



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

Processo nº 10183.004832/2001-47
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3401-002.165 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria OMISSÃO. DECADÊNCIA REVISADA DE OFÍCIO.
Embargante BERTO S/A
Interessado BERTO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/07/1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE RELATÓRIO E VOTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO.

Constatada contradição no julgado, por informar no voto períodos de apuração diferentes dos mencionados no voto, quando analisada a decadência requerida no recurso voluntário, cabe retificação por meio de embargos de declaração.

OMISSÃO. COMPLEMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO.

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos para sanar omissão e apreciar matéria não julgada no acórdão embargado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/1996

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS e da Cofins é de cinco anos, nos termos do CTN.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DATO DO FATO GERADOR. CTN, ART. 150, § 4º. STJ. RECURSO REPETITIVO.

Consoante interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo, a ser reproduzida no CARF, conforme o art. 62-A, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário ofício é contado da ocorrência do fato gerador, nos termos

do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, quando efetuado o pagamento antecipado exigido nesse artigo. A contagem a partir do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, estipulada no art. 173, I, do CTN, é reservada à hipótese em que a lei não prevê o pagamento antecipado ou quando, a despeito da previsão legal, não ocorre tal pagamento.

PAGAMENTO DA COFINS EM ATRASO DESACOMPANHADO DO JUROS INCIDENTES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO POSTERIOR AO RECOLHIMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE À COFINS JÁ RECOLHIDA. CABIMENTO DE EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS DE MORA.

Quando o contribuinte recolher a COFINS desacompanhada dos juros moratórios incidentes, não há a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN. Contudo, em razão da extinção do crédito tributário da COFINS pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN, no auto de infração poderão ser exigidos somente a multa e juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em acolher os Embargos de Declaração no Acórdão nº 203-11.346 para sanar a omissão e a contradição reconhecidas e, com efeitos infringentes, cancelar os períodos de apuração anteriores a novembro de 1996 em face da decadência revisada de ofício. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator) e Odassi Guerzoni Filho, que não admitiam quanto à omissão. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça.

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS - Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS – Relator

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA – Relator-Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

Trata-se dos Embargos de Declaração de fls. 261/264, interpostos tempestivamente pelo contribuinte no Acórdão nº 203-11.346 (fls. 239/243).

Alega o Embargante duas omissões no julgado.

A primeira, porque teria desprezado a alegação sob o título “Da postergação do pagamento” (refere-se ao item 3.2.1 do Recurso Voluntário, fls. 191/192), tendo cuidado, tanto no relatório quanto no voto, apenas do aspecto “venda para entrega futura”.

A segunda, por ter deixado de considerar parte dos períodos de apuração cuja decadência foi requerida, já que a peça recursal menciona os meses entre janeiro e outubro de 1996, mas o voto menciona apenas janeiro e fevereiro de 1996 (ver trecho do voto na fl. 243, sob o título “II — Período de Apuração Janeiro e Fevereiro de 1996: Decadência”).

É o relatório.

Voto Vencido

O Embargante aponta dois vícios no Acórdão, ambos tidos por ele como omissões, mas verifico haver apenas uma contradição, quando tratada a decadência.

Para retificação dessa contradição, cabe admitir os Embargos. Antes, cuidando da primeira omissão apontada, para mim inexistente.

Consistiria a primeira omissão, segundo o Embargante, na ausência de consideração pelo item 3.2.1 da peça recursal. No referido item a então Recorrente alega o seguinte (fl. 191):

3.2.1. Da postergação do pagamento

(...)

Preambularmente, ratifica que a incongruência sobre a qual reside o lançamento discutido está no fato de se validar como base de cálculo a receita que teria obtido com a emissão de notas fiscais de venda antecipada (em dezembro de 1997), quando a entrega dos produtos só foi efetivada em janeiro e fevereiro de 1998, oportunidade em que promoveu, espontaneamente, o recolhimento das contribuições a COFINS (item 3.2, retro).

Tendo-se presente, então, o adimplemento integral do débito citado, mesmo que em período imediatamente posterior ao fato gerador que o originou - configurando hipótese clara de "postergação do pagamento" -, impõe-se reconhecer que sobre as parcelas objeto do lançamento, cabe, tão-somente, a cobrança dos encargos legais consoante disciplina o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, item 6.2, in verbis:

A alegação constante desse item foi considerada tanto no relatório quanto no voto, como demonstram os seguintes trechos (fls. 241, parte do relatório, e 243, item III do voto, com negritos acrescentados):

Em relação ao período de apuração de dezembro de 1997, sustenta que não houve qualquer irregularidade, vez que naquele período as notas que embasaram a cobrança se referiam a

vendas futuras, que efetivamente tiveram a incidência da contribuição quando do ingresso da receita em janeiro e fevereiro de 1998.

(...)

III — Incidência da COFINS sobre Vendas Futuras.

Quanto às vendas futuras, não estando a contribuinte no tocante a apuração do seu imposto de renda pelo regime de caixa, entendo que o PIS/COFINS incide no momento da emissão da fatura e não apenas quando do futuro pagamento da mesma.

Tanto o relatório e o voto são sucintos, mas consideraram, sim, a alegação sobre a postergação de pagamentos, referente ao mês de dezembro de 1997, como destacado acima.

Em relação à segunda omissão, vejo mais contradição do que omissão. É que o relatório do Acórdão menciona corretamente o período de janeiro a outubro de 1996, ao dizer da alegação de decadência, tal como requerido no Recurso Voluntário. Assim, a incongruência do voto, ao dizer “Janeiro e Fevereiro”, até parece um erro material, que de todo modo pode ser corrigido por meio dos presentes Embargos. Além disso a decadência carece ser revisada de ofício.

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como, aliás, já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

O Acórdão embargado interpretou que o prazo para lançamento era de dez anos, à luz do art. 45 da 8.212, de 1991, mas como se sabe o STF julgou ser inconstitucional esse dispositivo, editando em seguida a Súmula Vinculante nº 8, de 2008. Por isso deve ser aplicado o prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional: cinco anos (em vez de dez anos, como previa a Lei nº 8.212, de 1991).

Quanto ao termo inicial desse prazo, julgados repetitivos do STJ consideram que, inexistente o pagamento antecipado de que trata o art. 150 do CTN, é o primeiro dia do ano seguinte, tal como previsto no art. 173, I, do mesmo Código. Em caso contrário, de pagamento antecipado (esta a situação destes autos), o prazo é contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Tendo havido pagamentos antecipados, como informado na autuação (ver planilha “PAGAMENTOS”, elaborada pela fiscalização, fls. 34/35), o prazo decadencial de cinco anos é contado da ocorrência de cada fato gerador. E como a ciência do Auto de Infração se deu em 07/11/2001 (fl. 04), estão decaídos os fatos geradores anteriores a novembro de 1996 (ou até outubro de 1996, como prefere dizer a Recorrente, ora Embargante).

Ressalvo aqui a minha interpretação, que prevaleceu por maioria neste Colegiado até as reuniões anteriores ao mês de fevereiro de 2011. Para mim o *dies a quo* deve ser contado sempre da ocorrência do fato gerador, tenha havido ou não a antecipação de pagamento exigida referida no art. 150 do CTN.

Importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento

antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Lembro o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **tudo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento**...”), não para dizer de sua homologação. Esta se refere à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”).

Feita a ressalva quanto ao meu entendimento particular, curvo-se à posição contrária do STJ, levando em conta o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, que dispõe o seguinte:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes

A questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário de ofício nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN), foi decidida pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733-SC, julgado sob o regime de recurso repetitivo, com a ementa seguinte (negrito acrescentado):

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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

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

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

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

(STJ, Primeira Seção, REsp 973.733-SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/8/2009, unânime).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, acolho em parte os Embargos de Declaração no Acórdão nº 203-11.346 para eliminar a contradição entre o relatório e o voto e, de ofício, com efeitos infrigentes julgar decaídos os períodos anteriores a novembro de 1996.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

Voto Vencedor

Apesar da admiração pelo notável saber do Conselheiro Relator *ad hoc*, dele ousou discordar no tocante à omissão quanto à matéria da postergação do pagamento do mês de dezembro de 1997.

Muito embora o Relator *ad hoc* tenha entendido que a matéria da postergação do pagamento estava enlaçada à matéria da incidência sobre venda futura e que, portanto, foi apreciada em conjunto, penso de forma diversa. As duas matérias suscitadas no Recurso Voluntário relativas ao mês de dezembro de 1997 tinham objetivos diferentes: quando levantou a alegação de vendas futuras, o objetivo da Recorrente era ver o lançamento de ofício totalmente extinto, haja vista o suposto cumprimento da obrigação principal no momento correto. Alternativamente a essa alegação, a Recorrente, ora Embargante, ventilou a matéria da postergação, cujo objetivo era afastar o lançamento da COFINS para que se mantenassem somente os juros e a multa em decorrência do atraso.

Assim sendo, a Recorrente tem razão quanto à existência da omissão apontada, o que leva ao acolhimento dos embargos para supri-la.

Constatada a omissão, passo a analisar a matéria.

Primeiramente cabe esclarecer que em nenhum momento foi contestado o recolhimento da COFINS do mês de dezembro de 1997 em janeiro e fevereiro de 1998. Portanto, presume-se que o recolhimento realmente ocorreu.

Cabe razão à Recorrente quando alega que, como houve pagamento, ainda que em atraso, deve ser exigido somente os juros e a multa. Isso porque o pagamento extingue definitivamente o crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN. Por essa razão, no momento do lançamento de ofício, a autoridade fiscal deveria ter constituído o crédito, conforme estabelece o art. 142, do CTN, mas, somente do crédito existente. Como o pagamento da COFINS já tinha sido efetuado antes da lavratura do auto de infração, não existia mais crédito da COFINS a ser constituído pelo lançamento de ofício.

Outrossim, muito embora o recolhimento tenha ocorrido antes do lançamento de ofício, ele não foi acompanhado dos juros de mora incidentes, razão que afasta a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN.

Nessa linha, como ocorreu o recolhimento em atraso desacompanhado dos juros, cabe o lançamento somente dos juros e da multa de ofício.

Ex positis, divirjo do voto do Conselheiro *ad hoc*, para acolher os embargos de declaração quanto à omissão relativa à matéria da postergação do recolhimento do mês de dezembro de 1997, para sanar a omissão e apreciar a matéria. No mérito, aplico os efeitos infringentes aos Embargos Declaratórios, a fim de que seja afastado o lançamento da COFINS e mantenha-se no auto de infração somente a multa e os juros moratórios.

É como voto.

Jean Cleuter Simões Mendonça