



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 13603.001910/2003-13  
**Recurso nº** 155.521 Voluntário  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - Ex(s): 1998  
**Acórdão nº** 198-00.066  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2008  
**Recorrente** SETEM SERVIÇOS TÉCNICOS DE MONTAGENS E MANUTENÇÃO LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -  
CSLL**

**EXERCÍCIO: 1998**

**NULIDADE**

Estando presentes todos os elementos necessários à formalização do auto de infração (art. 10 do Decreto 70.235/1972), e não havendo qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa por parte da recorrente, merece ser rejeitada a preliminar de nulidade.

**DECADÊNCIA**

A partir da Súmula 8 do STF, a contagem do prazo decadencial para o lançamento da CSLL deve orientar-se pelos dispositivos do CTN, e não mais pelo art. 45 da Lei 8.212/1991.

A extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Não havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pelo art. 173 do CTN, e não pelo art. 150.

**COMPENSAÇÃO DA CSLL COM CRÉDITOS DE PIS**

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados por aquele órgão, mas para isso deve observar as normas vigentes.

A compensação entre tributos de espécies distintas exigia, à época dos fatos, um requerimento - pedido de compensação, pelo

qual a Receita Federal tomava conhecimento do procedimento e examinava o direito de crédito contra a fazenda, o resultado do pretendido encontro de contas, etc.

A suposta compensação, realizada sem observância da forma e do rito próprios, amparada apenas em uma DCTF que, inclusive, indicava vinculações somente a título de pagamento via DARF, não pode caracterizar-se como tal.

#### PAGAMENTO

Não comprovado o pagamento da CSLL vinculado na DCTF, é de se manter a exigência cobrada no auto de infração.

#### TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF - MULTA DE OFÍCIO

A multa de 20% acompanha débitos confessados, constantes de instrumentos hábeis à execução fiscal.

Não tendo o contribuinte fornecido um documento hábil para a inscrição em dívida ativa, e muito menos confessado o débito em questão, a multa cabível é a de 75%, que sempre acompanha os débitos exigidos por meio de auto de infração.

#### MULTA DE OFÍCIO DE 75% E TAXA DE JUROS SELIC - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SETEM SERVIÇOS TÉCNICOS DE MONTAGENS E MANUTENÇÃO LTDA.

ACORDAM os membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencido o Conselheiro João Francisco Bianco e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

  
JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA  
Relator

FORMALIZADO EM 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO FRANCISCO BIANCO e EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



## Relatório

Trata-se de auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do 4º trimestre de 1997, realizado a partir de auditoria interna de DCTF, onde se constatou irregularidades na vinculação de créditos.

De acordo com a Descrição dos Fatos (fl. 23) e com o Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na DCTF (fl. 24), ambas peças da autuação, o fisco apurou a falta de recolhimento de tributo que havia sido declarado em DCTF como pago. Na auditoria interna, os pagamentos não foram localizados.

Instaurado o contencioso, a contribuinte alegou preliminarmente em sua impugnação (fls. 01 a 19) que:

- a descrição dos fatos que consta do Auto de Infração não deixou claro se houve falta de recolhimento de tributo, pagamento a menor ou declaração inexata, em desacordo com a estrita observância da forma, e sem levar em conta as determinações contidas no art. 10, II, do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal;

- portanto, o Auto de Infração é nulo, por omitir os requisitos formais essenciais para sua validade, cerceando o direito de defesa do contribuinte;

- nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como a CSLL, não há que se falar em contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173 do CTN;

- a compensação tributária é uma forma de pagamento do tributo devido, e de conseqüente extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II, do CTN, e assim sendo, está submetida ao disposto no art. 150, § 4º do CTN;

- deste modo, o transcurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador, sem nenhum pronunciamento da Fazenda Pública quanto à homologação, ou não, tem como conseqüência a extinção definitiva do crédito tributário.

Quanto ao mérito, a autuada apresentou os seguintes argumentos:

- a impugnante efetuou recolhimentos a maior da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em razão de ter sido impelida a adotar as normas dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, ambos de 1988, os quais vieram a ser expungidos do mundo jurídico por decisão do Supremo Tribunal Federal e ato do Senado Federal;

- e esses recolhimentos feitos a maior a título de PIS foram levados à compensação com débitos da CSLL;

- o direito à compensação de tributos independe de prévia autorização judicial ou da administração pública, conforme Leis nº 8.383/91 e nº 9.430/96, e somente outra lei pode restringi-lo ou revogá-lo;

- em acatamento às normas regulamentares sobre a matéria, informou ao fisco, por meio das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, as compensações efetuadas, com total transparência de seus atos, e dentro dos estritos limites da legalidade;

- a compensação, por muitas vezes, apresenta-se ao contribuinte como a única via jurídica apta para ressarcí-lo, com menores prejuízos, da diferença a maior dos tributos ilegalmente recolhidos, no caso, o PIS;

- a compensação, contra pagamentos futuros e vincendos do valor do tributo pago a maior, poupa o procedimento legal do precatório, que agravaria ainda mais o prejuízo da impugnante, uma vez que não contempla uma correção monetária imediata e plena, não remunerando os pesados ônus financeiros já suportados;

- certo de que os valores a serem restituídos podem sê-lo através de compensação, não há razão para se restringir o direito da impugnante de o fazer com o próprio PIS, eis que por força das normas contidas nos artigos 66 da Lei nº 8.383/91, 72 e 73 da Lei nº 9.430/96 e no art. 1º do Decreto nº 2.138/97, tal direito há de ser estendido também aos outros tributos arrecadados pela SRF;

- conforme ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, não há oposição a que se faça à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS com outros tributos administrados pela SRF, especialmente a CSLL;

- o artigo 168 do Código Tributário Nacional estabelece o prazo prescricional de cinco anos para se pleitear a repetição de indébito, bem como o dia de início da contagem deste prazo;

- assim, o prazo prescricional de restituição de tributos sujeitos a homologação inicia-se após a homologação, expressa ou tácita, tese corroborada pelo TRF da 4ª Região. Desta forma, é legítima a compensação dos valores pagos a maior desde fevereiro de 1988, face à compensação realizada em outubro de 1997;

- devem ser excluídos do cálculo das cominações os índices indevidamente aplicados, bem como as multas inconstitucionais, porque confiscatórias e ilegais, por inexistência de matéria imponible e dolo, assim como os juros, que devem se limitar à 1% ao mês;

- além disso, a aplicação da sanção exige a presença do dano ao Fisco.

Ao final, a impugnante requereu a anulação do auto de infração.

A DRJ Belo Horizonte/MG, em 10/10/2006, por meio do acórdão 02-12.011 (fls. 50 a 62), considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

*“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Exercício: 1998*

*NULIDADE*

*Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento.*

#### *DECADÊNCIA. PRAZO INICIAL*

*No lançamento por homologação o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, neste caso, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data de ocorrência do fato gerador. Caso não haja antecipação de pagamento, inicia-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

#### *DECADÊNCIA DA CSLL*

*O prazo decadencial no que se refere à Contribuição Social é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.*

#### *DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO*

*Somente se respeitadas as normas vigentes para a sua utilização, o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados por aquele Órgão.*

#### *PAGAMENTO*

*Não comprovado na impugnação o pagamento da CSLL vinculado na DCTF, é de se manter a exigência cobrada no auto de infração.*

#### *MULTA DE OFÍCIO.*

*No caso de lançamento de ofício, o autuado está sujeito ao pagamento de multa sobre os valores do tributo devido, nos percentuais definidos na legislação de regência.*

#### *JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*Os juros de mora, com base na taxa SELIC, encontram previsão em normas regularmente editadas, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade destes atos.”*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 01/11/2006, a contribuinte apresentou em 29/11/2006 o recurso voluntário de fls. 67 a 86, onde reitera os argumentos de sua impugnação, conforme relatado nas páginas anteriores, acrescentando ainda as seguintes alegações quanto à decadência:

- os nobres julgadores entenderam por bem não declarar decaído o direito de cobrança dos débitos em comento, ao argumento de que as normas condizentes aos tributos com lançamento por homologação somente poderiam ser aplicadas no caso de recolhimento do tributo, o que supostamente não teria ocorrido neste caso;

- entretanto, conforme exaustivamente demonstrado na impugnação, os supostos débitos de CSLL foram extintos por compensação. Assim, não há que se falar em não recolhimento;

- a despeito de não ter havido o pagamento em dinheiro, houve a quitação dos débitos com créditos relativos ao PIS, não tendo ficado, portanto, desacobertados os supostos débitos, restando afastada a incidência da norma do art. 173, I, do CTN.

Em relação à compensação com os créditos de PIS, e tendo em vista os fundamentos da decisão da DRJ, a recorrente também apresenta argumentos adicionais, nos seguintes termos:

- o débito de CSLL, ora cobrado, foi devidamente extinto através de compensação, conforme declaração de compensação enviada à SRF à época, que acabou por não ser homologada pela Autoridade Fazendária;

- os julgadores se ampararam tão somente no suposto fato de a Recorrente não ter apresentado Declaração de Compensação ao Fisco;

- entretanto, as normas aplicáveis devem ser aquelas vigentes à época do encontro de contas, e, como se demonstrará, as normas que determinavam a apresentação de Declaração de Compensação são posteriores ao procedimento compensatório realizado pela Recorrente, não sendo possível aplicação retroativa de tais normas posteriores;

- as normas aplicáveis à época do encontro de contas não fazem qualquer menção à necessidade de apresentação de declaração de compensação;

- a lei a ser aplicada ao presente caso é a 9.430/96, sem as alterações introduzidas posteriormente pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

- a razão pelo não acolhimento da compensação realizada pela Recorrente é exatamente o suposto fato desta não ter apresentado requerimento de compensação (DCOMP), conforme determinado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

- mas a Recorrente não apresentou pedido de compensação (DCOMP) pelo simples fato de à época não lhe ser exigida tal obrigação;

- a obrigação exigida pelo fisco surgiu no mundo jurídico em exercício posterior ao da compensação já realizada;

- os nobres julgadores chegam a absurdamente admitir que as cobranças ora questionadas se deram antes que findasse o processo tributário administrativo relativo à compensação, ou seja, houve cobrança de débitos com exigibilidade suspensa;

- além disso, os julgadores se esquivaram de apreciar a questão relativa à compensação, tornando parcial o julgado;

- numa dada parte do julgado, os julgadores dizem que a Recorrente não apresentou Declaração de Compensação (DCOMP). Noutra ocasião, dizem que há Processo Tributário Administrativo não finalizado que analisa a procedência ou não das compensações, ou seja, a cada momento dizem uma coisa, sem segurança naquilo que asseveram;



- ao invés de declararem de ofício a nulidade das cobranças, uma vez que sua exigibilidade deveria estar suspensa, por conta da falta de julgamento do PTA que aprecia as compensações, os esclarecidos julgadores entendem, parcialmente, desconsiderar as normas que estirpariam as cobranças, para favorecer o Fisco;

- a compensação realizada pela Recorrente se deu com base na legislação aplicável à época, a qual, por sua vez, não exigia entrega de requerimentos formais ou de DCOMP, mas exigia tão somente a informação, via DCTF, de que houve tal procedimento.

Quanto à multa de ofício e aos juros de mora, a recorrente acrescenta que:

- a penalidade prevista no art 44 da Lei 9.430/96 apenas se mostra cabível quando o débito não é declarado ou não é pago, e não houve a ocorrência de nenhuma destas duas hipóteses;

- a jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes entende que não cabe lançamento de multa de ofício quando o débito está declarado em DCTF, ainda que não pago no vencimento;

( a cobrança de juros SELIC é ilegal e inconstitucional por três razões: 1ª) não sendo instituída por lei, da sua aplicação decorre aumento de tributo sem lei; 2ª) não possuindo natureza de juros moratórios, mas remuneratórios, é incompatível com os fins do instituto dos juros decorrentes do não pagamento de tributos; 3ª) a legislação ordinária, ao abordar a matéria, invadiu área reservada à lei complementar.

Ao final, a contribuinte requer seja declarada a extinção dos supostos débitos de CSLL, tendo em vista terem decorridos mais de 05 anos da homologação tácita da extinção, via compensação.

Caso esse pedido não seja acolhido, requer a anulação do auto de infração que alberga os supostos débitos de CSLL, uma vez que os mesmos foram extintos via compensação com créditos de PIS em 1997 e 1998.

E ainda requer sucessivamente, caso seja mantido o lançamento, seja decotada a multa de ofício, bem como os juros e correção monetária com base na taxa SELIC.

Este é o relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### Preliminares

Primeiramente, cabe analisar a alegada nulidade por vício de forma. Segundo estabelece o Decreto nº 70.235/1972, são estes os elementos que devem estar contidos nas peças de autuação fiscal:

*"Art 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - A qualificação do autuado;*

*II - O local, a data e a hora da lavratura;*

*III - A descrição do fato;*

*IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."*

Nestes termos, vê-se, pelos documentos de fls. 20 a 28, que não há ausência de nenhum destes elementos, ao contrário do que alega a recorrente.

Ainda em sede de preliminares, também não procede a alegação de nulidade por cerceamento de direito de defesa, conforme previsto no art. 59 do referido decreto.

