



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

Processo n° 10283.720614/2007-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.852 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado W P CONSTRUCOES COMERCIO E TERRAPLENAGEM LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CTN, ART. 173, I. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. CPC/1973, ART. 543-C, REPETITIVO. RICARF/2015, ART. 62, §2º.

Da falta de comprovação de pagamento do tributo decorre a aplicação do artigo 173, I, do CTN, rejeitando-se a alegação de decadência. Reprodução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n° 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria n° 343/2015, artigo 62, §2º).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se o presente de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão no 1201-00.001, por meio do qual os membros do Colegiado acordaram, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência, com fulcro no art. 150 §4º, do CTN, e, por unanimidade negar provimento ao Recurso Voluntário. Logo, a Fazenda objetiva discutir apenas a regra aplicável ao caso quanto ao prazo decadencial para o Fisco lançar tributos.

Na origem, trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e consectários legais, aí incluída multa agravada, pela apuração de omissão de receitas caracterizada pela configuração de depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004. A ciência do lançamento ocorreu em 11/12/2007.

Após recebimento do Auto de Infração o Contribuinte regularmente apresentou impugnação. A DRJ, por seu turno, julgou parcialmente procedente a impugnação, afastando o agravamento da multa aplicada, determinando a aplicação exclusiva da multa de 75%.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, arguindo, dentre outros fundamentos, a decadência (fl. 608). No julgamento do Recurso a 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento acolheu a preliminar de decadência, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

“Assunto: Impostos sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. Independentemente de haver ou não pagamento, excetuando-se os casos de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade de lançamento por homologação. (grifei)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabe o arbitramento do lucro, com fundamento no art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95, na situação em que a contribuinte regularmente intimada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, deixa de apresentá-los.

RECEITA OMITIDA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL - A receita omitida será computada para a determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, ser for o caso, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI-O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula I o CC nº 2)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA . Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por W.P. CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGEM LTDA.

ACORDAM os Membros da 2ª câmara / I a turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, INDEFERIR os pedidos de perícia e diligência e REJEITAR a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, para considerar decaídos os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre/2002, inclusive, para o IRPJ, e até nov/2002, inclusive, para as demais contribuições, vencida a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que não acolheu a decadência, e por unanimidade de votos, NEGAR provimento quanto às demais matérias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Cientificada dessa decisão a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, visando sanar omissão quanto ao resultado do julgamento do Recurso de Ofício. No julgamento dos embargos de declaração foi sanada a omissão, sem efeitos infringentes, esclarecendo-se o não provimento do Recurso de Ofício.

Cientificada da decisão do embargos a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando rediscutir a decadência.

Para demonstração da divergência a Fazenda apresenta os Acórdãos 102-46273 e 104-20.839, como paradigmas, argumentando que o entendimento foi totalmente oposto àquele contido no recorrido, no sentido de que configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Nesse contexto, a Fazenda Nacional requer o conhecimento de seu Recurso Especial.

Em suas razões, alega, em suma:

- ✓ Na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, conforme majoritário entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema;
- ✓ Esse posicionamento já está pacificado no âmbito do STJ

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

“Conforme visto, no acórdão recorrido não se perquiriu sobre a existência de recolhimentos nos períodos com relação aos quais se reconheceu a decadência, tendo prevalecido a interpretação de que, na hipótese de lançamentos por homologação, o prazo deve ser regulado pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação.

A seu turno, nos acórdãos paradigmas considerou-se a aplicação do art. 173, I, do CTN, quando inexistente pagamento antecipado (nº 104-20.839) ou por estar-se diante de lançamento de ofício (nº 102-46.273).

Caracterizada, portanto, a divergência de interpretação suscitada.”

Regularmente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido;
- ✓ Nesse sentido foi decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-00029 em 09/03/2009;

- ✓ Como o objeto da homologação não é o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante, ou afirma não existir tributo a ser apurado, não é razoável afirmar-se que a ausência do pagamento impede a homologação;
- ✓ Nesse contexto, pugna o contribuinte pelo não provimento do Recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

O lançamento por homologação, regulado pelo artigo 150 do CTN, tem como principal característica a atribuição ao contribuinte do dever de antecipar o pagamento do tributo, ficando a autoridade administrativa com o dever de posteriormente cancelar ou não o valor do recolhimento efetuado e, sendo o caso, efetuar cobrança de diferença, *verbis*:

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.

A regra da decadência do direito do fisco de lançar o tributo por homologação é regra especial, contida no §4º, do artigo 150 em questão, que estabelece o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, caso não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *verbis*:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação a questão em debate:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 incoorre, 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. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Ao se posicionar sobre o tema a 1ª Turma da CSRF, por maioria, se manifestou que a aplicação do artigo 173, I, do CTN na constituição de crédito relativo a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, apenas pode ocorrer na hipótese de não haver pagamento, nem declaração do tributo, conforme trecho do voto vencedor do Acórdão 9101-002.021, abaixo transcrito:

A interpretação do texto transcrito 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 incoorre e inexistente declaração prévia do débito que constitua o crédito tributário.

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

Entendo pertinente essa última colocação, no sentido de que a declaração prévia basta para manutenção da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Isso porque, não pago o tributo a União já possui informação suficiente para a averiguação da apuração do crédito tributário.

Nesse contexto o próprio STJ, no fim do ano de 2015, editou a Súmula 555, que possui a seguinte redação:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

A meu ver, para fins de contagem do prazo decadencial a declaração do débito na competente obrigação acessória se equivale ao pagamento.

Assim, para a aplicação do §4º, do artigo 150, do CTN exige-se a ocorrência dos seguintes situações:

1. A lei deve estabelecer que o lançamento do tributo é realizado na modalidade homologação;
2. Não ocorra a comprovação de dolo, fraude ou simulação pelo ente tributante;
3. Haja pagamento e/ou declaração do tributo.

Passo, então, a verificar a aplicação da decisão representativa de controvérsia do Recurso Especial nº 973.733 ao caso ora sob análise.

A Turma *a quo* decidiu que, ainda que ausentes pagamentos, a homologação tácita do procedimento do contribuinte se concretiza em cinco anos a contar do fato gerador, ao teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Para elucidar as razões da Turma, vale a transcrição da seguinte passagem do voto:

Em que pese a alegação de que o art. 150, § 4º do CTN somente se aplicaria quando houver antecipação do imposto devido, esclareça-se que a obrigação tributária decorre diretamente da lei. Conforme indicado no caput do art. 150 do CTN, o que se homologa é a própria atividade do contribuinte, independentemente de qualquer ato, informação ou pagamento realizado por este.

Ocorrido o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária, não dependendo, a constituição do crédito tributário, via lançamento, da manifestação posterior do contribuinte ou de outro responsável tributário. Ou seja: o crédito tributário é constituído, pelo lançamento, em razão e a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, resultante da atividade do contribuinte, e não da antecipação ou não do pagamento. Se o tributo foi apurado e pago, será homologado o lançamento. Se não foi nem apurado nem pago, será igualmente realizado o lançamento, considerando as características do fato gerador, ocorrido em razão da atividade do contribuinte.

Não concordo com tais razões, conforme já exposto acima.

A par disso, compulsando os autos foi possível verificar a existência de declaração (DIPJ), donde se pode detectar que o contribuinte apurou prejuízo fiscal (fl. 29) e base negativa da CSLL (fl. 40) no período do lançamento (3º trimestre de 1999), bem como apurou e declarou PIS (fl. 43) e COFINS (fl. 49) a pagar em todo o exercício.

Logo, vislumbro o cumprimento dos requisitos constantes da decisão do STJ anteriormente citada, qual seja, a declaração dos tributos.

Nesse contexto, voto NEGAR provimento ao recurso da União, para manter o quanto decidido pela Turma a quo.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do Ilustre Relator com relação à decadência alegada nos autos.

Com efeito, ausente comprovação de pagamento dos tributos em análise, há que se aplicar o prazo decadencial estabelecido pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A divergência com o voto do Ilustre Relator é a respeito da interpretação dos artigos 150, §4º e 173, alinhando-se ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973 e, portanto, de aplicação obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Regimento Interno vigente (Portaria nº 343/2015, em seu artigo 62, §2º).

Destaco trechos da ementa do acórdão em julgamento daquele Recurso Especial nº 973.733:

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 (...)

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 efetuassem 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. (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009)*

A falta de pagamento comprovado nos autos impõe a aplicação do artigo 173, I, do CTN, em observância ao repetitivo acima citado. Nesse sentido, a mera declaração de rendimentos (DIPJ) não é suficiente para aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, conforme entendimento da maioria deste Colegiado.

Por tais razões, **dou provimento ao recurso especial** da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa