



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

Processo n° 10380.010969/2002-95
Recurso n° Extraordinário
Acórdão n° **9100-000.341–Pleno**
Sessão de 28 de agosto de 2012
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente PROCURADORIA FAZENDA NACIONAL
Recorrida FARMÁCIAS E DROGARIAS ADJAFRE S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, havendo pagamento, é o constante no §4º, artigo 150, do CTN, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial n° 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543 - C do Código de Processo Civil, nos termos do que determina o “caput” do artigo 62 - A do Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Extraordinário. Vencidos os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres e Julio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Valmar Fonseca de Menezes, Alberto Pinto Souza Júnior, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Jorge Celso Freire da Silva, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Gustavo Lian Haddad, Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Oliveira, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Henrique Pinheiro Torres, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Júlio César Alves Ramos, Maria Teresa Martinez Lopez, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Possas e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 03/10) lavrado em 13/08/2002 para constituição de crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS - referente às competências de janeiro a dezembro do ano calendário de 1997, em razão de suposta ausência de recolhimento.

Cumpre esclarecer que o contribuinte buscou, judicialmente, o reconhecimento do crédito de PIS e requereu a compensação dos créditos com débitos de COFINS.

Tendo em vista que não foi autorizada a compensação de crédito de PIS com débitos de COFINS, a autoridade fiscal procedeu à lavratura do mencionado auto de infração.

O contribuinte, cientificado do lançamento em 19/08/2002, impugnou o auto de infração e, em síntese, alegou que houve decadência do direito de constituir o crédito tributário porque decorridos mais de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência dos fatos geradores (ocorridos no período de janeiro a dezembro de 1997), nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Ao analisar a questão, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE considerou integralmente procedente o lançamento, porque entendeu que, no caso, o tributo deveria obedecer ao disposto no artigo 45 da Lei 8.212/91, razão pela qual o prazo para apuração e constituição do crédito relativo à contribuição lançada seria de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

O Recurso Voluntário interposto foi julgado pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes que, ao apreciar a matéria, entendeu que, no caso, é inaplicável o art. 150, § 4º do CTN, suscitado pelo contribuinte, porque este determina que o prazo de decadência somente será quinquenal na inexistência de prazo diverso fixado em lei e, diante da existência de disposição específica sobre a matéria em lei ordinária (artigo 45 da lei 8212/91) concluiu que o prazo decadencial da COFINS é de dez anos.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Especial às fls. 292/301, por meio do qual protestou pela aplicação do prazo decadencial de cinco anos, na forma prevista no § 4º, do art. 150, do CTN.

Nesse passo, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho deu provimento ao recurso apresentado pelo contribuinte e o acórdão - CSRF/02-03.844 - proferido na sessão da CSRF de 13/02/2009 restou assim ementado:

“COFINS. DECADÊNCIA.

Conforme declarado pelo Supremo Tribunal Federal, 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 (Súmula Vinculante nº 08/STF). Recurso especial provido.”

Na ocasião do julgamento, a Turma Julgadora afastou a aplicação dos artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991 e entendeu devida a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Extraordinário (fls.363/393) a esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 9º do Regimento Interno desta E. Câmara Superior, aprovado pela Portaria MF nº 147 de 25/06/2007, oportunidade em que não questionou o prazo de 10 anos da lei 8.212/91, mas apenas alegou que o acórdão recorrido diverge da jurisprudência de outras turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto à forma de contagem e prazo decadencial para constituição do crédito tributário. Trouxe aos autos, como paradigma, o acórdão CSRF/01-03.167 de 07 de novembro de 2000, assim ementado:

*“PIS/FATURAMENTO - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO x LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA – No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento **ex officio**. Com relação ao PIS/FATURAMENTO, decorrente da fiscalização do IRPJ, o instituto da decadência rege-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

Recurso Especial Provido.”

É o relatório.

Voto

O Recurso Extraordinário apresentado propõe a revisão da decisão proferida em sede de Recurso Especial pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, com fundamento na existência de divergência jurisprudencial, uma vez que a decisão recorrida embasa-se no fato de que o prazo decadencial deve ser contado conforme o art. 150, § 4, do CTN, isto é, cinco anos a partir da data da ocorrência do fato gerador e o paradigma oferecido preconiza que deve ser contado conforme o art. 173, I, do CTN.

decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser contado a partir do fato gerador, nos termos do art.150, § 4º, do CTN, independentemente de haver ou não pagamento antecipado pelo contribuinte. E, de maneira oposta e o entendimento do acórdão paradigma apresentado pelo Recorrente defende que, nos casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação e não há pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial se submete à regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Portanto, o cerne da questão restringe-se à definição do dispositivo legal que deverá reger o prazo decadencial: o artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, §4º, ambos do CTN.

Em diversas oportunidades manifestei meu entendimento no sentido de que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por sua natureza, são passíveis de lançamento no prazo previsto no artigo 150 §4º do CTN, ou seja, o *dies a quo* do prazo quinquenal para constituição desses tributos é o fato gerador, independentemente de ter ou não havido pagamento.

Assim ementava minhas decisões:

IRPJ - Ex(s): 1999

IRPJ - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência é contada de acordo com os ditames do artigo 150, § 4º do CTN, operando-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.373 em 18.10.2007 Publicado no DOU em: 09.09.2008.

Com as alterações recentes no Regimento Interno do CARF, foi incluído o mandamento do Art. 62 –A:

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.

A partir de então, para os casos que se enquadram nos ditames da regra acima, o Julgador deste Conselho não mais desenvolve plenamente sua atividade de julgar, pois esta foi substituída pela atividade de reproduzir. O órgão de julgamento administrativo se torna, com a entrada em vigor do novo regimento, seguidor fiel do posicionamento dos tribunais máximos do país. Nada mais fácil, basta copiar e colar. Errado, nada mais difícil, pois estamos diante de matéria tributária, o que envolve um número inimaginável de situações empíricas, levando a uma complexidade infinita na aplicação dos ditames, inclusive quando devemos meramente reproduzir decisões.

Esse milagre da multiplicação das possibilidades causado pelo emaranhado de situações concretas faz surgir alguns questionamentos no momento de ‘reproduzir’ os julgados, causando inúmeros debates e dúvidas sobre a aplicação do Regimento Interno, principalmente em relação à extensão da ordem “reproduza”. Nos debates, os visitantes mais frequentes são: A atividade de reprodução permite interpretação do julgado reproduzido? Devemos reproduzir a qualquer custo? É possível a adequação do julgado reproduzido ao caso concreto em julgamento neste Conselho? O que fazer com as diferenças entre o caso que serviu de direcionamento para a decisão a ser “reproduzida” e o caso em julgamento neste Conselho, se nossa atividade é de reprodução?

O problema acima aparece claro quando aplicamos a decisão proferida pelo STJ ao julgar o mérito do RESP nº 973.733-SC aos casos concretos que se apresentam perante este E. Conselho Administrativo Fiscal. Explico exemplificando, nos casos que se apresentam perante este E. Conselho temos hipóteses em que o contribuinte apura o valor do tributo e ao invés de efetuar o recolhimento antecipado em espécie, efetua a compensação do tributo apurado como devido com crédito que possui contra o Fisco. Ainda, hipóteses em que terceiros incumbidos pela lei que instituiu o tributo efetuam a retenção do valor do tributo devido pelo contribuinte originário e posteriormente procedem ao seu repasse em favor dos cofres públicos. Temos ainda situações em que o contribuinte simplesmente não possui tributo a pagar.

Assim, abandonamos a atividade de buscarmos a melhor aplicação do sistema jurídico ao caso em julgamento e iniciamos a tarefa de melhor aplicarmos a decisão do STJ ou do STF os quais, presume-se, já se ocuparam com a aplicação do direito ao caso “modelo” (representativo de controvérsia).

Para iniciarmos a busca por nossas respostas, vale passarmos primeiro pela letra do artigo 543-C do Código de Processo Civil, pois é sobre a aplicação dele que estamos tratando no recurso ora em julgamento:

"Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.

§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo."

A aplicação sistemática desta norma em conjunto com o artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cria a figura da jurisprudência normativa na esfera dos tribunais administrativos, se aproximando, no que diz respeito ao papel da jurisprudência no mundo do direito, da corrente unitarista. Vicente Greco Filho melhor explica a questão:

"É possível dividir as concepções sobre o papel da jurisprudência na vida do direito em duas grandes

correntes: a) a dos que a entendem como fonte criadora de normas; b) a dos que entendem que a função jurisdicional se limita a reconhecer e a declarar a vontade concreta da lei. A primeira, que encontra seus fundamentos na teoria filosófico-jurídica de Hans Kelsen, no processo se reflete como a teoria unitarista na relação entre direito e processo, e a segunda, como a posição dualista, como afirma Gustav Radbruch. Os atos jurídicos e as sentenças realizam o direito mas não influem em sua existência lógica, podendo influir em sua compreensão histórico cultural.”

Pois bem, se estamos diante de Jurisprudência Normativa, ou seja, a decisão do recurso representativo de controvérsia deve ser aplicada independentemente da interpretação que este Tribunal dá à Lei, estamos diante de uma norma. A decisão “modelo” (representativa de controvérsia) perde sua característica de norma individual e concreta e veste a fantasia de norma geral e concreta, serve para todos e deve ser aplicada segundo o seu conteúdo.

Chegamos então à primeira premissa necessária para alcançarmos a conclusão que necessitamos para respondermos as perguntas feitas acima: (a) O acórdão representativo de controvérsia que deve ser “reproduzido” é uma norma e tem sua força.

Desta premissa advém novo questionamento: Norma deve ser reproduzida quando se faz o ofício de aplicá-la? Entendo que não, norma foi criada para ser aplicada através da interpretação e não por meio de reprodução, mesmo que tenhamos o limite de sua letra. Aceita a mera reprodução estaríamos diante de latrocínio da hermenêutica, pois não só roubaríamos dela sua função como acabaríamos com sua existência.

Aceitar a reprodução da norma oriunda do julgamento do recurso representativo de controvérsia é tirar a semelhança entre os casos e transformá-los em iguais. Cada caso, mesmo que semelhante a outro, abarca peculiaridades, tem sua própria história e existência, se parecem muito, mas não são iguais. Lembram os seres humanos, semelhantes, mas diferentes.

Esta alquimia da transformação da semelhança em igualdade, como querem aqueles que insistem em meramente reproduzir a decisão modelo, impede a aplicação do direito e desvirtua o real conteúdo da norma trazida pelo artigo 62-A do Regimento.

A possibilidade de interpretação das normas evita as decisões monstruosas, as injustiças patentes e o congelamento do Direito face à evolução social. Do exposto temos nossa outra premissa: (b) As normas devem ser interpretadas e não meramente reproduzidas.

Encarando essas duas premissas, (a) O acórdão representativo de controvérsia que deve ser “reproduzido” é uma norma e tem a sua força e (b) As normas devem ser interpretadas e não meramente reproduzidas, chego à conclusão que permite responder com tranquilidade todas as questões que atormentam este julgador ao aplicar o comando “reproduzir” trazido no texto do artigo 62-A do Regimento Interno, qual seja: a ordem “reproduza” encerra uma determinação maior, “reproduza interpretando”. O termo

“reproduzidos” deve ser recebido de maneira a permitir a interpretação e adequação ao caso concreto. Assim interpreto o Regimento.

Armados com essa conclusão, passemos a analisar a aplicação da decisão representativa de controvérsia do Recurso Especial nº 973.733, o qual tratou de decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, ao caso ora sob análise.

O Acórdão foi assim ementado:

“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). (...)*”Negritamos.

Quando focamos nossos olhos nos olhos da ementa acima, surgem algumas celeumas que precisam ser apuradas antes de “reproduzirmos” a decisão. A definição “pagamento” deve ser interpretada restritivamente ou comporta seu alargamento para alcançar Compensação e Retenção na Fonte? A frase contida na ementa “inexistindo declaração prévia do débito” significa que se houver declaração não é preciso o pagamento? A afirmação “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 modificando o prazo do artigo 173, I, do CTN?

Como dito adrede, é importante encararmos o fato de que em matéria tributária a quantidade de possíveis situações fáticas faz com que a compreensão humana seja colocada em xeque, tanto pelo número de tributos e seus diferentes regimes jurídicos existentes, quanto pela complexidade destes. As questões citadas acima não exaurem o rol de

possíveis conflitos que o recurso representativo de controvérsia pode trazer, mas uma vez adotada uma posição em relação às mesmas, a partir de então, mais tranqüila fica a caminhada.

Questão que, especialmente, vem atormentando o aplicador do direito é a opção feita pelo relator do Recurso nº 973.733, representativo de controvérsia, de inserir na ementa a frase “inexistindo declaração prévia do débito”. Vejamos *in loco*:

*“(…)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**”(negritamos)*

A interpretação literal do texto nos leva à conclusão de que devemos nos dirigir ao artigo 173, I do CTN quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente a declaração prévia do débito.

Portanto encontraríamos duas condições para sairmos do artigo 150, §4º: 1) não haver o pagamento e 2) não haver declaração prévia. Assim, mesmo não existindo o pagamento, a declaração prévia do débito bastaria para mantermos a contagem do prazo a partir do fato gerador.

Desta feita, outra conclusão não posso chegar que não seja a de que o Recurso que representa a controvérsia tratou dos casos em que há declaração com efeito de confissão de dívida e/ou compensação do débito apurado.

Assim, no atinente à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para que seja aplicado o prazo inserto no artigo 150, § 4º do CTN, deve ocorrer o pagamento ou, ao menos, a entrega da DCTF que permite ao fisco ter ciência dos fatos geradores.

A partir de todo o exposto, importante iniciarmos nosso trabalho de interpretação nos atentando para algumas peculiaridades do caso concreto.

Primeiramente, da análise dos autos verifica-se que foram devidamente entregues as DCTFs referentes aos quatro trimestres de 1997, por meio das quais o contribuinte informou ao Fisco o valor devido relativamente à COFINS, bem como informou que os créditos estavam com a exigibilidade suspensa em razão de ação judicial, na qual pretendia o reconhecimento do crédito de PIS e a compensação destes com débito de COFINS.

Ressalte-se que à época da apresentação da DCTF esta caracterizava instrumento de confissão de dívida, sendo os valores nela informados passíveis de inscrição na dívida ativa, prescindindo de lançamento de ofício para formalizar a exigência, conforme Decreto Lei 2.124/1984, vigente a época da declaração do contribuinte.

O presente caso apresenta, portanto, simples solução, pois houve apresentação da DCTF, o que indiscutivelmente permitiu ao fisco tomar conhecimento dos

Processo nº10380.010969/2002-95
Acórdão n.º **9100-000.341**

CSRF-PL

Fl. 458

fatos geradores.

No caso ora em análise temos que: i) cuida de tributo sujeito a lançamento por homologação; ii) houve devida entrega das DCTFs do ano de 1997, com caráter de confissão de dívida; iv) a data dos fatos geradores em debate compreende o período do entre janeiro a julho de 1997; iii) a lavratura do auto de infração se deu em 14/08/2002. Portanto, entendo que a decadência deve ser aplicada com base no artigo 150, § 4º do CTN.

Desse modo, concluo que se operou a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior – Relator.