



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.007885/2006-41  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.136 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de outubro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CEPEL AGROPECUÁRIA LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO. DIPJ.

Nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, ausentes dolo, fraude ou simulação, e não havendo pagamento antecipado, mas havendo atividade do sujeito passivo a ser homologada, manifestada pela apresentação de declaração, a contagem do prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, por aplicação do 150, § 4º, do CTN.

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 negar-lhe provimento, vencidos a conselheira Andrea Duek Simantob (relatora), que lhe deu provimento e os conselheiros Viviane Vidal Wagner e Luis Henrique Marotti Toselli, que acompanharam a relatora pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado(a)), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 434 e seguintes) em face do acórdão nº 1101-000.948 (fls. 410 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reconhecer a decadência relativa às exigências do ano-calendário 2000.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa, no que importa ao presente recurso, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2001, 2002

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A inoccorrência do pagamento foi justificada mediante a prática de conduta cientificada à Administração Tributária, de maneira que há situações em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja efetuado se a apuração do contribuinte dispensa o recolhimento efetivo em espécie, revelando o 'adimplemento pelo contribuinte' das obrigações tributárias estabelecidas em lei.”

A exigência fiscal em exame nos autos decorre de fiscalização que resultou no lançamento de ofício de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, por omissões de receita e adições não computadas ao lucro real.

Por ter verificado, nos extratos do Sistema Sinal05 da RFB (fls. 316-323), que havia pagamentos de PIS e de COFINS efetuados, a decisão de piso (DRJ) aplicou a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, para estas contribuições, o que resultou no reconhecimento da decadência parcial dos valores lançados, sendo tal decisão definitiva, no âmbito administrativo, posto que não sujeita a recurso de ofício.

Contudo, por não ter identificado, nos mesmos extratos do Sistema Sinal05, de fls. 316 a 323, a existência de qualquer pagamento a título de IRPJ e CSLL, a DRJ manteve a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, o que resultou na conclusão da não ocorrência de decadência com relação a esses lançamentos.

No acórdão recorrido, contudo, o entendimento foi o de que, nada obstante a inexistência de pagamento de IRPJ e de CSLL, a interpretação quanto ao alcance da decisão proferida pelo STJ no âmbito do REsp 973.733 (em sede de recurso submetido à sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil — “*recursos repetitivos*”) permitiria concluir que o art. 150, § 4º, do CTN, também albergaria os casos em que a inoccorrência do pagamento venha a ser “*justificada mediante a prática de outra conduta cientificada à Administração Tributária (a*

*apresentação do pedido de compensação; a DCTF; Apuração e demonstrativos da isenção, Declaração e demonstração de prejuízo ou de base negativa; etc.)”.*

Assim, como no caso concreto o contribuinte “*apresent[ou] DIPJ com a apuração consistente com seu entendimento, do qual resultou a inexistência de débito conforme por ela informado, dado que levava à compensação prejuízos por ela apurados*”, não se poderia negar-lhe a aplicação do artigo 150 do CTN. Disto resultou o reconhecimento da decadência parcial dos autos de infração de IRPJ e de CSLL (mais precisamente, com relação ao ano calendário 2000).

No recurso especial, a Procuradoria afirma que o entendimento defendido na decisão recorrida, de que a simples declaração de débito em DIPJ atrairia a incidência da regra decadencial insculpida no art. 150, § 4º do CTN, mesmo não havendo recolhimento antecipado, contraria frontalmente o quanto decidido pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF no acórdão nº 1302-001.490, no qual esta mesma situação fática foi analisada, sendo rechaçada

Como paradigma de divergência, a Procuradoria apresenta o acórdão nº 1302-001.490, no qual a mesma situação fática foi analisada, tendo sido rechaçado o entendimento defendido na decisão recorrida de que *a simples declaração de débito em DIPJ atrairia a incidência da regra decadencial insculpida no art. 150, § 4º do CTN, mesmo não havendo recolhimento antecipado*. Para esta situação específica, o acórdão paradigmático assinalou que a “*declaração prévia do débito*” suficiente a atrair a aplicação do art. 150, teria de ser “*aquela tendente à satisfação do crédito tributário, ou, em outras palavras, aquela que, por ser confissão de dívida, teria o condão de permitir a inscrição em dívida ativa e subsequente execução fiscal, fazendo prescindir do lançamento. Não a DIPJ, de cunho informativo, mas a DCTF*”.

O recurso foi admitido pelo despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 449 e seguintes.

Cientificada do recurso especial fazendário e de sua admissão, por meio de edital (fls. 474), após tentativa de ciência por via postal, o contribuinte não se manifestou, conforme observado no despacho de fls. 487 da autoridade administrativa que encaminhou os autos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima. Dele conheço, adotando as razões expostas no despacho que examinou a sua admissibilidade, como se aqui transcritas estivessem, posto que restou perfeitamente demonstrada a divergência jurisprudencial.

Trata-se de analisar, no caso específico dos autos, se a apresentação de DIPJ pelo contribuinte, que indique a inexistência de valores a pagar, em face da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, possui o condão de atrair a aplicação da regra decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN, conforme entendeu a decisão recorrida, ou se, nesta situação, se deve aplicar a regra decadencial contida no art. 173, inciso I, do mesmo CTN, conforme entende a recorrente, e também a decisão paradigmática apresentada.

Interessante observar que, apesar de terem chegado a conclusões diversas sobre a matéria, diante da mesma situação fática, tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma defenderam a obrigatoriedade de aplicação do entendimento exposto pelo STJ no REsp 973.733 para a solução do litígio, em razão do quanto disposto no art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Tal circunstância bem evidencia o fato de que a decisão proferida pelo STJ no REsp 973.733 se apresenta dúbia, comportando diferentes interpretações.

Boa parte desta dubiedade se deve ao fato de que, no caso apreciado pelo STJ, a discussão central estava vinculada ao argumento da recorrente de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 anos (a tese conhecida como a dos “5+5”, obtida pela aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos art. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN), e não propriamente ao debate quanto à aplicação específica de um (art. 150, § 4º) ou de outro (art. 173, I) dispositivo, diante de cada caso concreto.

Tal circunstância foi, inclusive, destacada pela própria decisão recorrida, como argumento para defender a existência de uma maior liberdade de interpretação acerca de definir o que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN (se o pagamento antecipado, ou se a apuração do resultado pelo contribuinte c/c a informação ao fisco desta apuração), já que o julgado do STJ não teria feito tal definição.

Eis a ementa daquele julgado, com os destaques do original:

“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 atos 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."

Nada obstante as limitações do precedente já aqui mencionadas, entendo que o julgado do STJ aponta, inequivocamente, para a contagem do prazo decadencial *segundo as disposições do art. 173, I, do CTN*, como **regra geral**.

Além disto, o precedente observa que este artigo deve ser o utilizado para a contagem do prazo decadencial mesmo no caso dos lançamentos por homologação (tratados no art. 150 do CTN), em que a lei prevê o dever do pagamento antecipado da exação, mas este "inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

Suprimindo-se da manifestação do STJ acima negritada a observação relativa à "constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte", eis que esta não comporta maiores dúvidas ou digressões, ante a clareza do dispositivo legal correspondente (parte final do art. 150, § 4º, do CTN), o que resta é a determinação para a aplicação do art. 173, I, do CTN, aos casos de lançamento por homologação em que o pagamento antecipado da exação **"inocorre, (...) inexistindo declaração prévia do débito"**.

Do exposto, o que extraio do precedente em questão é que, no caso de se tratar de lançamento por homologação, as duas condições mencionadas são **cumulativas**, na ótica do STJ, para que se aplique o art. 173, I, do CTN, ou seja: é necessário **não haver pagamento** e tampouco haver **declaração prévia do débito**.

Ou, dito de outra forma, quando se tratar de lançamento por homologação em que não esteja configurado o dolo, fraude ou simulação, há duas circunstâncias que podem levar à **não aplicação, ao caso concreto, da regra geral do art. 173, I, do CTN**: (i) o contribuinte efetuar o **pagamento antecipado**; ou (ii) o contribuinte fazer a **declaração prévia do débito**.

Por **declaração prévia do débito** só posso entender que o STJ esteja fazendo referência àquelas declarações que efetivamente possuem o **caráter constitutivo do débito**, vale dizer, àquelas declarações que são passíveis de execução fiscal, tornando prescindível o lançamento para a satisfação do crédito tributário. O crédito tributário, neste caso, se extinguiria, em última análise, pelo seu **pagamento** quando da eventual execução fiscal a ser promovida.

Somente assim vislumbro a possibilidade de conferir alguma razão para que a “**declaração prévia do débito**” tenha sido mencionada no precedente em questão, uma vez que, de resto, todas as demais menções feitas no acórdão, assim como até mesmo nos precedentes do próprio STJ ali transcritos parcialmente, em reforço ao raciocínio ali expendido, dizem respeito tão somente ao **pagamento**, sem nenhuma vinculação ou menção à “**declaração prévia do débito**”.

O próprio STJ, conforme visto, no precedente em questão, não faz qualquer esclarecimento da razão pela qual, em uma ou outra passagem do voto, assim como na sua própria ementa, aqui ao norte transcrita, fez constar a expressão “**inexistindo declaração prévia do débito**” após a menção à ausência do pagamento. Deste modo, não vislumbro razão alguma pela qual a interpretação para tal “**declaração prévia do débito**” deva ser feita de forma abrangente a ponto de nela fazer incluir até mesmo as declarações de cunho meramente informativo, sem nenhuma possibilidade concreta de algum dia virem a se materializar em **pagamento**.

As declarações que possuem natureza de confissão de dívida, em se tratando de IRPJ e de CSLL, são hoje a DCTF e a DCOMP.

Em se tratando de DIPJ, cediço que esta declaração, **a partir do ano calendário de 1999**, possui caráter meramente **informativo**, não podendo os débitos acaso ali existentes serem executados. Somente as declarações anteriores a 1999, tais quais as antigas Declarações de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ), constituíam confissão de dívida.

No caso concreto, sendo inequívoca a **inexistência de pagamento**, e tratando-se ademais de **DIPJ do ano calendário de 2000**, entendo que a recorrente não atendeu a nenhuma das duas condições alternativas que o STJ estabeleceu para que fosse aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Não havendo nem o pagamento prévio, nem a prévia declaração constitutiva do débito, não há o que homologar, devendo-se aplicar, portanto, a regra geral de decadência contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Pelo exposto, **dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional**, devendo os autos retornarem à turma “a quo”, com o objetivo de se enfrentar a análise de mérito correspondente ao ano-calendário de 2000.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora designada

Fui designada para redigir o voto vencedor explicando a razão pelas quais a maioria da Turma votou pela declaração da decadência no caso dos autos.

A questão meritória a ser definida nos presentes autos consiste em definir, para os tributos sujeitos a “autolançamento” ou “lançamento por homologação”, em que circunstâncias a regra decadencial é deslocada do art. 150, §4º, do CTN, para o prazo o previsto no art. 173, I, do CTN.

Ressalto que as expressões “autolançamento” e “lançamento por homologação” estão entre aspas porque, na verdade, lançamento é ato privativo da administração (artigo 142 do CTN), de maneira que o contribuinte, tecnicamente, não “lança” tributos. Acontece que o lançamento não é a única forma de se constituir o crédito tributário, daí porque, no caso dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, eles são assim denominados porque quem constitui o crédito tributário é o próprio contribuinte, em atividade posteriormente homologada (expressa ou tacitamente) pelo Fisco.

No caso de tributos sujeitos a tal sistemática, a decadência se rege, a princípio, pelo artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe (grifamos):

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 ao 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 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**.

Em termos teóricos, a exceção mais pacífica à aplicação do artigo 150, §4º, do CTN -- até porque literalmente indicada no dispositivo, conforme acima destacado -- é a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta situação, não se discute que a decadência passa a ser regida pelo artigo 173, I, do CTN, contando-se os 5 anos não mais do fato gerador, mas do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste sentido, o CARF aprovou a Súmula CARF nº 72 (Vinculante), com o seguinte enunciado:

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Mais controversos, todavia, são os casos em que **não há** tal alegação de dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. É o que ocorre no caso dos autos.

Nesse passo, observo que encontra-se superada a linha que pretendia a aplicação incondicional do artigo 150, §4º, exclusivamente em razão da modalidade do tributo. É dizer, não há mais como sustentar que, apenas porque o tributo está sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, necessariamente, a decadência será contada a partir do fato gerador.

Isso porque, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática de recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 555: **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.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62, § 2º do Anexo II ao RICARF/2015).

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN; e (ii) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos acreditam ter fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

**No caso dos autos**, a parte da autuação que permanece em discussão\* diz respeito a lançamentos de IRPJ e CSLL no lucro real anual, por omissão de receitas e por realização a menor de lucro inflacionário, com multa de 75%, relativos a fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 2000. A ciência do auto de infração ocorreu em 8 de setembro de 2006 (fl. 195).

\*As exigências de PIS e COFINS para o ano-calendário 2000 foram canceladas já pela DRJ.

O sujeito passivo não efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL, mas refletiu, na DIPJ apresentada (que indicava o regime do lucro real anual), apuração contendo prejuízos fiscais e bases negativas.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou ser o caso de se aplicar a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, sendo que, na sua interpretação, este

seria o resultado da aplicação do repetitivo do STJ(Resp nº 973.733/SC). Destaco trechos dessa decisão:

(...)

Pois bem, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

(...)

Extrai-se do julgado do STJ, acima reproduzido, que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4o do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4o, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em consequência, não há naquele julgado maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Note-se que na própria ementa do julgado, especialmente no item “5.”, consta: “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 maneira a ensejar “pagamento” como “adimplemento pelo contribuinte” de obrigação tributária estabelecida em lei.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, como, por exemplo, aos que optarem pela apuração do Lucro Real Anual. Cumpre a estes escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o Lucro Real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a Base de Cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

Ainda a título de exemplo, no cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em

razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Também, no caso de pessoa física (IRPF), pode o contribuinte, no cumprimento de suas obrigações quando do ajuste anual na elaboração e apresentação de sua Declaração ao Fisco, verificar que os rendimentos auferidos encontram-se dentro do limite de isenção, não havendo qualquer pagamento a ser efetuado.

Há também os casos de pedido de compensação, ou outras situações, em que não houve pagamento, mas, que há evidências de que houve apuração do tributo pelo sujeito passivo e a pretensão de extingui-lo comunicada à Administração Tributária mediante documento por ela concebido para tanto, em datas que possivelmente são as de vencimento dos débitos. Casos esses, todos exemplificativos, sem qualquer dúvida de “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre. A inócorrência do pagamento foi justificada mediante a prática de outra conduta cientificada à Administração Tributária (a apresentação do pedido de compensação; a DCTF; Apuração e demonstrativos da isenção, Declaração e demonstração de prejuízo ou de base negativa; etc.), de maneira que há situações em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja efetuado se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar. Casos esses, todos exemplificativos, mas reais, que ocorrem todos os dias como forma de adimplir com as obrigações perante o Fisco.

Para estas situações, cujo “pagamento” em sentido estrito (em dinheiro) não ocorreu, mas que na realidade, sem sombra de dúvida, revelam o “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei, (para esses casos) não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

No presente caso, como se verifica nos autos, a autoridade lançadora, verificou que, relativamente à apuração de IRPJ e CS apresentada pela Contribuinte para os anos-calendário de 1997 e 1998. Ainda em procedimento de fiscalização, apurou exclusões, compensações, com reduções indevidas na apuração do Lucro real, gerando o crédito tributário lançado de ofício.

A autoridade lançadora, contudo, nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, bem como nada argumenta para desconstituir a apuração e as informações regularmente informadas pela Contribuinte. O lançamento trata de recompor a apuração do lucro real. Contudo, a compensação de prejuízos e de base negativa e todos os procedimentos da contribuinte foram regularmente informadas ao Fisco em cumprimento às obrigações que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições.

Vejo que a contribuinte nada fez para ocultar seu procedimento, apresentando DIPJ com a apuração consistente com seu entendimento, do qual resultou a inexistência de débito conforme por ela informado, dado que levava à compensação prejuízos por ela apurados.

Para esse caso não se pode negar a aplicação do artigo 150 do CTN.

Assim, sem prejuízo do que estabelece o art. 62-A (Anexo II) do RICARF face à argumentação exposta, entendo que encerrado o período de apuração em 31/12/2000, considerando as disposições do art. 150 do CTN, não tinha o Fisco possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2005, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja constituição foi cientificada à contribuinte em 08/09/2006.

(...)

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que, se não há prova nos autos de pagamento, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN.

Colocada a questão em votação, a maioria desta 1ª Turma da CSRF entendeu ser caso de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, mantendo-se portanto a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo que a formação de maioria nesta Turma para o resultado em questão ocorreu não porque os Conselheiros tenham adotado idêntica linha interpretativas acerca do alcance do repetitivo e da Súmula do STJ, mas sim porque o caso em questão tem particularidades que foram capazes de reunir, em um mesmo resultado, julgadores com diferentes visões acerca de qual “atividade” do sujeito passivo é capaz de atrair a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Por se tratar de caso em que a declaração apresentada pelo sujeito passivo, embora sem efeitos de confissão de dívida, reportou a apuração de tributos, e a fiscalização não rejeitou a forma de apuração originalmente adotada pelo sujeito passivo, o caso reuniu aqueles que consideram válida para se declarar ter havido “atividade” do sujeito passivo (i) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, desde que a apuração não seja desconsiderada pela fiscalização; e (ii) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, e seja ou não validada ou pela fiscalização (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada). E, dentro de cada uma dessas duas linhas, o caso reuniu tanto aqueles que (i) aceitam a apresentação declaração que reporte crédito tributário a pagar ou que revele apuração negativa de base de cálculo; e (b) aceitam a apresentação de declaração com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada).

Neste cenário, considerou-se ser o caso de se considerar decaídos os lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000, por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, sendo o caso de negar provimento ao recurso especial.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