Isto porque o relatório de fls. 24, uma das peças do auto de infração, fala claramente em pagamento não localizado. Aliás, o próprio nome deste relatório não deixa nenhuma dúvida sobre o fundamento da autuação – “Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na DCTF”, que restaram não confirmados.

Portanto, a falta de confirmação de pagamento caracterizou a “Falta de Recolhimento ou Pagamento do Principal”, conforme indicado na Descrição dos Fatos de fl. 23, não havendo nenhuma margem para dúvida que pudesse prejudicar o exercício do direito de defesa pela contribuinte autuada.

Esse direito, realmente, foi plenamente exercido, como pode ser observado pelo vasto e detalhado conteúdo das defesas apresentadas, tanto da impugnação, quanto do recurso voluntário, ora analisado, o que afasta a alegada nulidade.

Quanto à decadência, cabe registrar que esse ponto está de certa forma vinculado às questões de mérito, que tratam da alegada compensação do débito de CSLL com créditos de PIS.

Aliás, quase todos os argumentos giram em torno desta compensação, inclusive a contagem do prazo decadencial, uma vez que no recurso voluntário a contribuinte alega que teria sim havido pagamento, via compensação, e que estaria, portanto, configurada a hipótese do art. 150 do CTN, e não a do art. 173, para a contagem do prazo decadencial.

Entretanto, antes de adentrar nessa questão suscitada pela recorrente, dois registros precisam ser feitos.

O primeiro é que o Supremo Tribunal Federal aprovou em 12/06/2008 a Súmula Vinculante 8 (publicada em 20/06/2008), declarando inconstitucional o artigo 45 da Lei 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSLL e multas correspondentes. E nos termos do art. 103-A da Constituição, essa súmula alcança também a Administração Pública, que deve, portanto, observá-la.

Deste modo, a análise da decadência desenvolvida adiante será pautada pelos prazos previstos no CTN (artigos 150 e 173), e não pelo prazo do art. 145 da Lei 8.212/1991, por observância da referida Súmula.

O outro registro importante é que adoto o entendimento de que para a aplicação do art. 150 do CTN tem de haver, por iniciativa do contribuinte, a apuração de tributo devido e o pagamento deste, no exato montante em que apurado. E devo explicar o porque deste entendimento.

Conforme o referido artigo 150, que trata do lançamento por homologação, o que se homologa é uma “atividade” do contribuinte, que culmina com o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, a homologação não diz respeito a um pagamento qualquer, feito ao acaso, mas a um pagamento que decorre de uma apuração, realizada a partir das operações intelectivas que estão discriminadas no art. 142 do CTN. É nessa acepção que deve ser entendida a expressão “atividade” constante do art. 150.

E embora sabendo que a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido (art. 142), realizada pelo contribuinte, não produza os mesmos efeitos que o ato de lançamento propriamente dito, que é privativo da administração, não se pode negar que tais operações estão envolvidas na idéia de “atividade” do art. 150, a ser homologada posteriormente, pois não seria razoável que a lei obrigasse o contribuinte a um pagamento qualquer, a um simples ato, sem uma tarefa de apuração prévia, pela qual se configura a idéia de “atividade”.

Além disso, o juízo que se faz de um pagamento em si, visto isoladamente, não é um juízo de homologação (no sentido de aprovação, validação, etc.), mas apenas um juízo de existência (ocorreu ou não ocorreu).

O que se homologa, na verdade, é a correção do pagamento em relação ao crédito tributário. Trata-se, portanto, de um juízo relacional (de validade).

É esta concepção que, a meu ver, fundamenta o tratamento diferenciado para aquele que cumpre com a tarefa prevista no caput do art. 150, tratamento que se manifesta no encurtamento do prazo decadencial para que a fiscalização possa exigir tributo além daquele já apurado e recolhido pelo contribuinte.

Ou seja, não agindo o fisco no prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados do fato gerador), considera-se correta a apuração feita pelo contribuinte, e definitivamente extinto o crédito tributário pelo pagamento anteriormente realizado.

Mas parto do princípio de que antes de se inserir no parágrafo, a situação deve estar primeiramente abrangida pelo caput do dispositivo legal, segundo um juízo de tipicidade para o caso concreto, e não em função apenas do regime de tributação genericamente adotado pela legislação do tributo, conforme defende a conhecida teoria objetiva, também chamada teoria do regime jurídico.

O esclarecimento é relevante, porque para essa teoria objetiva (ou do regime jurídico) a análise da subsunção ao art. 150 do CTN, bem como da decadência prevista em seu § 4º, prescinde da apuração de tributo devido, da existência de pagamento deste tributo, etc.

Contudo, penso que a extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Do que se disse até agora, é importante perceber, então, que o caput do art. 150 do CTN estabelece requisitos (tipicidade) para a inclusão nesta “modalidade de lançamento”, ou melhor, nesta forma de tributação, de onde surgem os seus respectivos efeitos, dentre eles aquele previsto no § 4º (extinção definitiva do crédito pela homologação tácita).

E nesse passo, também é possível vislumbrar outras hipóteses excludentes do art. 150 do CTN, além daquelas também previstas em seu § 4º (Dolo, Fraude e Simulação). Estas outras hipóteses se dão precisamente pelo caput do artigo. Ou melhor, são aquelas situações que não se incluem nele.

Tal interpretação baseia-se, primeiramente, nas fundamentais diferenças quanto aos efeitos jurídicos que decorrem da apuração de tributo a recolher e da situação oposta a esta, ou seja, da apuração de valores negativos (prejuízo fiscal, base de cálculo negativa, saldo negativo de tributo, saldo credor nos tributos não-cumulativos, etc.).

Enquanto que no primeiro caso o contribuinte se apresenta como devedor de tributo, no outro ele se afigura como credor de um direito, situações que são juridicamente bastante distintas, e que se traduzem por efeitos jurídicos também distintos.

De fato, apresentando-se o contribuinte como devedor de tributo, o primeiro e único efeito a se vislumbrar é o prazo que corre contra o fisco para que esse possa exigir valor maior que o já apurado e recolhido pelo contribuinte, ao passo que da outra situação decorrem efeitos variados, dentre os quais se destacam primeiramente as exigências legais contra o contribuinte, para que possa fruir de seu direito (prazo para repetição do indébito, condições para compensação de prejuízos ou de créditos acumulados, etc.).

É nesse segundo contexto, inclusive, que se insere o chamado lançamento sem crédito tributário, previsto no art. 9º do PAF (Decreto 70.235/1972), e realizado para reduzir valores a restituir ou prejuízo fiscal, por exemplo.

O caso que mais ilustra o que se pretende demonstrar aqui é aquele em que na véspera de ocorrer a homologação tácita relativa a um pagamento realizado anteriormente, o contribuinte desconstitui a sua situação jurídica inicial, pela retificação de sua declaração, apurando indébito (valor a restituir), sem que estejam configurados dolo, fraude ou simulação.

Nestas circunstâncias, seguindo-se à risca a teoria objetiva atrás mencionada, e diante do tempo exíguo, nada restaria à fazenda senão restituir o valor pleiteado, posto que para negar a restituição precisaria reverter o procedimento de apuração do indébito, o que demandaria a realização do próprio ato de lançamento, que certamente, quando concluído, já estaria fulminado pela decadência.

Tal entendimento, com efeito, não é razoável. Nesses casos, deve ser dado ao fisco um maior prazo para a apuração do tributo relacionado ao indébito, e esse maior prazo só pode ser aquele previsto no art. 173 do CTN, ou então outro que também seja superior àquele do § 4º do art. 150 do CTN.

Nesse sentido, ressalto que a sistemática atual do processamento de restituição via pedido de compensação (PER-DCOMP) não deixa dúvidas de que nos casos de apuração negativa de tributo, o fisco acaba possuindo um prazo que sempre ultrapassa aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para rever a apuração no período em que o indébito foi gerado, de modo a reduzir, se for o caso, o seu valor.

O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 deixa isso bem evidente:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 3º .....*

*§ 4º .....*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)” (grifos acrescentados)*

Ocorre que, por envolver prazo decadencial, bem como a extinção definitiva de crédito tributário, o art. 150 traz em si uma conclusividade que não admite mitigação, isto é, ou este dispositivo incide plenamente para a produção de todos os seus efeitos (inclusive para que o contribuinte não possa mais solicitar restituição após a homologação tácita, ou, caso a tenha solicitado antes disso, para que o fisco não possa negá-la após o transcurso daquele mesmo prazo), ou não incide.

De fato, por uma questão de coerência sistêmica, a incidência do art. 150 deve blindar o crédito tributário objeto da homologação tácita, afastando a possibilidade de qualquer outra análise e controvérsia posterior sobre o mesmo, tanto pelo fisco, quanto pelo contribuinte. Mas, como visto, há situações em que isso não ocorre.

É forçoso concluir, então, que o art. 150 do CTN não se aplica aos casos em que a análise fiscal vai se iniciar com um juízo sobre pedido de restituição, ou sobre prejuízo apurado. O art. 150, definitivamente, não estabelece prazo para isso, mas sim para as situações em que da atividade desempenhada pelo contribuinte, voltadas à apuração do tributo, resulta valor positivo, ou seja, valor de tributo devido.

E se a lei concede mais prazo ao fisco nos casos em que o contribuinte recolhe valor maior do que apurou como devido, não seria razoável entender que a lei concederia prazo menor para os casos em que o contribuinte nada apura como débito, ou nada recolhe.

Nessa linha de raciocínio, o outro indispensável elemento para a subsunção ao art. 150 do CTN é o pagamento do tributo que foi apurado pelo contribuinte. Tal requisito impõe-se não só pelo que se disse ao longo de todas essas considerações, mas pelo próprio texto do citado artigo:

*"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." (grifos acrescidos)*

Portanto, são essas razões que me levam a concluir que a subsunção a este dispositivo, para efeito inclusive da contagem do prazo decadencial previsto em seu § 4º, não pode prescindir da apuração de tributo devido e de seu respectivo recolhimento, no exato montante em que apurado pelo contribuinte.

Com efeito, a incidência do art. 150, no que diz respeito ao encurtamento do prazo decadencial, exige não apenas uma tipicidade específica (apuração e recolhimento de tributo por parte do contribuinte), mas também a observância do princípio da boa-fé objetiva.



Nestes termos, é que passa a ser relevante o debate acerca da compensação, que foi alegada pelo contribuinte como forma de pagamento do tributo ora exigido, debate ao qual retorno após as devidas digressões.

Cabe frisar que, no caso, não há dúvidas de que o contribuinte se apresentou como devedor de tributo, no caso da CSLL relativa ao 4º trimestre de 1997. O problema é saber se realmente houve o alegado pagamento, pelas vias da compensação.

Para isso, é preciso verificar se essa compensação foi ou não realizada nos moldes previstos pela legislação vigente à época do encontro de contas, que, segundo a linha de argumentação da recorrente, teria ocorrido no próprio vencimento do débito em questão, ou seja, em 31/01/1998.

O primeiro dispositivo legal referente ao tema da compensação, a ser aqui mencionado, é o art. 66 da Lei 8.383, do ano de 1991, com as alterações da Lei 9.069/1995, e que previa a compensação entre tributos e contribuições de mesma espécie:

*“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

*§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.*

*§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.*

*§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

*§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.” (grifou-se)*

Em momento posterior, a Lei 9.430, de 1996, trouxe a possibilidade de compensação entre tributos e contribuições de espécies distintas. É importante transcrever a versão original de seu art. 74:

*“Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.” (grifos acrescidos)*

Estes dispositivos foram regulamentados pela IN SRF nº 21, alterada pela IN SRF nº 73, ambas de 1997, nos seguintes termos:

*“Art. 2º Poderão ser objeto de pedido de restituição os créditos decorrentes de qualquer tributo ou contribuição, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;*

.....

*Art. 5º Poderão ser utilizados para compensação com débitos de qualquer espécie, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, os créditos decorrentes das hipóteses mencionadas no art. 2º, nos incisos I e II do art. 3º e no art. 4º.*

.....

*Compensação entre Tributos e Contribuições de Diferentes Espécies*

*Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.*

*§ 1º A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*§ 2º A compensação de ofício será precedida de notificação ao contribuinte para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, contado da data do recebimento, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.*

*§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no "Pedido de Compensação" de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vincendos, desde que não existam débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte.*

.....

*Compensação entre Tributos ou Contribuições da Mesma Espécie*

*Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento." (grifos acrescidos)*

Vê-se que o art. 74 da lei 9.430/1996, com a redação vigente à época do alegado encontro de contas, exigia, para a compensação de contribuições de espécies diferentes (PIS com CSLL, no caso), requerimento do contribuinte, a ser apresentado conforme o "Pedido de Compensação" de que tratava o Anexo III da IN SRF 21/1997 (art. 12, § 3º).

A recorrente, por sua vez, sustenta que esse encontro de contas foi efetuado pela apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF do respectivo período de apuração do débito.



Compulsando os autos, percebe-se que na DCTF relativa ao 4º trimestre de 1997 (fls. 48), a contribuinte indicou que os débitos estariam extintos por pagamento, e não por compensação, conforme alega. Realmente, a vinculação de créditos deu-se pelo campo “pagamentos”, e não pelos campos “compensações”.

Além disso, não consta dos autos qualquer requerimento de compensação, formalizado por meio do “Pedido de Compensação” segundo o modelo vigente à época, e nem qualquer outro documento nesse sentido.

Definitivamente, a alegada compensação não ocorreu nos modos exigidos pela legislação vigente à época. A contribuinte apenas informou em sua DCTF débitos que teriam sido extintos por pagamentos que na verdade não ocorreram, e tenta no contencioso convalidar esses supostos pagamentos, alegando para isso uma compensação que nunca foi devidamente formalizada.

Nesse passo, também é importante registrar que não existe nenhum PTA (processo tributário-administrativo) relativo à tal compensação, ao contrário do que várias vezes sugere a contribuinte em seu recurso. E não existe PTA de compensação, justamente porque nunca houve um “Pedido de Compensação”.

Portanto, não havendo compensação, também não há pagamento via compensação, e, conseqüentemente, por tudo o que já foi exposto, não havendo pagamento, a situação fática sob exame, para efeito de contagem do prazo decadencial, não se subsume ao art. 150 do CTN, mas sim ao art. 173 deste mesmo código.

Assim, para o fato gerador ocorrido em 31/12/1997, o direito ao lançamento somente se extingue em 01/01/2004, ou seja, cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como o lançamento ocorreu em 18/07/2003, resta prejudicada a alegação de decadência.

### **Mérito**

Toda essa argumentação desenvolvida anteriormente serve também para decidir o mérito, posto que a maior parte da controvérsia gira em torno da existência ou não da compensação alegada pela recorrente.

Pelo já exposto, pode-se afirmar taxativamente que não houve aplicação retroativa das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Como visto, o art. 74 da lei 9.430, desde sua redação original, já exigia requerimento do contribuinte para que fosse realizada a compensação entre tributos e contribuições de espécies diferentes.

Nesse passo, também não houve nenhuma contradição por parte dos julgadores de primeira instância.

Conforme já afirmado, nunca existiu nenhum PTA relacionado à suposta compensação, justamente porque nunca houve um “Pedido de Compensação”. Não há,

portanto, nenhum processo administrativo de compensação em curso, pendente de julgamento, como sustenta a recorrente.

Para ressaltar as tais contradições, o recurso voluntário apresenta várias transcrições e duros comentários acerca do acórdão da DRJ Belo Horizonte. Contudo, todas as críticas são infundadas, haja vista o conteúdo do parágrafo transcrito abaixo (fls. 60), que foi estrategicamente suprimido do contexto das transcrições feitas pela recorrente:

*“Ainda que se considere como **“Pedido de Restituição”** os argumentos utilizados pelo contribuinte em sua impugnação, este não foi, nem tampouco hoje o é, o meio instituído pela legislação de regência para o exercício do seu direito. Cabe esclarecer que, até a edição da MP 66, de 2002, o Pedido de Restituição, e o Pedido de Compensação estavam normatizados pela IN SRF 21 e 73 de 1997, que atribuiu competência para análise e execução destes procedimentos à DRF de jurisdição do contribuinte.” (grifos acrescidos)*

É importante destacar que o procedimento de compensação demanda não apenas uma forma própria para a sua implementação, mas também um rito próprio, que se inicia sempre no nível das Delegacias da Receita Federal, e não pelas Delegacias de Julgamento.

Nesse sentido, todas as observações da DRJ tiveram o escopo de esclarecer ao contribuinte que este poderia formalizar seu “pedido de compensação”, tanto com o débito constante do presente auto de infração, quanto com qualquer outro, mas desde que observadas as normas vigentes à época deste pedido (a ser apresentado, caso queira), de acordo com a forma e o rito próprios, o que não poderia se dar por meio de uma peça de impugnação.

Contudo, diante disso, entendeu a contribuinte que a DRJ estava não apenas aplicando retroativamente as normas procedimentais das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mas também se recusando a analisar essa suposta compensação de créditos de PIS com débito de CSLL.

Que fique claro desta vez. O órgão julgador de primeira instância não aplicou nenhuma norma de forma retroativa, e nem deixou de julgar a tal compensação, até porque não há até o momento, nem nunca houve, qualquer processo relativo a “pedido de compensação” apresentado pela contribuinte, muito menos que esteja pendente de julgamento.

Assim, conclui-se que o débito de CSLL ora exigido realmente não foi pago, nem por meio de um recolhimento convencional - DARF, nem pela alegada compensação com créditos de PIS.

Quanto à multa de ofício, o primeiro ponto a ser examinado é o fato de o débito ter sido declarado em DCTF.

Nesse sentido, cabe registrar que não só é entendimento do Conselho de Contribuintes, mas também uma determinação da própria Receita Federal, instituída por meio de suas Instruções Normativas (vide IN RFB nº 786, de 19/11/2007), que os débitos declarados em DCTF devem ser enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos, incluindo-se, entre eles, a multa de mora de 20%.

Ou seja, a situação normal, já de longa data, é que os débitos declarados em DCTF não sejam lançados em auto de infração, e também não estejam acompanhados da multa de ofício de 75%.

Contudo, não podemos deixar de observar que o presente auto de infração foi lavrado na vigência plena do art. 90 da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que assim dispunha:

*“Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.” (grifos acrescidos)*

Nessa época, portanto, as DCTF só constituíam-se como confissão de dívida e instrumento hábil à execução fiscal pelos valores de saldo a pagar. As diferenças apuradas em decorrência das vinculações realizadas pelo contribuinte tinham que ser lançadas de ofício, por meio de auto de infração. Do contrário, a União não disporia de instrumento para promover a cobrança.

Posteriormente, com a edição da lei 10.833/2003 (art. 18), foi reduzido o âmbito de abrangência do referido art. 90, de modo que a DCTF voltou a configurar confissão de dívida em relação a todo o seu conteúdo.

*“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.”*

Essa alteração permitiu que os débitos constantes de DCTF, tanto os consignados pelos valores brutos, quanto pelos saldos a pagar, voltassem a ser cobrados/executados pela própria DCTF, com a multa de 20%, sem a necessidade de lavratura de auto de infração.

Tal fato aponta, em princípio, para a aplicação da retroação benigna, uma vez que, nos dias de hoje, o débito, por estar declarado em DCTF, seria cobrado com multa de 20%, e não com a multa de 75%.

Mas é importante lembrar que a retroatividade benigna tem lugar quando uma mesma infração passa a ser menos apenada pelo Direito. E no caso em exame, a situação-fática não é idêntica, e nem mesmo equivalente à de um débito atualmente declarado em DCTF.

Se nos dias de hoje a DCTF é uma confissão de dívida, na totalidade das informações que apresenta, na época dos fatos, não era assim. A DCTF não produzia o mesmo efeito, embora sua designação e sigla não tenham sido modificadas de lá para cá.

Naquela época, a declaração, nos moldes como apresentada pela contribuinte, não constituía confissão de dívida. Tanto era assim, que a Lei ordenava que fosse realizado o lançamento de ofício, com a respectiva multa de 75%, que sempre acompanha este lançamento.

Cabe aqui observar que na DCTF de fl. 48, o saldo a pagar da CSLL aparece como zero, o que demonstra que esta declaração, de fato, não poderia servir como instrumento de cobrança.

Por outro lado, é importante registrar que nos dias de hoje a multa de 20% acompanha débitos confessados, constantes de instrumentos hábeis à execução fiscal, ao passo que o débito aqui exigido nunca representou confissão, muito pelo contrário. Tanto o é, que impulsionou o contencioso administrativo até essa segunda instância.

Portanto, o referencial atual (débito declarado em DCTF) não serve para a aplicação da retroatividade benigna. As situações são bem distintas.

O Contribuinte não confessou o débito, pois está até hoje contestando a sua cobrança, e também não forneceu um instrumento hábil para a inscrição em dívida ativa, uma vez que foi necessário a lavratura de auto de infração.

Assim, há que ser mantida a multa de 75%.

No que toca à alegação da Recorrente sobre o efeito de confisco da multa de ofício, cujo acolhimento implicaria no afastamento de norma legal vigente (art. 44, I, da Lei 9.430/96), por inconstitucionalidade, cabe ressaltar que falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, como já dito pelo órgão julgador de primeira instância. A competência para apreciação dessa matéria é exclusiva do poder judiciário.

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar norma legal por vício de inconstitucionalidade.

O mesmo se pode dizer da aplicação da taxa “Selic”. Não compete a esse órgão administrativo de julgamento afastar a aplicação de norma legal em pleno vigor.

O art. 161, “caput”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...*, e no seu parágrafo primeiro determina que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

Portanto, a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser definida em percentual diferente de 1%. Basta que uma lei ordinária assim determine.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

*“Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos*

*fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

...

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

*E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabelece que:*

*“§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

Deste modo, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas, não lhe cabendo a apreciação da alegada inconstitucionalidade ou ilegalidade da taxa SELIC.

Apenas vale frisar que essa mesma taxa de juros é garantida aos contribuintes nos casos de restituição de indébitos. O tratamento, portanto, é isonômico, ou seja, tanto vale para a cobrança, quanto para a devolução de valores, o que reforça a justeza de sua aplicação.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 2008.

  
JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA