



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

Processo n° 10680.009278/2004-26
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-004.170 – 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2019
Matéria DECADÊNCIA. EMBARGOS.
Embargante BANCO DE DESENVOLVIMENTO DE MINAS GERAIS S.A.- BDMG
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

EMBARGOS INOMINADOS. INTEGRAÇÃO DE VOTO. NÃO CABIMENTO.

Descabe a integração de voto a partir de embargos inominados, previstos no art. 66 do Anexo II do Ricarf, os quais se limitam a "*inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão*", uma vez ultrapassado o prazo para embargos de declaração, nos termos do art. 67 do Anexo II do Ricarf.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer os Embargos Inominados, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa e Luis Fabiano Alves Penteadó, que não conheceram dos embargos. Acordam, ainda, por maioria de votos, em acolher parcialmente os Embargos Inominados, nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que acolheram integralmente. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Relatório

Trata-se de embargos inominados apresentados pelo contribuinte BANCO DE DESENVOLVIMENTO DE MINAS GERAIS - BDMG, sob a forma de **requerimento** (juntado ao e-processo como "*arquivo não paginável*", termo de juntada à e-fl. 1008), em face do Acórdão nº 9101-001.543, de 22/01/2013, por meio do qual o colegiado julgou o recurso especial da PFN, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa:

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO Na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional. Assim, a contagem do prazo decadencial de cinco anos, na hipótese de falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em consonância com o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional CTN.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DOS ARTIGOS 543B E 543C DA LEI nº 5.869/1973 CPC

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C 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, consoante art. 62A do seu Regimento Interno, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010.

Para a contagem do prazo decadencial, o STJ pacificou entendimento segundo o qual, em havendo pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional CTN; de outro modo, em não se verificando pagamento, deve ser aplicado o seu artigo 173, inciso I, com o entendimento externado pela Segunda Turma do STJ no julgamento dos EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 PR (2004/01099782).

EXCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA DE REVERSÃO DE CONTINGÊNCIA PASSIVA. TRIBUTAÇÃO ANTERIOR. ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO. Não é admissível que um crédito de natureza estritamente contábil seja tributado na sua constituição e novamente tributado no momento de sua reversão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por maioria de votos, dar provimento à arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva (Relator) e Valmir Sandri. Designado para redigir o voto quanto à preliminar o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes. 2) No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, quanto à reversão de contingência passiva e dar provimento em parte, com retorno à câmara de origem, para exame das matérias não alcançadas pela decadência.

Dessa decisão o contribuinte foi intimado e não apresentou embargos (e-fls.846-848).

Posteriormente, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em sessão de 09 de agosto de 2016, decidiu sobre a matéria remanescente, através do acórdão nº 1401-001.677, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1998

ATIVO FISCAL DIFERIDO. CONSTITUIÇÃO E REVERSÃO. A constituição do ativo fiscal diferido, decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores à sua constituição, deve ter como contrapartida o patrimônio líquido e não pode ensejar efeito fiscal, de acordo com a Solução de Consulta SRRF/9ºRF/DISIT nº 21, de 01 de fevereiro de 2001.

Incorreta a interpretação de que, se a empresa ofereceu à tributação do IRPJ a contrapartida do ativo fiscal diferido decorrente da base de cálculo negativa da CSLL, tem o direito de extrair do lucro real no período em que foi feita a reversão, por falta de base legal. Mormente, quando a contrapartida da constituição do ativo fiscal diferido apenas reduziu o prejuízo fiscal apurado.

Cientificado, o contribuinte embargou essa decisão (e-fls.892-897), pleiteando, inclusive, a correção do erro material contido no “Demonstrativo do Débito – Intimação nº 598/2017”, nos termos do art. 66 do RICARF. Alegou que *como a questão da decadência com relação ao ano-calendário de 1997 já está definida, na eventualidade de ser mantida a cobrança de 1998 nos termos do acórdão embargado, requer-se a correção do “Demonstrativo do Débito – Intimação nº 598/2017”, para excluir os valores de 1997, reconhecidamente decaídos, conforme os termos constantes do Acórdão nº 9101-001.543, de 21.01.2013, e-fls. 818-840.*

Os embargos foram rejeitados monocraticamente, conforme despacho de admissibilidade de e-fls.906-916.

Na sequência, o contribuinte apresentou petição dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil (e- fls. 919 a 921) pleiteando a exclusão da cobrança dos débitos de 1997, visto que conforme a decisão do CARF no acórdão de recurso especial datado de 21/01/2013, estaria supostamente reconhecida a decadência desses valores.

A petição foi indeferida conforme despacho de e-fls.931.

Cientificado do despacho que rejeitou os embargos, o contribuinte apresentou recurso especial (e-fls.938 e ss.), ao qual foi negado seguimento pelo despacho de admissibilidade de-fls.976 e ss.

Após, o contribuinte apresentou nova petição (e-fls.981 e ss.) e agravo (e-fls.1000 e ss.), os quais foram analisados pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1109 e ss., em 15/01/2018, em que a Presidente da CSRF rejeitou o agravo e admitiu o recebimento da referida petição como embargos inominados opostos em face do Acórdão nº 9101-001.543, nos seguintes termos:

Constata-se que a situação descrita pelo requerente se amolda àquela prevista no art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes, verbis:

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele.

§ 3º Do despacho que indeferir requerimento previsto no caput, dar-se-á ciência ao requerente.

Com efeito, a situação descrita revela a plausibilidade de que, no ato de integração de voto vencido, voto vencedor e redação da parte dispositiva do Acórdão nº 9101-001.543, algum lapso

tenha sido cometido, conduzindo a um erro material capaz de impactar a correta interpretação e aplicação do quanto decidido, em especial quanto ao alcance do provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Por tais razões, o requerimento apresentado deve ser recebido como embargos inominados opostos em face do Acórdão n.º 9101-001.543. Ainda, demonstrada a plausibilidade das alegações do embargante, os embargos devem ser admitidos e levados a julgamento perante a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos regimentais.

Os autos foram, então, sorteados a esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

Conhecimento

Os embargos inominados foram admitidos pela Presidente da CSRF que determinou o julgamento perante a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a partir da previsão contida no art. 66 do Anexo II da Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF (RICARF).

Assim, conheço dos embargos nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 1109 e ss.

Mérito

A síntese da questão ficou bem delimitada no referido despacho de admissibilidade, que esclareceu que o requerente/embargante apontou uma imprecisão no acórdão nº 9101-001.543 (e-fls. 818/840), no que se refere à decadência para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1997, o que teria levado a Unidade Preparadora, encarregada da execução do julgado, a exigir-lhe débitos referentes a esse período, os quais entende que teriam sido afastados pela referida decisão, em face de decadência.

Deduziu-se, das alegações do requerente/embargante que, *no ato de integração de voto vencido, voto vencedor e redação da parte dispositiva do Acórdão nº 9101-001.543*, poderia ter sido cometido algum lapso.

Antes da análise do referido julgado, contudo, importa destacar os fatos relevantes constantes dos autos.

Consta auto de infração (fls.8 e ss. do vol.1) a caracterização das seguintes infrações:

001 — EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO:

O contribuinte produziu uma redução indevida do Lucro Real do ano-base de 1998 no valor de R\$ 45.050.281,37, em virtude da exclusão do valor referente a 'Contribuição Social sobre o Lucro', exclusão esta não autorizada pela legislação do imposto de renda, visto ser um valor que está sendo revertido do ativo e não uma efetiva despesa do contribuinte, tudo conforme explicado no item '4 — Da escrituração do Ativo fiscal Diferido' do Termo de Verificação Fiscal de fls. 19 a 29.

002 — EXCLUSÃO INDEVIDA DE SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BINF 1990:

O contribuinte produziu reduções indevidas do Lucro Real nos anos-base de 1997, 1998 e 1999, em virtude de estar excluindo a diferença IPC/BINF-90 em desacordo com a legislação do tema (Lei 8.200/91, com alterações do art. 11 da Lei 8.682/93) e com o disposto na sentença exarada pelo Sr. Juiz da 12ª. Vara da Justiça Federal em Minas Gerais, que lhe permitiu excluir a diferença IPC/BTNF-90 da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de uma única vez no exercício de 1995, ano-base 1994. Tudo conforme explicado no item 3 — Da ação judicial acerca da diferença IPC/BTNF 1990' do Termo de Verificação Fiscal de fls. 19 a 29.

003 — EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'REVERSÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE CSLL TRIBUTADO EM 1997:

O contribuinte produziu uma redução indevida do Lucro Real do ano-base de 1998 no valor de R\$ 2.140.144,75, em virtude da exclusão do valor referente a 'Reversão de Crédito Tributário de CSLL tributado em 1997, exclusão esta não autorizada pela legislação do imposto de renda, visto ser um valor que está sendo revertido do ativo e não é uma efetiva despesa do contribuinte, tudo conforme explicado no item '4 — Da escrituração do Ativo fiscal Diferido' do Termo de Verificação Fiscal de fls. 19 a 29.

004 — EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'RECEITA PELA REVERSÃO DE CONTINGÊNCIA PASSIVA':

O contribuinte produziu uma redução indevida do Lucro Real do ano-base de 1999 no valor de R\$ 10.968.459,45, em virtude da exclusão do valor referente a Receita pela Reversão de Contingência passiva', exclusão esta não autorizada pela legislação do imposto de renda, visto ser um que está sendo revertido do ativo e não é uma efetiva despesa do contribuinte, tudo conforme explicado no item '5 — Da Receita de reversão de contingências' do Termo de Verificação Fiscal de fls. 19 a 29."

No Termo de Verificação Fiscal ainda constou:

6— DAS DECLARAÇÕES DE IRPJ E CSLL

O contribuinte retificou sua declaração de imposto de renda da pessoa jurídica relativa ao ano-base 1997 em 18/10/1999. Na retificadora alterou o valor das exclusões na apuração do lucro real e a base de cálculo da CSLL e deixou de lançar a compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, conforme foi originariamente declarada na MN, que teve 'como suporte a ação judicial nº 95.0013910-3/MG. Assim, foi na data da retificadora que a Receita Federal tomou conhecimento das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da CSLL e pode efetuar o lançamento das exclusões não admitidas.

Em 26/06/2004 o contribuinte retificou a declaração relativa ao ano-base de 1998, alterou na declaração retificadora o valor das exclusões, visto ter excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor referente aos juros de Notas do Tesouro Nacional —NTN da série A3, emitidas na forma autorizada pela MP 1.538-47 e contendo as características do art. 70, §2º, do Decreto nº 3.859/2001. A isenção de imposto de renda consta da Le. 10.179/2001 e art. 777 do RIR/99.

Assim apesar do contribuinte estar sob procedimento de ofício ao retificar a declaração e esta, abada, não ter sido processada pela Receita Federal, iremos considerar esta declaração retificadora quando do lançamento de ofício.

Em síntese, a **autuação** (e-fls. 10 e segs.) se deu para exigência de IRPJ diante de quatro diferentes infrações apuradas pelo Fisco. As infrações 001 e 003 alcançaram exclusivamente fatos geradores ocorridos em 31/12/1998. A infração 004 alcançou exclusivamente fatos geradores ocorridos em 31/12/1999. A **infração 002** alcançou fatos geradores ocorridos em **30/06/1997, 31/12/1998** e 31/12/1999.

A impugnação do contribuinte foi parcialmente acatada pela Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, com redução do crédito tributário, assim:

"EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO'.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'REVERSÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE CSLL TRIBUTADO EM 1997'.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'RECEITA PELA REVERSÃO DE CONTINGÊNCIA PASSIVA'.

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período-base somente os valores cuja dedução seja expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período-base; bem como os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do

lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do imposto de renda, não sejam computados no lucro real.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BT7VF 1990.

Em qualquer hipótese, o saldo devedor da correção monetária complementar, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença IPC/BTNE poderá ser deduzido na determinação do lucro real em seis anos calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e 15% ao ano, de 1994 a 1998.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A propositura pela contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, com o mesmo objeto, implica renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

Lançamento Procedente em parte.

A decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte **afastou a arguição de decadência do contribuinte** sob o argumento de que *"somente na data da entrega da declaração retificadora [do ano de 1997], que ocorreu em outubro de 1999, a SRF tomou conhecimento das inauditas exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da CSLL."*

Quanto ao mérito, assim decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

"Em face do exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento para:

1. em relação as matérias dos itens '001', '003' e '004' do Auto de Infração:

1.1. Manter integralmente as exigências fiscais, no valor de R\$ 9.862.533,38 (nove milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, quinhentos e trinta e três reais e trinta e oito centavos), com os acréscimos legais;

2. em relação a matéria do item '002' do Auto de Infração:

2.1. Reduzir a exigência do IRPJ para R\$ 3.417.611,76 (três milhões, quatrocentos e dezessete mil, seiscentos e vinte e um reais e setenta e seis centavos), com os acréscimos legais;

2.2. Declarar definitiva a exigência, nos termos do item 'a' do ADN CST te. 03, de 1996, no aspecto referente à matéria que foi levada à discussão do Poder Judiciário, qual seja a dedução integral da diferença IPC/BTNF de 1990 sem o óbice determinado pela Lei n.º. 8.200, de 1991; excetuados os demais

aspectos atinentes à incorreção material do lançamento, exigência de multa de ofício e juros de mora. (grifou-se)

Nas razões de recurso voluntário o contribuinte sustentou: (i) decadência do direito de lançar em relação aos créditos dos exercícios de 1997 e 1998; (ii) ilegitimidade do lançamento no que concerne à exclusão do saldo devedor da diferença IPC/BTNF; (iii) legalidade da exclusão da resultado da "Receita pela Reversão de Contingência Passiva" e do crédito tributário de CSLL sobre Bases de Cálculo Negativas de anos anteriores.

Aqui destaco que, para os períodos de apuração de 1997 e 1998 (objeto de recurso voluntário quanto à alegação de decadência) foram apontadas as infrações descritas nos itens 1, 2 e 3 do auto de infração.

Após o trâmite processual regular, foram a julgamento os recursos de ofício e voluntário em face da decisão de primeira instância, que foram objeto de decisão do então 1º Conselho de Contribuintes, mediante o **Acórdão nº 107-09.377** (e-fls. 529 e segs.). Entre outros aspectos, aquele Colegiado reconheceu a **decadência para os fatos geradores ocorridos em 30/06/1997 e 31/12/1998**. Confira-se sua ementa integral:

IRPJ. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º., DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LANÇAMENTO FORMALIZADO APÓS A FLUÊNCIA DO LUSTRO DECADENCIAL.

Formalizado o lançamento de ofício em 29/07/2004, não poderia a Receita Federal, validamente, constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 30/06/1997 e 31/12/1998.

O fato de ter a Recorrente, apresentado declaração retificadora não interfere na contagem do prazo de decadência, prazo este que, diante de regra expressa (insculpida no art. 150, § 4º, do CTN), inicia-se quando se reputa ocorrido o fato imponível. Os prazos de decadência não estão sujeitos a interrupção ou suspensão.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE 'RECEITA DE REVERSÃO DE CONTINGÊNCIA PASSIVA'. TRIBUTAÇÃO ANTERIOR. ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO.

Não é admissível que um crédito de natureza estritamente contábil seja tributado na sua constituição e novamente tributado no momento de sua reversão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL DE MESMO OBJETO.

É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a existência de ação judicial pela qual discute o contribuinte o 'mérito' do lançamento importa em renúncia à instância administrativa, posto que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, o que torna inócua a discussão administrativa.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF 1990.

É de se afastar imposição de dedução integral dos valores de correção monetária IPC/BTNF no ano-calendário de 1994, sendo obrigatória a observância do escalonamento previsto na Lei n.º 8.200/1991, que discriminou, em cada ano-calendário, as deduções possíveis. [grifou-se]

Assim, através do **Acórdão nº 107-09.377** (e-fls. 529 e segs.), o Colegiado *a quo* decidiu: (1) conhecer do recurso voluntário para dar-lhe provimento, **declarando a decadência do direito de a Receita Federal constituir crédito tributário em desfavor da Recorrente nos exercícios de 1997 e 1998 (art. 150, § 4º, do CTN)**, bem como para cancelar o lançamento quanto à exclusão da reversão de reservas de contingência do procedimento de apuração do resultado do exercício e (2) conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento.

No voto condutor, o relator destacou a matéria a ser apreciada no mérito: *"acolhida a preliminar, conheço o mérito em relação à exclusão indevida de 'receita de reversão de contingência passiva' — fato gerador ocorrido em 31/12/1999 —, e, igualmente, em relação à exclusão da diferença IPC/BTNF 1990"*. Logo, a autuação referente à exclusão da diferença IPC/BTNF 1990 (mérito), no período remanescente (AC 1999), foi enfrentada, tendo sido mantida a decisão de primeira instância, a partir dos seguintes fundamentos:

Quanto à questão do abatimento das diferenças de correção monetária IPC/BTNF, a análise a ser realizada por este Conselho se bifurca para fins de (i) determinação da legitimidade ou ilegitimidade da dedução (objeto do recurso voluntário) e (ii) aferir a correção dos ajustes efetuados pela autoridade julgadora (objeto do recurso de ofício).

Em relação a esse tópico o recurso voluntário não pode ser conhecido em face da concomitância de ação judicial com o mesmo objeto (Mandado de Segurança no. 1997.01.00.021678-1).

É matéria de súmula o entendimento no sentido de que a existência de ação judicial pela qual discute o contribuinte o 'mérito' do lançamento importa em renúncia à instância administrativa, posto que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, o que torna inócua a discussão administrativa.

No caso, sendo o objeto deste processo administrativo idêntico ao do processo judicial manejado pela Recorrente, caracterizada está a inviabilidade da discussão da questão em sede administrativa.

Em síntese, a partir dessa decisão conclui-se que restaram:

- (i) Infrações 1 e 3 – exclusões CSLL: integralmente canceladas por envolverem fatos ocorridos no ano de 1998 e, portanto, alcançados pela decadência;
- (ii) Infração 2 – diferenças IPC/BTN90: mantida a decisão de 1ª instância, ou seja, a exigência de valores *sub judice*, acrescidos de juros e multa, em relação ao ano-calendário 1999, uma vez que os anos de 1997 e 1998 foram alcançados pela decadência;
- (iii) Infração 4 – receita de reversão de contingência passiva: cancelada no mérito.

Sobreveio, então, recurso especial da Fazenda Nacional sobre essa matéria (entre outras), com fundamento no art.7º, I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, contra decisão não-unânime de Câmara, quando contrária à lei ou à evidência da prova, apontando (fls. do vol.2):

[...] Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na sessão de julgamento do dia 12.08.2009, ao analisar o Recurso Especial 973.733/SC, de Relatoria do Min. Luiz Fux, na sistemática dos Recursos Repetitivos (Art. 543-C do CPC), definiu que no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial é de cinco anos contados ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento do tributo.

[...]

Não havendo, pois, o que homologar, o procedimento exigível é o do lançamento de ofício, observado o prazo do artigo 173 do CTN, e não o do artigo 150 do mesmo Diploma Legal.

É de se destacar que somente na data da entrega da declaração de rendimentos retificadora, o que se deu em 1999, foi que a Receita Federal tomou conhecimento das indevidas exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da CSLL.

Aplicando-se, então a teoria da actio nata, é fácil concluir que somente nesta data é que surgiu para a Fazenda o direito de lançar os valores indevidamente excluídos.

Logo, foi a partir de 01/01/2000 (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado) que começou a correr o prazo decadencial para a Fazenda efetuar o lançamento, não havendo, pois, que se falar em decadência da exação, devendo ser mantido o lançamento referente aos períodos de 1997 e 1998.

O recurso foi admitido e levado à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que prolatou, então, o **Acórdão nº 9101-001.543** (e-fls. 818/840), sobre o qual recaem os presentes embargos inominados. Cumpre a esta turma analisar o referido acórdão a fim de perquirir eventual irregularidade.

Consta da ata publicada referente à sessão do dia 22 de janeiro de 2013:

Relator: JOSÉ RICARDO DA SILVA

Processo: 10680.009278/2004-26 - Recorrente: FAZENDA NACIONAL e Recorrida: BANCO DE DESENVOLVIMENTO DE MINAS GERAIS S/A - BDMG - Decisão: Por maioria de votos, dado provimento à arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Jose Ricardo da Silva, relator. Designado para redigir o voto quanto à preliminar o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes. 2) No mérito, por unanimidade de votos, negado provimento ao recurso, quanto à reversão de contingência passiva e dado provimento em parte, com retorno à câmara de origem, para exame das matérias não alcançadas pela decadência. Fez

sustentação oral o advogado Francisco de Almeida OAB/MG nº94.400. - Acórdão nº 9101-001.543

A seguir, são transcritos a parte dispositiva, a ementa e alguns excertos dessa decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa:

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO - Na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional. Assim, a contagem do prazo decadencial de cinco anos, na hipótese de falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em consonância com o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional CTN.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DOS ARTIGOS 543-B E 543-C DA LEI nº 5.869/1973 - CPC - 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, consoante art. 62-A do seu Regimento Interno, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010.

Para a contagem do prazo decadencial, o STJ pacificou entendimento segundo o qual, em havendo pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN; de outro modo, em não se verificando pagamento, deve ser aplicado o seu artigo 173, inciso I, com o entendimento externado pela Segunda Turma do STJ no julgamento dos EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 PR (2004/01099782).

EXCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA DE REVERSÃO DE CONTINGÊNCIA PASSIVA. TRIBUTAÇÃO ANTERIOR. ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO. Não é admissível que um crédito de natureza estritamente contábil seja tributado na sua constituição e novamente tributado no momento de sua reversão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por maioria de votos, dar provimento à arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva (Relator) e Valmir Sandri. Designado para redigir o voto quanto à preliminar o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes. 2) No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, quanto à reversão de contingência passiva e dar provimento em parte, com retorno à câmara de origem, para exame das matérias não alcançadas pela decadência.

Naquela decisão ocorreu a necessidade de formalização *ad hoc* do voto vencido, onde restou consignado:

Voto vencido:

[...]

Informo que, na condição de Redator Ad Hoc, estritamente transcrevo as razões expostas pelo relator original da decisão. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do Conselheiro José Ricardo da Silva na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

Destarte, adoto como base a minuta de acórdão inicialmente apresentada quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em janeiro de 2013, para formalizar o voto do relator.

[...]

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança de Imposto de Renda pessoa Jurídica ocorridos nos anos-calendário de 1997 e 1998, correspondente aos exercícios de 1998 e 1999, respectivamente. Os fatos geradores questionados ocorreram em 30/06/1997 e 31/12/1998.

É importante observar , que no que diz respeito ao ano-calendário de 1997, o direito de a Fazenda nacional constituir o crédito está decadente por ambas as teses adotadas pelo Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, tanto faz se existe pagamento antecipado ou não, já que tanto pelo art. 150, § 4º como pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional o direito de constituir o crédito tributário já se exauriu. Pelo art. 150, § 4º, o prazo fatal ocorreu em 30/06/2002. Pelo art. 173, I, o prazo fatal ocorreu em 31/12/2003. A ciência do lançamento ocorreu em 29/07/2004, posterior ao prazo fatal.

No que diz respeito ao ano calendário de 1998,[...]

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2000, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/1998. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2004, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 29/07/2004, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o ano-calendário de 1998.

Assim sendo, considero que em relação à exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sem pagamento antecipado, aplica-se a regra geral de decadência enunciada no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, tendo a Fazenda o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para constituir o crédito tributário.

[...]

Nestas condições, entendo que se faz necessário adaptar a decisão recorrida aos julgados do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo, preenchendo as demais questões de admissibilidade e, no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial do Procurador para declarar que o ano-calendário de 1998 não foi alcançado pelo prazo decadencial, determinando o retorno dos autos à Câmara

recorrida para apreciação das demais matérias recursais relativo ao ano-calendário de 1998.

Ao final, conclui sobre o mérito:

Assim sendo, correta a decisão recorrida, não merecendo nenhum reparo nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

*Nestas condições, entendo que se faz necessário adaptar a decisão recorrida aos julgados do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo, preenchendo as demais questões de admissibilidade e, **no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial do Procurador para declarar que o ano-calendário de 1998 não foi alcançado pelo prazo decadencial, determinando o retorno dos autos à Câmara recorrida para apreciação das demais matérias recursais relativo ao ano-calendário de 1998.** (grifou-se)*

Por seu turno, o voto vencedor em relação à preliminar, foi formalizado e assinado digitalmente pelo próprio redator designado, que então consignou:

Voto vencedor

[...] minha posição passou a ser a da aplicação do art. 173, I, do CTN, em todos os casos em que não tenha havido pagamento antecipado, haja vista essa matéria ter sido objeto de decisão do STJ, na sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil – CPC, no procedimento previsto para os recursos repetitivos.

Sendo assim, esta 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-000.811, sessão de 21/02/2011, da qual também participei, por unanimidade de votos adotou a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Resp. STJ nº 973.733/SC, em 12/08/2009, [...].

[...]

Sendo assim, mantenho a posição anteriormente assumida na decisão desta 1ª Turma da CSRF, no supracitado Acórdão nº 9101-000.811, sessão de 21/02/2011, porém com o entendimento externado pelas duas Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, representado no julgamento dos Embargos de Declaração “EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2)”, julgado em 09/02/2010, cujo aresto transcrevo a seguir:

[...]

Diante do exposto, e da inexistência de pagamentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, com retorno à Câmara a quo para análise das demais questões.

É importante esclarecer que, no âmbito do CARF, a formalização do acórdão segue o padrão do sistema em que, quando há voto vencedor, ainda que parcialmente, o voto original passa a ser registrado como "voto vencido". Inexiste a opção de "voto vencido parcialmente".

Tendo isso em mente, cabe analisar se o voto vencedor substituiu totalmente o voto vencido ou apenas parcialmente, no que o voto, embora descrito como "voto vencido", restaria parcialmente mantido. No caso dos autos, a conclusão é fácil, uma vez que se trata de análise de questão preliminar (decadência), como ficou bem destacado no resultado do julgamento. Assim, trata-se de voto vencido parcialmente (apenas quanto à preliminar), ainda que isso não tenha ficado tão evidenciado quando da formalização.

Houve uma divergência entre o resultado registrado para o julgamento e o resultado do voto vencido "*ad hoc*" em relação à preliminar de decadência: este teria se dado de forma parcial, enquanto o resultado registrava que o relator (e outro conselheiro) teriam ficado vencidos (integralmente), ou seja, o relator original do voto "vencido" negou provimento ao recurso da PFN, mantendo, assim, o que restara decidido no acórdão recorrido (decadência de 1997 e 1998).

Já o voto vencedor, formalizado pelo redator designado, registrou o provimento integral ao recurso da PFN. Vale lembrar que o quê a Fazenda Nacional pleiteava era o afastamento da decadência para os anos-calendário 1997 e 1998.

A fundamentação apresentada pelo voto vencedor (que coincide com a fundamentação do voto vencido *ad hoc*) não restou suficientemente clara para afastar a decadência em relação ao ano-calendário 1997, ainda que efetuando a contagem pelo prazo do art. 173, I, do CTN, uma vez que a autuação ocorreu em 2004. Há, no caso, um outro fundamento, considerado válido pela autoridade fiscal e pela DRJ e rechaçado pela turma ordinária que julgou o recurso voluntário pela primeira vez (no acórdão nº 107-09377), qual seja, a apresentação de declaração (DIPJ do AC 1997) retificadora em 1999. Considerando essa informação estaria, em tese, afastada a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário 1997 e condizente com o resultado registrado na ata de julgamento (pelo provimento integral ao recurso da PFN quanto à matéria decadência).

Considerando que todos os conselheiros, no momento do julgamento do acórdão nº 9101-001543, em 21/01/2013, estavam vinculados ao quanto decidido pelo STJ no Resp nº 973.733, por força do art. 62-A do Anexo II do Ricarf aprovado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, pode-se concluir que o único fundamento pelo qual o relator e o outro conselheiro não teriam dado provimento ao recurso da PFN, em função da interpretação vinculante, seria a divergência em relação à outra fundamentação (da *actio nata* em relação à DIPJ retificadora entregue em 1999).

Assim, para justificar o provimento ao recurso especial da PFN no tocante à preliminar de decadência, de forma integral, consoante registrado em ata de julgamento, caberia ler a fundamentação do voto vencedor considerando essa questão da *actio nata*.

Ocorre que, nesse caso, **descabe a integração do voto a partir de embargos inominados, previstos no art. 66 do Anexo II do Ricarf**, os quais se limitam a "*inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão*", uma vez que foi ultrapassado o prazo para embargos de declaração, nos termos do art. 67 do Anexo II do Ricarf, pois o contribuinte, embora intimado do acórdão (e-fls.846-848), não os apresentou.

De outro lado, verifica-se que, embora na decisão tenha sido registrado "*dar provimento à arguição de decadência*", nenhuma decadência foi arguída, pois se tratava de recurso especial da Fazenda Nacional. Consta da parte final do voto vencedor que "*Diante do*

exposto, e da inexistência de pagamentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, com retorno à Câmara a quo para análise das demais questões." Nesse caso, logicamente, "dar provimento ao recurso" da Fazenda Nacional significa "afastar a decadência". Por se tratar de mero erro material, cabe ajuste a partir dos presentes embargos inominados, sem nenhum prejuízo a qualquer das partes.

Quanto ao mérito da questão referente à parte do lançamento mantida pela DRJ e objeto de recurso voluntário do contribuinte no tocante ao item 2 do auto de infração, cabe esclarecer que tal parcela havia sido objeto de cancelamento preliminar por decadência (em relação aos anos calendário 1997 e 1998), o que foi revertido pela CSRF, como se viu anteriormente.

Contudo, no mérito, a parte mantida pela DRJ em relação ao item 2 do auto de infração, após os ajustes que restaram definitivos pelo não provimento do recurso de ofício, já havia sido objeto de decisão pelo acórdão que analisou o recurso voluntário apresentado (AC 107-09377), para reconhecer a decadência parcial em relação aos períodos de 1997 e 1998, mas mantendo a autuação em relação ao ano de 1999:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA COM
AÇÃO JUDICIAL DE MESMO OBJETO.*

É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a existência de ação judicial pela qual discute o contribuinte o 'mérito' do lançamento importa em renúncia à instância administrativa, posto que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, o que toma inócua a discussão administrativa.

*EXCLUSÃO INDEVIDA DE SALDO DEVEDOR DA
DIFERENÇA IPC/BTNF 1990.*

É de se afastar imposição de dedução integral dos valores de correção monetária IPC/BTNF no ano-calendário de 1994, sendo obrigatória a observância do escalonamento previsto na Lei n.º 8.200/1991, que discriminou, em cada ano-calendário, as deduções possíveis.

Assim, compreende-se que, mesmo diante do provimento integral do recurso especial da Fazenda Nacional pela CSRF, essa matéria não teria que ser apreciada pela turma *a quo* novamente.

Por fim, considerando-se que os embargos inominados foram admitidos para verificação de eventual lapso cometido "*no ato de integração de voto vencido, voto vencedor e redação da parte dispositiva do Acórdão nº 9101-001.543*", o único erro material passível de correção por essa estreita via, como demonstrado, é o ajuste na parte dispositiva do acórdão, em consonância com o voto vencedor para, onde se lê "*dar provimento à arguição de decadência*", leia-se "*dar provimento para afastar a decadência*", uma vez que se trata de recurso especial da Fazenda Nacional.

Em face do exposto, conheço e dou provimento parcial aos embargos inominados do contribuinte para retificar a decisão registrada no acórdão nº 9101-001.543,

determinando onde se lê "*dar provimento à arguição de decadência*", leia-se "*dar provimento para afastar a decadência*".

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

No presente caso divergi da Relatora por entender, com a devida vênia, que os embargos mereceriam acolhida.

Passo a declarar meu voto.

Conforme relatado, o acórdão embargado (9101-001.543, de 22/01/2013), proferido por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, analisou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão proferida por turma ordinária deste CARF que acolheu a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos em 31/06/1997 e 31/12/1998. No caso, o relator original do acórdão embargado restou vencido quanto à decadência, de modo que foi designado outro Conselheiro para a redigir o voto vencedor.

Analisando o conteúdo dos votos vencedor e vencido constantes do acórdão 9101-001.543, temos o seguinte:

Voto vencido no acórdão embargado: dá provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional por entender que o ano de 1998 não foi alcançado pela decadência, mantendo a decadência para 1997. Em sua fundamentação, o relator afirma seguir a contagem do prazo decadencial adotada pelo STJ nos autos do Recurso Especial 973.733- SC, decidido na sistemática de recursos repetitivos, e, em síntese, observa que (a) para 1997 a decadência ocorreu, tanto por aplicação do artigo 150, par. 4º, do CTN, seja pelo artigo 173, I, e (b) para 1998 conclui que não se operou a decadência eis que, considerando a ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I do CTN, devendo ser adotado como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado. Destaco os seguintes trechos deste voto:

É importante observar, que no que diz respeito ao ano-calendário de 1997, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito está decadente por ambas as teses adotadas pelo Superior Tribunal de Justiça. Ou seja, tanto faz se existe pagamento antecipado ou não, já que tanto pelo art. 150, § 4º

como pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional o direito de constituir o crédito tributário já se exauriu. Pelo art. 150, § 4º, o prazo fatal ocorreu em 30/06/2002. Pelo art. 173, I, o prazo fatal ocorreu em 31/12/2003. A ciência do lançamento ocorreu em 29/07/2004, posterior ao prazo fatal.

(...)

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve recolhimento antecipado de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, como restou consignado na Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica. Nota-se às fls. 41, que o ajuste pelo lucro real, no ano-calendário de 1998, não houve nenhum recolhimento do imposto (apuração de IRPJ = zero).

Necessário se observar, que apesar do contribuinte ter compensado base negativa de imposto de renda de pessoa jurídica, nada foi recolhido a título deste imposto.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2000, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/1998. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2004, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 29/07/2004, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o ano-calendário de 1998.

Voto vencedor no acórdão embargado: o redator designado cita a jurisprudência do STJ e o Recurso Especial nº. 973.733-SC adotando-os como razões de decidir. Afirma que sua posição passou a ser a da aplicação do artigo 173, I, do CTN nos casos em que não tenha havido pagamento antecipado e passa a tratar do termo inicial de tal contagem (se seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado) para, então, afirmar que adota a posição do STJ (firmada nos EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 674.497/PR), de que o termo inicial do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN é o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado. Em seguida, afirma:

Diante do exposto, e da inexistência de pagamentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, com retorno à Câmara a quo para análise das demais questões.

Como se percebe, a fundamentação apresentada pelo voto vencedor, em essência, coincide com a fundamentação do voto vencido, sendo de se concluir que não restou clara a razão pela qual o relator original foi vencido na sessão de julgamento.

Tal falha poderia ter sido sanada por meio da apresentação de embargos de declaração (por qualquer das partes), todavia isso não ocorreu.

Não obstante, é fato que existe uma incompatibilidade entre o conteúdo do voto vencedor (que não traz fundamento para excluir a decadência para o ano de 1997) e o dispositivo da decisão (que se refere a um provimento total do recurso da Fazenda Nacional).

Daí porque a irresignação do contribuinte acabou por ser devolvida à apreciação desta 1ª Turma da CSRF sob a única via processual então possível: a dos "embargos inominados".

O artigo 66 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, estabelece que os embargos inominados são um recurso sem prazo específico e que, por isso mesmo, sua cognição é restrita, sendo dedicado apenas a sanar "*inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão*".

Assim, é importante pontuar que, de fato, não estamos diante de um caso típico de embargos inominados, visto que não há, no acórdão embargado, propriamente um lapso manifesto ou algum erro de escrita ou de cálculo.

Sem embargo, também não se pode negar que por meio do presente processo administrativo o contribuinte busca se defender da cobrança de um tributo e a fundamentação para a manutenção de tal cobrança inexistente, já que a decisão desta 1ª Turma da CSRF que manteve o auto de infração relativo ao ano-calendário de 1997 não diz a razão pela qual não teria ocorrido a decadência para tal período de apuração.

Ante tal circunstância, e considerando o poder-dever da Administração de anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade (artigo 53 da Lei 9.784/1999), compreendo que seria o caso de se suscitar, de ofício, a preliminar de nulidade da decisão embargada no que diz respeito ao ano-calendário de 1997, por ausência de fundamentação (motivação).

Conforme expressei em meu voto no acórdão 9101-004.144, as decisões deste CARF são atos administrativos e, portanto, os *elementos* dessa natureza de ato devem estar presentes para que se possam considerar tais atos como *existentes*, devendo ainda esses elementos se revestirem de seus respectivos *atributos* para que o ato administrativo seja considerado então *válido*.

Dito de forma breve, os elementos do ato administrativo são: o agente/sujeito (quem o realiza), a forma (como é realizado), a finalidade (para que é realizado), o objeto (o que contém) e o motivo (por que é realizado). Os atributos, por sua vez, são: a capacidade (agente competente), a licitude da forma (forma prevista em lei ou não proibida), o atendimento ao interesse público como finalidade, o objeto lícito, possível e determinado ou determinável, bem como a subsunção do fato à norma quanto ao motivo.

Ainda sobre o motivo, a doutrina costuma conceituá-lo como as situações de fato (o acontecimento) e de direito (a norma) que geram a necessidade da Administração em

praticar o ato administrativo, ressaltando que não se deve confundir motivo com motivação, que é a demonstração dos motivos, isto é, a justificativa da existência dos pressupostos de fato. Sobre o tema, José dos Santos Carvalho Filho leciona:

A despeito da divergência que grassa entre alguns autores a propósito dos conceitos de motivo e motivação, tem-se firmado a orientação que os distingue e pelo qual são eles configurados como institutos autônomos.

Motivo, como vimos, é a situação de fato (alguns denominam de 'circunstâncias de fato') por meio da qual é deflagrada a manifestação de vontade da Administração, já a motivação, como bem sintetiza CRETELLA JR., 'é a justificativa do pronunciamento tomado', o que ocorre mais usualmente em atos cuja resolução ou decisão é precedida, no texto, dos fundamentos que conduziram à prática do ato. Em outras palavras: a motivação exprime de modo expresso e textual todas as situações de fato que levaram o agente à manifestação da vontade. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 125)

Neste sentido, no âmbito do processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235/1972 exige fundamentação das decisões, assim dispondo:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Também os artigos 2º e 50 da Lei 9.784/1999 -- a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e é aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (nos termos de seu artigo 69) -- obrigam à motivação, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando os atos administrativos decidirem recursos administrativos. Veja-se (grifamos):

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

(...)

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

No caso, como visto, o acórdão embargado não contém os fundamentos pelos quais não foi reconhecida a decadência para o ano-calendário de 1997, havendo assim lacuna de fundamentação.

Diante de decisão não fundamentada, concludo que tal ato administrativo carece de um de seus elementos de validade, qual seja, a motivação, e, neste sentido, o acórdão 9101-001.543, de 22/01/2013 é nulo quanto à decisão relativa ao ano-calendário de 1997.

Seria o caso, portanto, de esta CSRF reconhecer tal nulidade e então passar à análise sobre se, com relação ao ano-calendário de 1997, o lançamento decaiu ou não.

Neste passo, registro também que, quando da devolução dos autos à turma ordinária deste CARF (para que esta se manifestasse sobre as demais questões cuja análise havia sido prejudicada em razão do reconhecimento da decadência), esta analisou e julgou, por meio do acórdão 1401-001.677, apenas e tão somente o ano-calendário de 1998.

Disso decorre que, em termos processuais, sequer existe decisão deste CARF quanto às questões supostamente não alcançadas pela decadência relacionadas ao ano-calendário de 1997.

Vale pontuar, ademais, que mesmo que, em termos lógicos, seja possível aplicar ao auto de infração relativo a 1997 o resultado do julgamento do acórdão 1401-001.677 (que analisou apenas o auto de infração referente a 1998), juridicamente é necessário uma

decisão específica para o auto de infração relativo a 1997, pois só então a Fazenda terá uma base, um título final, para a cobrança dos respectivos tributos.

Em síntese, nos presentes autos temos a peculiar situação em que o contribuinte (i) não sabe a razão pela qual o lançamento relativo ao ano de 1997 não estaria decaído; e (ii) não obteve uma decisão final administrativa específica para o ano de 1997 sobre as questões supostamente não alcançadas pela decadência.

São estas as razões pelas quais, respeitosamente, divergi da Relatora, compreendendo que seria o caso de esta 1ª Turma da CSRF acolher os presentes embargos para, primeiramente, reconhecer a ausência de fundamentação (e portanto a nulidade) do acórdão 9101-001.543 quanto ao ano-calendário de 1997 para, então, decidir, na presente sessão, se o ano de 1997 estaria ou não decaído, e então, se fosse o caso (isto é, apenas se a decisão fosse pela manutenção do lançamento referente a 1997), os autos deveriam ser retornados à turma ordinária para análise das questões não alcançadas pela decadência relativas a tal ano-calendário.

Apenas assim compreendo que seria possível afirmar sobre a existência de uma decisão fundamentada relativa ao auto de infração lavrado para a cobrança do tributo referente a 1997, tal como ocorreu com o ano de 1998.

É a declaração.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano