



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

Processo nº 10680.004161/2005-37
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3101-001.350 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria COFINS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado COLÉGIO NOSSA SENHORA DE NAZARÉ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Cabe recurso de Embargos de Declaração para sanar contradição, omissão e obscuridade de Acórdão.

DECADÊNCIA. COFINS. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. O prazo para o Fisco constituir o crédito tributário de tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contado do fato gerador do tributo, art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação do pagamento, mas quando não houver o prazo decadencial passa a ser contado com fundamento do art. 173, inciso I, do CTN, nos termos da jurisprudência pacificada pelo STJ.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROVIDOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento aos embargos de declaração, com efeitos infringentes, para suprir a omissão quanto à decadência.

Henrique Pinheiro Torres Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram do julgamento os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Rodrigo Mineiro Fernandes (Suplente), Leonardo Mussi da Silva (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado contra a instituição de ensino Colégio Nossa Senhora de Nazaré, visando a cobrança de COFINS referente aos períodos de 02/1999, 03/1999, 04/1999, 05/1999, 06/1999, 07/1999, 09/1999, 10/1999, 11/1999 e 12/1999, sob o fundamento que a Recorrente não possui os requisitos previsto no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 para benefício da imunidade do artigo 195, §7º da Constituição Federal de 1988.

O Acórdão nº 3101000.924, de 10/11/2011, que julgou, por unanimidade, parcialmente provido recurso voluntário – para excluir da base de cálculo da Cofins as parcelas diferentes de venda de mercadorias, venda de serviços ou venda de mercadorias e serviços, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/1999

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98.

É inconstitucional o alargamento da base de cálculo instituído pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme julgamento proferido em sede de repercussão geral nos autos do RE nº 585235 pelo Supremo Tribunal Federal.

COFINS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE.

É requisito essencial para benefício da imunidade de COFINS prevista no artigo 195, §7º da Constituição Federal, a observância dos requisitos previsto nos incisos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. No caso, a ausência de que não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social CEBAS.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO

Quando da formalização do Acórdão foi verificado que se deixou de levar a discussão no plenário uma das matérias alegadas, a decadência, sendo que não foi apreciada no voto condutor do acórdão, quando foram opostos Embargos de Declaração .

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo e conter a alegada omissão, qual seja o transcurso do prazo decadencial.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo¹ por conta da incúria de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens⁴ enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Apesar de estar edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, no que concerne à prescrição, uma vez que a extinção se dá de forma indireta, isto é, ao perder o direito à ação o direito substantivo indiretamente perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverteu acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

¹ Utilizo o termo “potestativo” no sentido de “potestade pública” nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, *apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

⁵ *Causalidade e Relação no Direito*. 2ª ed. Saraiva, 1989.

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda.

Assim, diante das considerações acima, passo a análise da questão de mérito, para verificar o termo inicial do prazo decadencial de COFINS.

No caso em apreço, a decisão proferida pela DRJ afastou a alegação de decadência com base no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que estabelecia o prazo de 10 anos de decadência para as contribuições sociais.

Por ser a decadência e prescrição matéria reservada à Lei Complementar, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8⁷, que declarou inconstitucional os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Posteriormente, ambos os dispositivos foram revogados pela Lei Complementar nº 128/2008.

Declarado inconstitucional os dispositivos da Lei Federal, deve-se estabelecer os dispositivos que prescrevem o prazo decadencial, qual seja, os dispositivos do Código Tributário Nacional, sendo o §4º do artigo 150 para os lançamentos por homologação, e o artigo 173, I para os lançamentos de ofício.

Uma coisa que não se discute, qualquer que seja o foro, é a modalidade de lançamento das Contribuições Sociais, dentre elas o PIS, a CSLL, a CIDE, e como no presente caso o COFINS. Todas são contribuições cuja modalidade de lançamento se dá pela sujeição à homologação, nos termos prelecionados pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

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.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado

⁶ *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

⁷ Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: [...]

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

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.

O §4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, dispõe que, nos casos de lançamento por homologação, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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”.

Nota-se que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, tem como termo inicial a ocorrência do fato gerador da COFINS, e o prazo de 05 (cinco) anos.

Apesar de ter este entendimento, regimentalmente estou obrigado a decidir a questão da decadência nos termos das decisões repetitivas do Superior Tribunal de Justiça, cujo Recurso Especial 1120295/SP, que firmou entendimento de que a ausência de declaração e pagamento desloca o prazo decadencial do tributo sujeitos ao lançamento por homologação para o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, cujo termo inicial tem início no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTOS DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis:

"Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor." 3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco." 6. Consequentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte

excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Consequentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010)

Como no presente caso a autuação visa a cobrança de COFINS referente aos períodos de 28/02/1999 a 31/12/1999, o termo inicial do prazo decadencial ocorreu para cada período de apuração no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 1º/01/2000, sendo possível a constituição do crédito tributário até do último período ocorreu em 31/12/2004. Tendo em vista que a notificação do Auto de Infração se deu em 28/03/2005, conclui-se que os débitos dos fatos geradores ocorridos até 30/11/1999, estão decaídos, restando apenas o período de apuração de 31/12/1999, pois o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado ocorreu em 2001, portanto dentro do prazo para realizar o lançamento.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO aos Embargos de Declaração para suprir a omissão e, ao apreciar a questão da decadência, dar efeito infringente ao Acórdão recorrido para excluir os períodos de apuração decaídos.

Luiz Roberto Domingo - Relator