho proferido em sede da 3ª Turma do CSRF, datado de 13 de setembro de 2021 que, em sede de análise dos EMBARGOS INOMINADOS apresentados pelos próprios Conselheiros, o Relator, Dr. Rodrigo da Costa Pôssas assim se posicionou (fls. 3181-3183):

Trata-se de informação fiscal de e-fls. 3.168/3.170 e despacho de e-fls. 3.175/3.180, nos quais relata-se que o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639 apreciou matéria

estranha à lide, inclusive reproduzindo relatório da DRJ que não correspondia à decisão proferida pela primeira instância nos presentes autos.

De fato, o Acórdão de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 337/342) apreciou apenas matéria relativa à decadência do direito de repetição de indébito, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004. PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - TERMO INICIAL -

O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Não houve, portanto, qualquer apreciação do direito creditório. Contudo, o contribuinte interpôs recurso voluntário, sem contestar a decisão proferida quanto à matéria “decadência do direito de repetição de indébito”, mas, ao invés, aduziu razões quanto ao mérito do direito creditório, talvez em razão de outros diversos processos de matéria similar, nos quais houve apreciação do mérito do direito creditório.

Por seu turno, o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639 se ateve à discussão provocada pelo recurso voluntário e completamente estranha à lide, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004-NÃO-CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA FONOGRÁFICA. DIREITOS AUTORAIS. Os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica só dão direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas se tiverem se sujeitado ao pagamento da Cofins-importação e da Contribuição para o PIS/Pasep importação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA FONOGRÁFICA. CUSTOS DE GRAVAÇÃO. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Custos de gravação da indústria fonográfica que não se caracterizem gastos com bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de obras fonográficas destinadas à venda, na prestação de serviços fonográficos ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para a Cofins ou PIS/Pasep não cumulativas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito informado em declaração de compensação, o que não se limita a, simplesmente, juntar documentos aos autos, no caso em que há inúmeros registros associados a inúmeros documentos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA CONTÁBIL. DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Devem ser indeferidos os pedidos de perícia e de diligência, quando formulados como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pela parte. Recurso Voluntário Provido em Parte. **O erro cometido no Acórdão de Recurso Voluntário se perpetuou na apreciação do recurso especial por esta CSRF, que, em consequência, apreciou**

litúgio também estranho à lide, até então delimitada pela decisão de primeira instância.

Salienta-se que as decisões de primeira instância são definitivas quanto às matérias que não são objeto de recurso voluntário, nos termos do parágrafo único1 do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, o que ocorreu, smj, em relação à matéria “decadência do direito de repetição de indébito”. No caso, a definitividade da decisão de primeira instância encerraria o contencioso administrativo e impediria qualquer apreciação jurisdicional por este Conselho.

Contudo, dada a fase processual em que se encontram os autos, cabe ao colegiado da CSRF apreciar a questão em sede de apreciação dos presentes embargos inominados, opostos por este conselheiro, nos termos do artigo 66, *caput*, c/c inciso I do §1º do artigo 65, ambos do Anexo II do RICARF, tendo em vista o flagrante lapso manifesto cometido no Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639.

A análise conjunta em item próprio desta decisão acerca dos fundamentos e pedidos formulados em sede de Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário não foi por acaso. Justamente para esclarecer se houvera ou não a impugnação do ponto DECADENCIA.

O recorrente defende que o único fundamento da decisão foi a NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVASSEM O PAGAMENTO A MAIOR. Sinceramente e com o devido respeito, a decisão contra qual o recurso apresentado pelo recorrente, assim como a própria manifestação de inconformidade, NÃO É A DECISÃO DESTE RECURSO, MUITO MENOS O PRÓPRIO DESPACHO DECISÓRIO DESTE PROCESSO.

Tal constatação é simples. Basta observar que o PERDCOMP do despacho decisório é o mesmo do Acórdão recorrido. E em ambos o fundamento ÚNICO da rejeição dos pleitos do Recorrente foi a materialização da DECADENCIA em razão do transcurso de mais de 5 anos entre o pagamento e a transmissão do PERDCOMP.

Lecionando a respeito dos fundamentos da decadência, HUMBERTO THEODORO JUNIOR assevera que:

Embora sejam múltiplos e meio confusos os fundamentos da prescrição, no caso da decadência tudo se explica com um único argumento: é a necessidade de *certeza jurídica* que determina a subordinação de certos direitos facultativos ao exercício obrigatório dentro de determinado prazo, para que a seu término se tenha como firme e inalteravelmente definida a situação jurídica das partes. É de interesse público que as situações jurídicas submetidas a esse tipo de prazo fiquem definidas de uma vez para sempre, com o seu transcurso.

Muito mais amplos são os poderes do juiz, quando se depara com a decadência, do que na hipótese de prescrição. Diversamente do que se passa com a prescrição (que não elimina o direito, mas apenas a pretensão), o direito submetido à decadência deixa de existir, uma vez consumado o respectivo prazo. Por isso, o próprio devedor pode se opor à decretação da prescrição, enquanto a decadência prevista em lei é de decretação obrigatória, independentemente de requerimento ou oposição dos interessados. (THEODORO JUNIOR, HUMBERTO. Prescrição e decadência / Humberto Theodoro Júnior. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 248-249).

A redação do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972 é clara:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

E realmente não foi impugnada. Aliás, as decisões do despacho decisório e acórdão proferido pela DRJ não foram impugnadas. Ao discorrer sobre este dispositivo, necessário transcrever ensinamentos externados em sede do livro comentado do PAF, de autoria de próprio auditor Fiscal da DRJ de Florianópolis, Sr. MICHELS, Gilson Wessler, o qual, com muita propriedade, assim se posicionou sobre as espécies de preclusão temporal, decadência e prescrição no processo administrativo fiscal¹:

É muito comum, em direito tributário e em direito processual tributário, haver dúvidas acerca das diferenças entre os institutos jurídicos criados, via de regra, para dar consequência prática à inércia de quem pode agir e não o faz (diz-se "via de regra", porque como se verá a seguir, nem sempre é a inércia que traz como consequência a perda de prerrogativas de direito processual ou de direito material). Importa, assim, ter-se em conta as distinções existentes entre as figuras da preclusão, perempção, decadência e prescrição.

(a) Preclusão: em princípio, a preclusão representa a perda da prerrogativa de direito processual, em razão da inércia do agente; ou seja, é a perda da faculdade de praticar ato processual. Ocorre, porém, que não é apenas a inércia que traz a preclusão. Assim, ganha relevo a distinção entre os quatro tipos de preclusão: a temporal, a lógica, a consumativa e a pro judicato.

(a.1) Preclusão temporal: é aquela que decorre da perda do prazo previsto para contestar o ato administrativo. Assim, a impugnação apresentada depois do decurso do prazo de 30 dias previsto no artigo 15 do Decreto n.º 70.235/1972, não pode ser conhecida em face de já ter se conformado a preclusão do direito processual. E tal efeito pode se dar de forma parcial, que é o que se dá quando o sujeito passivo contesta apenas parcialmente o lançamento; aqui, com base no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972, tem-se que só se terá como impugnada a matéria expressamente contestada, restando a matéria não impugnada fora dos limites do litígio e, portanto, em relação a ela operando-se a preclusão do direito do sujeito passivo de rediscuti-la no processo.

(c) Decadência: não é instituto de direito processual, mas de direito material. Representa a perda do direito material em razão do decurso do tempo. A decadência importa a extinção de um direito em razão do seu não exercício durante o prazo previsto em lei. No âmbito tributário, a distinção entre decadência e prescrição, tão polêmica no direito civil, é facilitada no que se refere ao direito de a Fazenda Nacional exercer suas prerrogativas: é de decadência o prazo para a constituição do crédito tributário (pelo lançamento), e é de prescrição o prazo para a cobrança do crédito devidamente constituído. A decadência deve ser levantada de ofício pelo julgador.

(d) Prescrição: representa a perda do direito de ação em razão do decurso do lapso temporal legalmente previsto para tanto. Não há, aqui, perda do direito material, mas perda do direito de propor a ação necessária para sua preservação. A prescrição, antes

¹ Disponível na biblioteca digital do Conselho Administrativo Fiscal.

dependente de alegação da parte a quem aproveitava, hoje deve ser levantada de ofício, em sede administrativa, em face do artigo 53 da Lei n.º 11.941/2009 ("Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa"). (MICHELS, Gilson Wessler. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: Comentários e Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, (DRJ/Florianópolis/SC), 2015, fls.267-268).

Anota-se que o tema da decadência não foi objeto de recurso, muito menos impugnação, por parte do recorrente. Alias, repita-se que este foi o ÚNICO fundamento do despacho decisório e do Acórdão da DRJ acerca da não homologação do PERDCOMP. Por tratar-se de matéria de ordem pública, não se sujeita a preclusão. E os fundamentos adotados em sede da decisão de primeira instância, com destaque as fls. 341, são claros, legais e devidamente adequados para com o caso em tela.

O Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou em diversos julgados, acerca da DECADÊNCIA em lançamentos por homologação, tanto por DCTFs retificadores, quanto PERDCOMPs como do próprio direito do Fisco promover os lançamentos corretos.

Numero do processo: 10950.000451/2007-46. Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. Câmara: 1ª SEÇÃO. Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data da sessão: Tue Oct 03 00:00:00 GMT-03:00 2017. Data da publicação: Fri Oct 20 00:00:00 GMT-03:00 2017. Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001 Decadência. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado, ainda que parcial do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4o. do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Se não houver apuração de tributo devido, nem pagamento antecipado, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, I, do CTN. Numero da decisão: 9101-003.113. Nome do relator: ADRIANA GOMES REGO.

Numero do processo: 10865.904958/2012-05. Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. Câmara: Terceira Câmara. Seção: Terceira Seção De Julgamento. Data da sessão: Thu Apr 27 00:00:00 GMT-03:00 2017. Data da publicação: Thu Jul 27 00:00:00 GMT-03:00 2017. Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do Fato Gerador: 15/06/2005 COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DCTF RETIFICADORA. PRAZO. NÃO COMPROVADO. Verifica-se no presente caso que o contribuinte não logrou comprovar o crédito que alega fazer jus, pelo que deve ser indeferida a compensação realizada. Não deve ser admitida a apresentação de DCTF retificadora após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador. Recurso Voluntário Negado. Numero da decisão: 3301-003.517. Nome do relator: LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS

No presente caso, tendo em vista a informação e que houve pagamento e o mesmo é datado de 13/08/2004, conta-se desta data o início do prazo decadencial para fins de fazer valer

o direito a retificação e compensação ou ressarcimento do mesmo, como decorrência do pagamento a maior. Todavia a, pelo contribuinte do PERDCOMP pedindo a compensação dos valores recolhidos na referida data ocorreu aos 25/08/2009, transcorrido, destarte, mais de cinco anos, materializando-se assim os efeitos da DECADENCIA.

Ao abordar esta temática, PAULO DE BARROS CARVALHO, anota que:

Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do *direito* da Fazenda de *constituir* o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento tributário. **O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo — hipóteses de lançamento por homologação — em que o marco inicial de contagem é a data do evento.** (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Saraiva. 23ª ed. 2011, p. 502).

Reforçando e Perfilhando a mesma esteira de entendimento, LEANDRO PAULSEN ensina:

Há dois dispositivos do CTN que cuidam da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário: o art. 150, § 4o, e o art. 173. Ambos estabelecem prazo de cinco anos, variando apenas o *termo a quo*⁵⁶⁷. A apresentação de declaração pelo contribuinte, contudo, estabelece uma exceção a tais regras relativamente aos valores declarados como devidos.

O art. 150, § 4o, é uma regra específica para os casos **de tributos sujeitos a lançamento por homologação**, em que o contribuinte tem a obrigação de, ele próprio, verificar que o fato gerador ocorreu, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, sujeitando-se a fiscalização posterior.

Efetuada o pagamento tempestivo, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar a exatidão do pagamento e, na hipótese de o contribuinte ter calculado e pago montante inferior ao devido, promover o **lançamento de ofício da diferença ainda devida**.

Em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que o contribuinte deixa de efetuar o pagamento tempestivo do tributo (art. 149, V), é a falta do pagamento que abre ensejo ao lançamento de ofício supletivo, razão por que o prazo de cinco anos conta do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento *in albis*. Lembre-se que, não ocorrendo o pagamento tempestivo, não há o que homologar, tendo o Fisco de partir para o lançamento de ofício. Importa ter em conta a Súmula 555 do STJ: “Quando

não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Isso porque, não tendo o contribuinte efetuado o pagamento e não tendo se declarado devedor, não restará ao Fisco senão a possibilidade de proceder ao lançamento de ofício. (Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, Fls. 284-285).

O artigo 42 do Decreto 70.235/72 aborda a questão da imutabilidade da matéria não recorrida, objeto da decisão. Eis a sua redação:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Por fim, necessário transcrever o artigo 105, § 4º do 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.

Da análise de todo o apresentado nos autos, entende-se que a matéria de da decadência é perfeitamente aplicável ao direito do recorrente em pleitear o indébito, consoante os fundamentos adotados em sede do despacho decisório e do Acórdão da DRJ e desta própria decisão. Tal fato exclui a análise das demais matérias que não sejam de ordem pública por encontrarem-se prejudicadas.

2 Do Dispositivo

Isto posto, voto por conhecer do recurso (posto que a decadência é matéria de ordem pública) e reconhecer, preliminarmente, a ocorrência da decadência, negando provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

Fl. 13 do Acórdão n.º 3002-002.635 - 3ª Seção/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 15374.970011/2009-24

Declaração de Voto

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira

Preclusão Processual

Com a devida vênia, dirijo do ilustre relator acerca do conhecimento do recurso voluntário sob julgamento, com o entendimento no sentido do não conhecimento do aludido recurso.

Consta dos embargos inominados opostos o seguinte:

Trata-se de informação fiscal de e-fls. 3.168/3.170 e despacho de e-fls. 3.175/3.180, nos quais relata-se que o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639 apreciou matéria estranha à lide, inclusive reproduzindo relatório da DRJ que não correspondia à decisão proferida pela primeira instância nos presentes autos.

De fato, o Acórdão de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 337/342) apreciou apenas matéria relativa à decadência do direito de repetição de indébito, conforme ementa abaixo:

(...)

Não houve, portanto, qualquer apreciação do direito creditório.

Contudo, o contribuinte interpôs recurso voluntário, sem contestar a decisão proferida quanto à matéria “decadência do direito de repetição de indébito”, mas, ao invés, aduziu razões quanto ao mérito do direito creditório, talvez em razão de outros diversos processos de matéria similar, nos quais houve apreciação do mérito do direito creditório.

Por seu turno, o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3801-003.639 se ateve à discussão provocada pelo recurso voluntário e completamente estranha à lide, conforme ementa abaixo:

(...)

O erro cometido no Acórdão de Recurso Voluntário se perpetuou na apreciação do recurso especial por esta CSRF, que, em consequência, apreciou litígio também estranho à lide, até então delimitada pela decisão de primeira instância.

Salienta-se que as decisões de primeira instância são definitivas quanto às matérias que não são objeto de recurso voluntário, nos termos do parágrafo único do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, o que ocorreu, smj, em relação à matéria “decadência do direito de repetição de indébito”. No caso, a definitividade da decisão de primeira instância encerraria o contencioso administrativo e impediria qualquer apreciação jurisdicional por este Conselho.

(...)

Conforme relatado, a ora recorrente apresentou na peça recursal argumentos novos, não analisados pela DRJ, pois não foram apresentados na impugnação, de sorte que não devem ser conhecidos em razão da preclusão processual.

Com efeito, de acordo com o art. 16, inciso II, e art. 17, do Decreto nº 70.235/1972, a seguir reproduzidos, a impugnação deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões que possuir, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

A competência deste Conselho é julgar recurso de ofício e voluntário de decisão de primeira instância e recurso de natureza especial, consoante art. 25 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Os argumentos acima citados não foram objeto da impugnação apresentada e, por conseguinte, não foram analisados pela DRJ, restando, dessa forma, impossível a sua apreciação por este Conselho, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância.

Entendo que a alegada matéria de ordem pública, decadência, pode e deve ser arguida de ofício, se conhecido o recurso interposto, fase anterior à análise de preliminares ao mérito, como a decadência. No presente caso, entendo que cabe tão somente o não conhecimento do recurso e, por conseguinte, resta mantida a decisão proferida pela DRJ por meio do acórdão recorrido.

Portanto, em razão do motivo acima exposto, não conheço o recurso voluntário sob julgamento.

É como voto.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante na impugnação, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário. Inteligência dos artigos 16, inciso III, 17 e 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira