



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

Processo n° 11065.000225/95-90
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3401-002.279 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria OMISSÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS ANTECIPADOS.
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado SATIPEL INDUSTRIAL S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/1992 a 31/10/1994

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAR O ACÓRDÃO.

Constatada omissão no julgado, por não verificar a existência de pagamentos antecipados na análise da decadência, cabe acolher os embargos de declaração para complementá-lo, concedendo-se-lhes efeitos infringentes porque a eliminação da omissão implicou em alteração do resultado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/1992 a 30/11/1993

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF N° 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal n° 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei n° 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 DEPÓSITO. DATA DO FATO GERADOR. CTN, ART. 150, § 4°. 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 n° 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 4° do art. 150 do CTN, quando efetuado o pagamento antecipado exigido nesse artigo. A mesma interpretação é aplicada na

situação de depósito, judicial ou administrativo, e ainda que parcial, por restar impossibilitada a exigência do pagamento no montante correspondente.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PRIMEIRO DIA DO ANO SEGUINTE. CTN, ART. 173, I. 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 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 não ocorre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração no Acórdão nº 3401-001.644, e com efeitos infringentes reconhecer a decadência apenas dos fatos geradores até novembro de 1993, nos termos do voto do Relator.

Júlio Cesar Alves Ramos – Presidente

Emanuel Carlos Dantas De Assis – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Clauter Simões Mendonça, Robson José Bayerl (Suplente), Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

Trata-se dos Embargos de Declaração de fls. 421/422, interpostos tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Acórdão nº 3401-001.644 (fls. 416/420, equivalentes às fls. 427/431 na numeração do escaneamento), este prolatado em declaratórios anteriores, da contribuinte.

Atenta à decadência declarada de ofício no Acórdão dos embargos anteriores, a douta Procuradora da Fazenda Nacional alega omissões e contradições no julgado.

Aponta, primeiro, não ter sido considerada a ciência do lançamento, que teria ocorrido em 10/02/1995, conforme a fl. 04 dos autos. Sendo assim não teria ocorrido decadência, seja pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, seja pela do art. 173, I, do mesmo Código (os fatos geradores do auto de infração vão de 01/06/1992 a 31/10/1994).

E segundo, nova contradição e omissão, por inexistir comprovação de pagamento parcial em todas as competências até agosto de 1994 (o Acórdão nº 3401-001.644 julgou decadidos os fatores geradores até esse mês).

Alega que a jurisprudência consolidada do CARF é pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN tão-somente diante da existência de pagamento antecipado.

Requer, ao final, o provimento dos Embargos para se afastar a decadência.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Verifico contradição no Acórdão nº 3401-001.644, no que o voto afirmou haver pagamento antecipado sem observar que em alguns meses dos fatos geradores julgados decaídos (até agosto de 1994) dá-se o contrário, como apontado pela Embargante e demonstrado mais adiante. Daí o recebimento.

Quanto ao outro vício, relativo à data de ciência do auto de infração, inexistente. É que tal ciência não se deu em 10/02/1995, mas em 29/09/1999. A Embargante, ao se reportar à fl. 04 dos autos, desprezou que o auto de infração dessa página é o inicial, depois complemento por um segundo lançamento que trouxe mudança de critério jurídico e, por isso, foi tido como novo. Assim já considerou a DRJ, inclusive, quando no seu acórdão dá conta dos dois lançamentos e considera o seguinte (fls. 236 e 238, com negrito acrescentado):

RELATÓRIO

A interessada acima qualificada impugna (fls.17/20 e 225/233), tempestivamente, o Auto de Infração de fls. 04, retificado a fls. 54, lavrados em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base nos Livros Registro de Apuração do IPI, a falta/insuficiência de recolhimentos a título de Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS, referente aos períodos de apuração junho/1992 a outubro/1994.

2. Tendo sido efetuado o lançamento original, com base nos Decretos-Leis n.º 2.445/1988 e 2.449/1988 e estes terem sido suspensos pela Resolução do Senado n.º 49/1995, uma vez que o STF declarou-os inconstitucionais (RE n.º 148.754-2/93), o processo foi remetido à Delegacia de origem, para a adequação necessária, com vistas ao Parecer MF/COSIT/DIPAC n.º 156/1996. Disso resultou sua retificação, pelo Auto de Infração de fls.54, já que a primeira lavratura havia se dado sob a égide de dispositivos legais declarados inconstitucionais.

(...)

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

*16. O Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC 156/96 determina que, no âmbito dos processos em julgamento nas DRJ, seja retificado de ofício o lançamento, refazendo os cálculos de acordo com a legislação anterior, **cientificando-se o contribuinte da alteração e reabrindo-se o prazo para impugnação, nos termos da resposta aos quesitos constantes da sua alínea "g".***

A data de ciência a ser empregada para fins da decadência, então, é a do segundo lançamento (ou auto de infração complementar), que conforme a fl. 54 é 29/09/99. Esta foi devidamente considerada no Acórdão ora embargado (o de nº 3401-001.644, relativo aos embargos anteriores, da contribuinte).

Doravante cuida de complementar o Aresto, verificando os pagamentos antecipados em cada um dos períodos de apuração julgados decaídos (até agosto de 1994) e concluindo pela necessidade de efeitos infringentes aos presentes Embargos.

Conforme a DEMONSTRAÇÃO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS (fls. 58/59; ver também cópias de guias de depósitos judiciais e de DARF, fls. 27/32), somente nos fatos geradores de 09/92 a 02/93 e 09/94 é que teria havido pagamento antecipado (ver “Valor Pago”), sendo que a partir do período de apuração 09/94 não interessa analisar porque, independentemente da existência de pagamento, não seria atingido pela decadência em face do prazo de cinco anos.

Referido DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO está em consonância com o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO de fls. 60/61 (ver “(-) Valor Recolhido”), mas as fls. 22/32 contêm cópias de guias de depósitos judiciais e de DARF, informando o seguinte:

- a existência de depósitos judiciais referentes aos períodos de apuração 03/93, 04/93, 06/93, 08/93, 10/93, 02/94 e 08/94 (PA manuscritos, efetuados, respectivamente, em 04/93, 05/93, 07/93, 09/93, 11/93, 03/94 e 09/94, sendo que a partir do período 09/94 não interessa a análise porque, mesmo contando-se do fato gerador, não teria havido decadência, já que a ciência da autuação se deu em 29/09/99);

- pagamentos referentes aos períodos de apuração 09/92, 10/92, 11/92, 03/93, 04/93, 06/93, 08/93, 10/93, 11/93, 02/94 e 08/94

Assim, levando-se em conta, além da DEMONSTRAÇÃO DE IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS de fls. 58/59, as cópias de fls. 22/32, é possível afirmar que não houve nem depósito judicial nem recolhimento antecipado correspondente aos fatos geradores 05/93, 07/93, 09/93, 12/93, 01/94, 03/94, 04/94, 05/94, 06/94 e 07/94.

Dentre esses meses sem pagamento antecipado, mesmo com o deslocamento para o ano seguinte os fatos geradores até 11/93 estão decaídos, já que do termo inicial, em janeiro de 1994, até 29/09/99 (data da ciência do auto de infração complementar), o intervalo de cinco anos foi ultrapassado.

Diferentemente ocorre com os fatores geradores de 12/93, 01/94 e 03/94 a 07/94. O primeiro só podia ser lançado a partir de janeiro de, já que o termo inicial da decadência se desloca para janeiro de 1995 e, em consequência, em 29/09/99 o prazo de cinco anos não havia sido ultrapassado. Estes períodos de apuração não estão decaídos, por se lhes aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, em face da inexistência de pagamento antecipado.

Como já dito no Acórdão embargado, de nº 3401-001.644, no trato da decadência cabe, primeiro, aplicar a súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 8/2008¹, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91 e por isto o prazo decadencial é dado pelo CTN, sendo então de cinco anos. E segundo, aplicar os julgados repetitivos do STJ, pelos quais o início da contagem, inexistente o pagamento antecipado de

¹ São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

que trata o art. 150 do CTN, é o previsto no art. 173, I, do mesmo Código, ou seja, o primeiro do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O meu entendimento pessoal, que prevaleceu por maioria neste Colegiado até as reuniões anteriores ao mês de fevereiro de 2011, é o de que o termo inicial ou *dies a quo* do prazo decadencial 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 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, por oportuno, 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 refere-se 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 imponíveis 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).

Como no caso destes autos não foram realizados pagamentos antecipados no tocante aos fatos geradores de dezembro de 1993 a agosto de 1994, impõe-se replicar para esses meses a interpretação do STJ e contar o prazo decadencial a partir do ano seguinte aos dos fatores, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Ressalto estar considerando que depósito judicial serve como se fosse pagamento antecipado, para fins da contagem do prazo decadencial a contar do fato gerador.

Quanto à equiparação do depósito judicial ao pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN, para fins da contagem da decadência, deve ser admitida porque, feito o depósito, descabe exigir o pagamento correspondente. Ainda que o depósito, judicial ou administrativo, seja parcial, por restar impossibilitada a exigência do pagamento antecipado no montante correspondente a decadência é contada da ocorrência do fato gerador, como previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Neste sentido, além do REsp 895.604-SP, já mencionado pela douta Procuradora Embargante, mais o seguinte julgado da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (negrito acrescentado):

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado

pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito" (Leandro Paulsen, "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. Embargos de divergência não providos.

(STJ, Primeira Seção, EREsp 898992/2007/0122647-6 Relator Min CASTRO MEIRA Data do Julgamento 08/08/2007, unânime).

Conforme os fundamentos acima, e porque a ciência do lançamento (refiro-me ao auto de infração complementar, ressalto mais uma vez) se deu em 29/09/1999, estão decaídos os fatos geradores até 12/93 e os correspondentes aos meses 12/93, 01/94 e 03/94 a 07/94.

Pelo exposto, admito os presentes Embargos de Declaração e os acolho parcialmente para, com efeitos infringentes, reconhecer a decadência dos fatos geradores de junho de 1992 a novembro de 1993, dezembro de 1993, janeiro de 1994 e de março de 1994 a julho de 1994, alterando o item I do resultado do Acórdão original, sob o nº 203-09.014 (ver fl. 363), que no mais continua sem modificação após os presentes Embargos, da PFN, e os anteriores, da contribuinte.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

Processo nº 11065.000225/95-90
Acórdão n.º **3401-002.279**

S3-C4T1
Fl. 428

CÓPIA