



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.001851/2001-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.011 – 3ª Turma
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria COFINS
Recorrente CBF - COMPANHIA BRASILEIRA FACTORING FOMENTO
COMERCIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/11/1998

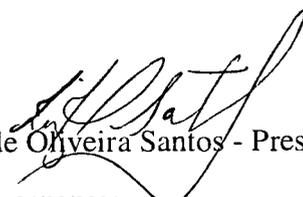
SÚMULA VINCULANTE Nº 08. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 150, § 4º, DO CTN. VINCULAÇÃO DOS CONSELHEIROS DO CARF ÀS DECISÕES PROFERIDAS PELO STF EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 62-A DO NOVO REGIMENTO INTERNO DO CARF (PORTARIA 249/2009).

A Súmula Vinculante nº 8, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, respaldou o entendimento do STF de que o artigo 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional. O direito da fiscalização constituir o crédito tributário referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação que tenham sido declarados e pagos decai, conforme o julgamento do recurso especial representativo de controvérsia de nº 973.733, em 5 (cinco) anos a contar do exercício seguinte ao fato gerador, em conformidade ao que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso especial, para reconhecer a decadência do período de apuração até agosto/1996.


Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto



Nanci Gama Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Antônio Lisboa Cardoso e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face ao acórdão de nº 201-79.169 proferido pela Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, que, (i) por unanimidade de votos rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de MPF-D, bem como rejeitou a preliminar de decadência; e (ii) por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário para incluir na base de cálculo da Cofins as receitas oriundas das operações com títulos ou créditos relativas à atividade operacional de empresa de *factoring* realizadas entre janeiro de 1996 e novembro de 1998, conforme ementa a seguir:

“COFINS. EMPRESA DE FACTORING. OPERAÇÕES COM TÍTULOS OU CRÉDITOS. ATIVIDADE OPERACIONAL.

As operações que envolvam compra e venda de títulos ou direitos creditórios caracterizam-se, de acordo com a legislação de regência, como atividade operacional de empresas de factoring, sujeitando-se à incidência da Cofins, devendo a receita ser reconhecida na data da operação.

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CONSTITUCIONALIDADE.

Falece ao Conselho de Contribuintes competência para apreciar e julgar eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade da aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

Recurso negado.”

O auto de infração em epígrafe foi lavrado em decorrência de procedimento de revisão interna de declaração de ajuste anual de IRPJ, por meio do qual a fiscalização apurou que não foram incluídos os valores relativos às receitas de *factoring* na “receita de serviços” indicada nas respectivas DIPJs de 1997 e 1999.

O contribuinte, aduzindo possível omissão do acórdão *a quo* no que se refere à sua alegação de que as atividades exercidas pelas empresas de *factoring* se tratam de



atividades de natureza mista, opôs embargos de declaração às fls. 218/222, os quais foram rejeitados por meio do despacho de fls. 234/236.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso especial de divergência com base em acórdãos utilizados como paradigmas para questionar (i) a decadência decenal, (ii) a data da operação de crédito como o momento da incidência da Cofins sobre as receitas auferidas em operação de *factoring* e (iii) a aplicação retroativa do Ato Declaratório Cosit nº 31/97 em prejuízo do contribuinte.

No que se refere à decadência, o contribuinte alegou, com base em acórdão paradigma, que tendo a ciência da autuação ocorrido em 19/09/2001, não caberia a pretensão da fiscalização de constituir os débitos de Cofins relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 1996, eis que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º do CTN já teria sido atingido para esses débitos. Aduziu, ainda, que o prazo decadencial de 10 (dez) anos previsto no artigo 45 da Lei 8.212/91 não deveria ser aplicado.

No que se refere às receitas relativas a operações de *factoring*, o contribuinte alegou que, ao contrário do entendimento respaldado no acórdão recorrido (de que a receita deve ser reconhecida na data da operação conforme previsão do Ato Declaratório Cosit nº 51/94), o regime de reconhecimento de receita auferida em operação de *factoring* convencional, sem regresso, deve ser o mesmo do desconto de títulos, ou seja, o reconhecimento deve ocorrer ao longo da operação (*pro rata tempore*), não sendo, portanto, possível a exigência da Cofins sobre essas receitas tomando-se por base a data da operação.

Quanto à aplicação retroativa do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 31/97, o contribuinte suscita como paradigma o acórdão nº 102-45.988, cuja ementa é a seguinte:

“IRPF – PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – DECADÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE DA RETROAÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS E DIREITO ADQUIRIDO – (...) A edição de Ato Declaratório posterior a edição de um dispositivo normativo que veio a conferir a possibilidade dos contribuintes exercitarem um direito não pode retroagir para atingi-lo, visto a ofensa aos princípios do Direito Adquirido e Irretroatividade da Lei”.

Em exame de admissibilidade de fls. 308/312, a i. Presidente da Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo contribuinte apenas no que se refere à (i) decadência e à (ii) inclusão das receitas auferidas em operação de *factoring* na base de cálculo da Cofins.

Referido despacho não reconheceu a divergência quanto à questão relativa à impossibilidade de aplicação retroativa do Ato Declaratório Cosit nº 31/97, eis que enquanto o acórdão recorrido teria entendido que referido Ato Declaratório seria norma genuinamente interpretativa e, por essa razão, o mesmo dever-se-ia ser aplicado retroativamente, por força do artigo 106, I, do CTN, o acórdão utilizado como paradigma fez referência à Ato Declaratório Normativo, qual seja, o de número 96/99, que altera uma situação jurídica a partir da sua vigência e que, por essa razão, não poderia ser aplicado retroativamente já que, se assim fosse, alcançar-se-ia direitos adquiridos já consumados.



Regularmente intimada a Fazenda Nacional não apresentou tempestivamente suas contrarrazões, o que fez posteriormente às fls. 337/348 por meio de simples petição.

Em 09/12/2010 a Recorrente requereu desistência e renúncia parcial de seu recurso especial para incluir no parcelamento instituído pela Lei 11.941/09 os débitos objeto do auto de infração em epígrafe relativos ao período de outubro de 1996 a novembro de 1998, remanescendo apenas a questão relativa à decadência do lançamento do direito da Fazenda constituir, por meio de auto de infração cuja ciência se deu em 19/09/2001, os débitos de Cofins relativos ao período de apuração compreendido entre janeiro e setembro de 1996.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O recurso especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e, considerando a desistência e renúncia expressamente manifestadas pelo contribuinte, conheço do mesmo apenas no que se refere à decadência.

A relevância da controvérsia se dá para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 1996, tendo em vista que a ciência do lançamento pelo contribuinte apenas se deu em 19/09/2001.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante de nº 08¹, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, a qual respaldou o entendimento do STF de que o artigo 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional, mister se faz afastar o prazo decadencial de 10 (dez) anos previsto em referido dispositivo inconstitucional.

Feita essa consideração acerca da inaplicabilidade do prazo de 10 (dez) anos previsto no inconstitucional artigo 45, I da Lei nº 8.212/91, cabe analisar se o direito da fiscalização constituir crédito tributário de COFINS no presente caso decaiu em 5 (cinco) anos a contar dos fatos geradores, conforme dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, ou se o mesmo decaiu em 5 (cinco) anos a contar do exercício seguinte, conforme dispõe o artigo 173, I, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial representativo de controvérsia de nº 973.733, o qual esta Câmara Superior de Recursos Fiscais deve reproduzir por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF², considerou, em seu teor, as regras para a aplicação dos dispositivos do CTN, referentes à decadência, da seguinte forma:

“(...) 9. 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**

¹ Súmula Vinculante nº 08: “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.”

² “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.”

jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; **(iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida;** (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).”

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incoorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, **a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:** "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário.

Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e

Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.(...)" (grifou-se)

Dessa forma, considerando que o presente caso se enquadra na regra (iii), eis que a COFINS se trata de tributo sujeito à lançamento por homologação, e, também, que houve pagamento antecipado pelo contribuinte, cabe a aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º do CTN em detrimento ao prazo de 10 (dez) anos previsto no artigo 45, I da Lei 8.212/91, o qual foi declarado inconstitucional pelo STF, bem como em detrimento ao previsto no artigo 173, I do CTN, o qual apenas se aplica para os casos em que não tenha havido pagamento antecipado pelo contribuinte.

Em face do exposto, no voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte para reconhecer a decadência do direito da fiscalização constituir os valores de COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 1996, tendo em vista que a ciência do lançamento pelo contribuinte ocorreu em 19/09/2001.


Nanci Gama