



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

Processo nº 17546.001161/2007-31
Recurso nº 251.469 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.721 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria COMPENSAÇÃO GLOSA
Recorrente GEOSINTER FERRAMENTAS DIAMANTADAS LTDA
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/07/2001

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO. CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN.

O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional.

INEXISTÊNCIA DE PRAZO FINAL PARA COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE POR FORÇA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA SOBRE AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES.

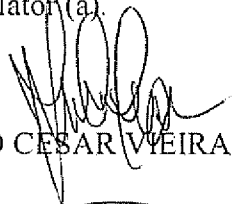
Tendo o interessado iniciado a compensação dentro do prazo quinquenal de caducidade, não haverá limite temporal para o término da compensação, conforme consta do art. 228 da Instrução Normativa 100/2003.

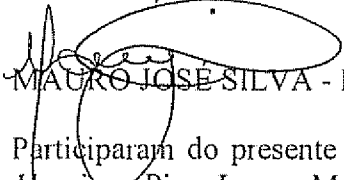
Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do (a) relator(a).


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


MAURO JOSÉ SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.017.156-0, lavrada em 30/11/2006, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias declaradas em GFIP e que haviam sido compensadas com créditos oriundos de pagamentos da mesma contribuição incidentes sobre pagamentos a autônomos e dirigentes de 11/1990 a 08/1994, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 108.780,51, com relação ao período 07/2000 a 07/2001, fls. 01.

Em suma, a autoridade fiscal entendeu que os valores de pró-labore recolhidos com base no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91, relativos ao período de 11/1991 a 08/1994, poderiam ser compensados a partir de 01/12/1995 (data da republicação da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 1.102/DF), tendo como prazo final 01/12/2000, devendo ser obedecido o limite de 30% a ser compensado.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 30/11/2006, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 67/96, na qual alegou: nulidade da NFLD por falta de anuência do acusado; incompetência do fiscal para impor multa; inconstitucionalidade da exação; inexistência de prescrição; ilegalidade e inconstitucionalidade do limite de 30%; caráter confiscatório da multa; e inaplicabilidade da Taxa Selic.

No Acórdão de fls. 262/269, a Turma Julgadora *a quo* afastou os argumentos da recorrente, tendo esta sido cientificada do decisório em 17/10/2007, fls. 201.

O recurso voluntário, apresentado em 12/11/2007, fls. 212/245, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

De início, pleiteia a nulidade na NFLD por entender que tal documento sem sua anuência padeceria de vício.

Insiste que a autoridade fiscal não poderia impor multa, mas apenas deveria descrever a infração.

Pretende ver aplicado ao caso à tese de “cinco mais cinco” com relação ao direito de o contribuinte requer a restituição ou a compensação de tributo pago indevidamente.

Sustenta que a LC 118/05 não é meramente interpretativa, o que impede seja aplicada ao caso presente, devendo prevalecer à jurisprudência dominante do STJ que adotou a tese da decadência em dez anos no caso de restituição ou compensação.

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

Não concorda com a aplicação concomitante de multa e juros de mora, pois ambas são sanções ressarcitórias.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componente e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN

É o relatório.

Voto

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Nulidade por inconsistências no lançamento

Ao contrário do que afirma a recorrente, a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Competência do Auditor-Fiscal

No quer tange aos argumentos de falta de competência da autoridade fiscal, existe súmula deste colegiado que afasta qualquer dúvida sobre o assunto:

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

DECADÊNCIA

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 editaram 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 973.9333 – SC 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 inocorre, 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, inelutavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, 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 devem ser aplicados 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 sejam 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.

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,"

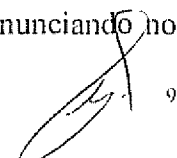
Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2).

Então, 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 e 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 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.

Decadência do direito de pleitear a restituição ou a compensação. Cinco anos a partir do ato que reconheceu a inconstitucionalidade da exação.

A decadência do direito de pleitear a restituição ou a compensação de tributos, assim como no caso da decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, suscita o esclarecimento de dois de seus aspectos: o prazo e o *dies a quo*.

O prazo, a despeito do texto do art. 168 do CTN que estabelece ser este de cinco anos, foi tomado pelo STJ como totalizando dez anos, em vista da aplicação da chamada tese de “cinco mais cinco”. No entanto, nesse Colegiado Administrativo a tese do STJ jamais teve guarida, prevalecendo o prazo de cinco anos, com a qual nos alinhamos, como a interpretação mais de acordo com o conteúdo do art. 168 do CTN. Afastada a referida tese do STJ, torna-se impertinente qualquer consideração sobre a aplicabilidade ao caso da LC 118/05. Os Acórdãos citados ao final irão confirmar a posição do Colegiado Administrativo nesse ponto.

O *dies a quo* em casos de exações julgadas inconstitucionais deve ser tomado como a data de publicação do ato do Senado Federal que retira a norma de incidência do mundo jurídico. Nesse sentido, transcrevemos e adotamos o voto do Conselheiro José Raimundo Tosta Santos no Acórdão 102-47.131:

*“DECADÊNCIA — PEDIDO DE RESTITUIÇÃO — PDV —
TERMO INICIAL — O instituto da decadência decorre da
inércia do titular de um direito em exercê-lo. Deve-se, portanto,
tomar a data da publicação da norma que veiculou ser indevida
a exação como o dies a quo para a contagem do prazo
decadencial*

(...)

*O instituto da decadência decorre da inércia do titular de um
direito em exercê-lo, e encontra regência, no campo tributário,
no próprio Código Tributário Nacional, razão pela qual tenho
por inaplicável, ao presente caso, as disposições do Código*



Civil. A Decadência é fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo, diferentemente da prescrição que atinge a ação que o protege.

Ao efetuar retenções na fonte e incluir as parcelas do PDV na base de cálculo anual do tributo, tanto a fonte pagadora quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Mais: seguiram orientação expressa da administração tributária, sob pena, inclusive, de serem autuados. Entretanto, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, por ato da administração pública, atribuindo efeito erga omnes, que as parcelas recebidas como incentivo ao desligamento voluntário estão fora do campo de incidência do imposto de renda, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente.

No meu sentir, desta forma se homenageiam princípios basilares do direito como o da moralidade, isonomia, boa fé, lealdade, vedação do enriquecimento sem causa e o da segurança jurídica. Do contrário, estar-se-ia disseminando a desconfiança na lei e no Órgão tributário que orientou o contribuinte e a fonte pagadora ao cumprimento de obrigação tributária inexistente.

Nos casos em que os pagamentos indevidos decorrem de situações em que o contribuinte não deu causa (inconstitucionalidade, não incidência tributária), muito melhor e saudável para o sistema é a certeza de que a legalidade será restaurada.

E não poderia ser de outra forma. O lançamento é ato administrativo vinculado à lei. Nesta, encontram-se todos os elementos que compõem a obrigação tributária. O controle da legalidade, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. Constatada a ilegalidade da cobrança do tributo, a administração tem o poder/dever de anular o lançamento e restituir o pagamento indevido.

O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito."

Citado pelo relator do voto acima transcrito tem o Acórdão nº.: 108-05.791 que muito bem expressa à posição que adotamos:

**RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO —
CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA —
INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN -**

O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa



unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida

Outros Acórdãos concluem de forma similar:

Acórdão 201-76641

PIS/FATURAMENTO - BASE DE CÁLCULO - SEMESTRALIDADE - A base de cálculo da Contribuição ao PIS, eleita pela Lei Complementar nº 07/70, art. 6º, parágrafo único ("A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro, a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente"), "o faturamento do mês anterior" permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando a partir desta, "o faturamento do mês anterior passou a ser considerado para a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS". **PRAZO DECADENCIAL** - Aplica-se aos pedidos de compensação/restituição de PIS/FATURAMENTO cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, previsto no art. 168 do CTN, tomando-se como termo inicial a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/1995, conforme reiterada e predominantemente jurisprudência deste Conselho e dos nossos tribunais.

Acórdão 101-94486

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

Acórdão 101-95706

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXERCÍCIO DE 1989/PERÍODO BASE DE 1988 - INCONSTITUCIONALIDADES - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - CABIMENTO DA RESTITUIÇÃO - O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago



12

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 nº 11, de 04 de abril de 1995, do Senado Federal, que suspendeu a execução do citado artigo, conferindo efeitos "erga omnes" à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Recurso provido.

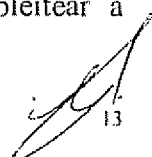
Acórdão 101-95604

RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO – PRESCRIÇÃO - CONTAGEM DO PRAZO - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 168 DO CTN - O prazo fixado para pleitear a restituição de tributos indevidamente pagos é de 5 (cinco) anos, tendo a distinguir o marco inicial de sua contagem tão-somente a forma na qual se exterioriza o indébito. Se o crédito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. No entanto, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema jurídico norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo Ato Administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida. “DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.” (Ac nº CSRF/01-04 577, de 2003).

Dessa forma, no caso em análise, a Resolução do Senado 14 foi publicada em 28/04/1995, é que marca o *dies a quo* da decadência, sendo que esta transcorre até atingir os cinco anos em 27/04/2000. Ou seja, poderia a recorrente efetuar a compensação da contribuição previdenciária recolhida indevidamente sobre pagamentos a autônomos e dirigentes até 27/04/2000. A autoridade fiscal adotou data mais favorável à recorrente, pois adotou como *dies a quo* a data da republicação do Acórdão em 01/12/1995.

Quanto ao limite de 30%, este estava, à época da efetivação da compensação, expressamente previsto no §3º do art. 89 da Lei 8.212/91. O fato de, na época do pagamento indevido, não existir tal limitação não afeta o presente caso, pois, como se sabe, não existe direito adquirido a regime jurídico revogado por lei posterior.

Passamos a enfrentar a questão da decadência do direito de pleitear a compensação em face da existência de limite para que esta se efetive.



13

Para tanto, verificamos que a IN 100/2003 traz em seu art. 228 o seguinte dispositivo:

Art. 228 O prazo final para apresentação de pedido de restituição ou de início da efetivação da compensação de contribuições sociais previdenciárias relativas à remuneração paga a autônomos, empresários e avulsos, foi estabelecido de acordo com os seguintes critérios:

I - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, relativos ao período de setembro de 1989 a outubro de 1991, tiveram por início do prazo prescricional o dia 28 de abril de 1995 (data da publicação da Resolução nº 14 do Senado Federal) e, por término, o dia 28 de abril de 2000;

II - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, relativos ao período de novembro de 1991 a abril de 1996, anterior à vigência da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, tiveram por início do prazo prescricional o dia 1º de dezembro de 1995 (data da republicação da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 1.102/DF) e, por término, o dia 1º de dezembro de 2000.

Como se observa, a IN faz referência ao início da efetivação da compensação, o que nos leva à conclusão que, iniciada a compensação e diante da limitação de 30%, o interessado não teria prazo final para concluir a compensação, ainda que tal prazo ultrapasse o quinquênio do art. 168. A própria presença desse dispositivo numa IN de 2003 reforça a idéia de que oito anos depois do reconhecimento da inconstitucionalidade ainda era possível efetivar uma compensação iniciada antes do prazo final de caducidade.

Assim, no caso em análise, tendo a recorrente iniciada a compensação antes do prazo de caducidade de seu direito, poderá esta continuar a compensação até exaurir seu crédito perante o fisco. *In casu*, a compensação deve ser aceita até 07/2001.

Multa de mora - confisco

O impugnante suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco está 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.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

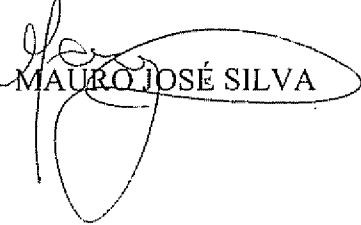
Súmula CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para admitir a compensação, limitada a 30%, para todas as competências objeto do lançamento.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2010


MAURO JOSÉ SILVA