



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10840.724301/2016-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-002.577 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de fevereiro de 2018
Matéria	DECADÊNCIA
Recorrente	PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONFISSÃO PRÉVIA. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorre o pagamento antecipado da exação e inexiste declaração prévia do débito. Por outro lado, nos casos em que não foi constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, e que há pagamento antecipado ou declaração prévia do débito, o prazo decadencial é contado da data de ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência e em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Lizandro Rodrigues de Souza (suplente convocado) e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário frente ao Acórdão nº 14-65.335, proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 1.476 a 1.507), que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIAÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

ATIVIDADE RURAL. DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Somente poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição, os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração."

O crédito tributário de que trata o presente processo decorreu de procedimento fiscal realizado junto ao sujeito passivo, resultando na apuração de valores a título de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2010, conforme a seguir discriminados (juros de mora calculados até 12/2016):

TRIBUTO	TRIBUTO (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA ISOLADA	TOTAL (R\$)
IRPJ	22.509.581,83	14.136.521,20	16.882.186,37	11.076.811,40	64.605.100,80
CSLL	8.338.079,69	5.236.887,61	6.253.559,76	4.739.649,26	24.568.176,32

A pessoa jurídica fiscalizada constituiu, segundo relato da autoridade fiscal, conglomerado agroindustrial, possuindo matriz e mais 41 (quarenta e uma) filiais ativas, cujas atividades, no ano de 2010, estiveram concentradas na produção de açúcar e álcool (98,82% de todas as receitas de vendas).

A autuada apurou o IRPJ segundo o regime do Lucro Real anual, com antecipações do imposto mediante estimativas mensais, baseadas em balancetes de suspensão e redução. Passou, ainda, por processo de cisão parcial, pelo que apresentou duas DIPJ: uma que cobriu o período do início do exercício até a data da cisão e uma relativa ao período da cisão até o final do exercício fiscal.

Conforme o Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal (fls. 979 a 1.017), "a fiscalização motivou-se pela necessidade de que fossem investigadas as razões da existência de expressivos valores informados em DIPJ como Exclusões relativas à rubrica Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada, frente à possibilidade do aproveitamento indevido do referido benefício fiscal, conforme comprovado em procedimentos fiscais anteriores, o que teria por consequência a postergação do IRPJ e CSLL devidos".

Constatou-se que não houve o pagamento antecipado de IRPJ e CSLL, de modo que o prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2012, conforme art. 173, inciso I, do CTN.

Em relação ao evento de cisão, ocorrido em 26/11/2010, por força do art. 21, §4º, da Lei nº 9.249, de 1995, o prazo final para a entrega da DIPJ correspondente seria 31/12/2010, de modo que o prazo decadencial igualmente se iniciaria em 01/01/2012.

A autoridade fiscal considerou que "a atividade da fiscalizada é agroindustrial, não podendo ser classificada como atividade rural, e o plantio de cana-de-açúcar executado pela mesma constitui meramente uma etapa de tal atividade industrial, pelo

que não se amolda aos requisitos de fruição do benefício fiscal da depreciação acelerada", conforme conceito de atividade rural contido no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990.

Deste modo, os efeitos fiscais da depreciação acelerada e suas reversões sobre os bens do ativo imobilizado aplicados na atividade agroindustrial na apuração do Lucro Real foram desfeitos, com:

a) a glosa das Exclusões referentes à depreciação acelerada sobre os bens do ativo imobilizado adquiridos em 2010 para aplicação na atividade rural; e

b) a desconstituição das Adições na determinação do Lucro Real referentes às reversões da depreciação acelerada relativa aos mesmo bens, adquiridos no ano-calendário de 2010, para aplicação na atividade rural, quanto tais bens não devam ser incluídos no cálculo da depreciação acelerada.

A autoridade fiscal constatou que a fiscalizada estaria utilizando o benefício da depreciação acelerada não apenas para bens do ativo imobilizado, mas também para os custos da cana-de-açúcar em formação, que estariam sujeitos à exaustão, conforme Solução de Consulta SRRF 4ªRF/DISIT nº 5/2004.

Procedeu, assim, à glosa total dos valores descritos como "cultura de cana em formação safra 2010/2011, no montante de R\$ 87.777.697,94, e que constaram como exclusões na apuração do Lucro Real.

Em relação aos valores de depreciação acelerada referentes a máquinas e equipamentos foram acatados os valores proporcionalmente aos percentuais da receita da atividade rural sobre a receita total, com a glosa dos demais valores, nos montantes de R\$ 27.033.040,68 (período de 01/01/2010 a 26/11/2010) e de R\$ 2.116.579,49 (período de 27/11/2010 a 31/12/2010).

O mesmo procedimento foi aplicado às Adições relativas à reversão da depreciação incentivada de equipamentos, resultando na exclusão dos totais de R\$ 3.149.185,78 (período de 01/01/2010 a 26/11/2010) e de R\$ 21.219,05 (período de 27/11/2010 a 31/12/2010).

A partir da reconstituição das bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL, levando em consideração as infrações acima apontadas, foi apurado que o sujeito passivo não poderia ter suspendido/reduzido os pagamentos das estimativas mensais a título de IRPJ e CSLL (fls. 944 e 945), de modo que foi constituído o crédito tributário correspondente à multa isolada no percentual de 50%, conforme prevista na alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007

Tomando por base os valores informados pela fiscalizada nas DIPJ entregues em relação ao ano-calendário de 2010, foram glosadas as exclusões e adições já descritas, resultando nos demonstrativos de fls. 946 a 953, no qual se permitiu, ainda, a compensação de parte do prejuízo fiscal suportado pela fiscalizada em períodos anteriores, conforme registrado no LALUR, respeitado o limite de 30% do Lucro Real apurado antes da compensação de prejuízos.

Os valores apurados nos demonstrativos em questão foram utilizados como base de cálculo para os créditos constituídos por meio dos Autos de Infração de fls. 954 a 975,

deduzidos das deduções informadas pelo sujeito passivo nas DIPJ apresentadas e submetidos à multa de ofício de 75%, conforme previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente do lançamento, em 29/12/2016 (fl. 1.018 a 1.024), tendo apresentado Impugnação ao lançamento em 27/01/2017 (fls. 1.027 a 1.462), por meio da qual alegou que:

a) decisão do CARF (processo nº 15956.000255/2010-31) teria reconhecido, em relação aos anos de 2004 e 2005, que a impugnante exerce atividade rural e afastado tanto a motivação, quanto a fundamentação utilizadas pela fiscalização para glosar as exclusões efetuadas nos termos do art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001;

b) a referida decisão constituiria coisa julgada material, representando o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, nos termos do art. 146 do CTN, de modo que somente poderia ser modificado "*quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*";

c) os seus custos com a atividade agrícola superariam 80% do total dos custos, conforme balanço contábil, e que recolhe diversos tributos por exercer a atividade rural, dentre eles o Imposto Territorial Rural (ITR), a contribuição ao FUNRURAL e a contribuição ao SENAR;

d) contraria trabalhadores rurais, utilizar-se-ia de imóveis rurais, celebraria parcerias rurais, adquiriria máquinas rurais e obteria crédito rurais;

e) a sua atividade seria totalmente voltada e dependente da cana-de-açúcar;

f) conforme o Parecer MF/SRF/Cosit/Ditir nº 1.383, de 31 de outubro de 1995, a depreciação acelerada seria plenamente aplicável aos custos incorridos na formação de canaviais; e que tal entendimento teria sido confirmado pelo Acórdãos nº 1402-00.914 e 1401-001.523;

g) 99,65% da área por ela utilizada corresponderia ao exercício único da atividade rural, pois seria ocupada pelo cultivo de cana, restando à indústria aproximadamente 0,34% da área;

h) 69% da mão-de-obra seria utilizada na divisão agrícola e 18% na industrial;

i) por exercer atividade rural, faria jus ao benefício fiscal previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001;

j) especialistas na matéria e fontes que cita e transcreve demonstrariam como se dá a formação da lavoura da cana-de-açúcar e o porquê da mesma não se confundir com as florestas e, portanto, não se exaurir, mas sim se depreciar;

k) "*o lançamento fiscal expressa, erroneamente, que o conceito fiscal do desempenho de atividade rural estaria consignado no art. 2º da Lei nº 8.023/90, com a redação conferida pelas Leis nº 9.250/95 9.430/96*";

l) o dispositivo invocado, porém, não se aplicaria ao caso concreto, pois o benefício fiscal previsto na MP nº 2.159-70, de 2001, não se confundiria com o benefício da Lei nº 8.023, de 1990;

m) o raciocínio da autoridade fiscal não se coadunaria com o teor da Instrução Normativa SRF nº 257, de 12 de dezembro de 2002, que reconheceria a possibilidade da realização das duas atividades (rural e industrialização) por um único contribuinte, determinando, no entanto, a análise de cada uma delas em separado;

n) "atém-se o lançamento exclusivamente, ao conceito de atividade rural veiculado pelo art. 2º da Lei nº 8.023/90, com a redação dada pela legislação subsequente, sem atentar para o fato de que a disposição normativa difere daquele prevista na MP nº 2.159-70, de 2001, na medida em que a norma primeira considera para fins de gozo do benefício fiscal o resultado da atividade, enquanto a segunda se limita ao exercício da atividade, independentemente da proporção ou preponderância desta no resultado";

o) o artigo art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, não estabeleceria nenhuma limitação acerca da necessidade de que a empresa, para usufruir do benefício, explorasse exclusivamente atividade rural;

p) nossa legislação conceituaria a pessoa jurídica agroindustrial como produtora rural e somente poderia ser produtora rural a entidade que exerce atividade rural, sob pena de absoluta incongruência entre os conceitos empregados;

q) não seria requisito para a fruição do benefício as exigências do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, e não se aplicaria à Impugnante, pois, embora exerça a agricultura (atividade rural), seu produto é insumo (custo) da indústria, de modo que esta última não pode ser segregado;

r) o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 1964) qualificaria, em diversos de seus dispositivos, as agroindústrias como componentes por excelência da atividade rural;

s) as considerações atinentes a mercados primários ou secundários, utilizadas pela autoridade fiscal, seria elementos econômicos estranhos às normas jurídicas que regem a tributação;

t) a Receita Federal (no âmbito de consulta constante do processo administrativo nº 19679.018848/2003-00) teria concluído pela possibilidade de aproveitamento do benefício da depreciação acelerada incentivada pelas agroindústrias;

u) as culturas agrícolas, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC-T, item 10.14.4.2), dividem-se em temporárias (as que se extinguem pela colheita, sendo seguidas de um novo plantio) e permanentes (aqueles de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas);

v) de acordo com o Pronunciamento VII do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), "classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário";

x) assim, deveriam ser registrados no ativo imobilizado os recursos aplicados na formação da cultura, desde o preparo do solo até o encerramento do plantio, uma vez se tratarem de custos dirigidos à manutenção da atividade da companhia, contribuindo para geração de receitas em diversos exercícios sociais;

y) independentemente que estejam sujeitos a quotas de depreciação ou exaustão, haveria o direito à apropriação como custo da totalidade do investimento no próprio ano dos dispêndios, o que deve ser feito no LALUR;

z) "o encargo a ser contabilizado pelas empresas que cultivam a cana-de-açúcar, através de empreendimentos próprios, deve ser denominado depreciação";

aa) "a lei restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo";

ab) conforme item 4 do CPC 29, não haveria dúvidas quanto à classificação da cana-de-açúcar como um produto agrícola, advindo de uma planta, e que, após a sua colheita e processamento, a cana se transformaria em um produto;

ac) os efeitos nos resultados da depreciação ou exaustão, seriam absolutamente iguais, do ponto de vista da essência econômica, independentemente da denominação que recebam;

ad) o período fiscalizado se encontra abrangido pela decadência, já que seria aplicável o art. 150, §4º, do CTN e que teria havido pagamento na modalidade Imposto Retido na Fonte;

ae) por se tratar de um benefício que representaria postergação do tributo, na medida em que a exclusão efetuada em um exercício é adicionada em anos posteriores, o valor exigido no auto de infração já teria sido pago em parte;

af) "assim, deveria o agente autuante recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2016, quando do lançamento, e constatando a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento de tributo, efetuar o lançamento no período em que tenha havido indevida redução constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o recolhido em períodos posteriores";

ag) "quando aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, a Autoridade Fiscal não poderá exigir, concomitantemente, a multa isolada. No caso, cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo".

A decisão de primeira instância afastou os julgados do CARF suscitados pela Impugnante, por não possuírem efeitos vinculantes, sustentando que, por força do art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, o julgador administrativo deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Rejeitou, ainda, a aplicações de decisões judiciais citadas na Impugnação, uma vez que produziriam efeitos apenas em relação às partes que integram os processo.

Quanto à alegação de decadência, por não ter havido o pagamento antecipado do IRPJ e da CSLL, entendeu aplicável o art. 173, inciso I, do CTN, de modo que, tanto em relação ao período de janeiro a 26/11/2010 (antes da cisão) quanto em relação ao período de 27/11/2010 a 31/12/2010 (pós-cisão), os tributos somente poderiam ser lançados a partir de 01/02/2011, com o prazo decadencial se iniciando em 01/01/2012 e se encerrando em 31/12/2016. Deste modo, não teria ocorrido a decadência.

No mérito, com base nos art. 58 e 314 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), e no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, considerou que "*a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, que alterem a composição e as características do produto in natura, como é o caso da indústria sucroalcooleira, não está incluída no rol das atividades rurais*".

Neste sentido, o benefício fiscal de depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, não se aplicaria à agroindústria, mas apenas à atividade rural de lavoura de cana, com a obrigação da contribuinte de segregar contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, conforme art. 8º da citada Instrução Normativa.

Entendeu o julgador, ainda, que a cultura da cana-de-açúcar está sujeita à exaustão e não à depreciação, não estando, portanto, alcançada pelo art. 314 do RIR/99.

E, ainda, que considerando que a exaustão "*corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, não seria coerente exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto de produção de determinado bem, sendo a ele intrinsecamente vinculada, não possuindo limitação de prazo, em termos de legislação tributária, para fins da dedutibilidade de suas quotas dependendo do período projetado de exploração do recurso a ser exaurido. Disso desflui que os valores de exaustão a serem deduzidos no primeiro ano da aquisição do direito poderiam eventualmente ser valores excessivos e, na prática, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações*".

Para o julgador, "*a explicação da contribuinte a respeito da cultura canavieira é contraditória com a conclusão expressa pela mesma, ou seja, ao explicar que as touceiras/soqueiras permanecem vivas e se exaurem após quatro ou cinco cortes, evidencia-se a aplicação da exaustão, como também definido pelo art. 183, § 2º, "c", da Lei nº 6.404/76*".

Deste modo, o Acórdão entendeu não haver qualquer alteração a ser realizada no lançamento tributário, inclusive referendando o cálculo proporcional realizado pela autoridade fiscal em função do percentual da receita líquida da atividade rural frente à receita líquida total.

Em relação à aplicação da multa de ofício em conjunto com a multa isolada pela falta de pagamento das estimativas, a decisão entendeu não haver coincidência de motivação, uma vez que as penalidades são distintas, de modo que cabíveis as duas multas.

Por fim, quanto à alegação do sujeito referente à postergação do pagamento e da compensação com valores pagos em períodos posteriores, o Acórdão a rejeitou, posto que o contribuinte teria apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013 e não teria comprovado a reversão das despesas de depreciação em tais períodos.

Cientificado da decisão em 24 de abril de 2017, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 1.508 a 1.512), o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.516 a 1.574, em 22 de maio de 2017, cujas alegações são exatamente as mesmas já veiculadas na Impugnação anteriormente apresentada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 24 de abril de 2017 (fls. 1.508 a 1.512), tendo apresentado Recurso Voluntário em 22 de maio de 2017, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procuradora, devidamente constituída conforme fl. 1.586.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2. DA DECADÊNCIA

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente traz duas matérias que entende devam ser apreciadas antes do exame do mérito da apelação. Uma delas diz respeito à ocorrência de decadência do direito de a administração constituir os créditos tributários objeto do lançamento.

A Recorrente alega que, à data da ciência do lançamento (29 de dezembro de 2016), já teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010.

No seu entender, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que se trataria de lançamento por homologação e teria havido pagamento antecipado do imposto, sob a forma de retenção na fonte.

A decisão de primeira instância, ao afastar a alegação de decadência, fundamentou-se exatamente na ausência de pagamento, o que deslocaria a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, para o art. 173, inciso I, do mesmo Código.

A discussão, portanto, não envolve o caráter de lançamento por homologação, nem o regramento acerca da contagem do prazo decadencial, que foi consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de julgamento do Resp nº 973.733/SC (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009), julgado sob a sistemática do artigo 543-C, do antigo CPC (e de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015), cuja ementa se transcreve:

"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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, existindo 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, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, 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 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" (Destacou-se)*

O cerne da questão, no caso em apreço, a princípio, é saber, pois, se a existência de retenções a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) configura pagamento antecipado do imposto a que estava obrigado o sujeito passivo.

Em regra, a resposta é dada pelo próprio sujeito passivo em seu Recurso, quando transcreve a ementa de Acórdão do STJ (Recurso Especial 250306/DF), no qual se lê que "*a retenção do tributo na fonte pagadora é inconfundível com a extinção do crédito tributário*".

É que o fato de as fontes pagadoras de rendimentos terem cumprido com a obrigação a elas imposta de efetuar a retenção de tributos sobre os valores pagos à Recorrente não pode, **por si só**, substituir a obrigação que cabia ao sujeito passivo (calcular e recolher os valores por estimativa) e que estaria sujeita à homologação por parte da autoridade administrativa.

Reconheço que há precedentes do CARF em sentido contrário, inclusive, desta Turma, acatando a retenção como pagamento antecipado.

Para mim, contudo, a questão passa pela existência ou não de atividade do sujeito passivo passível de homologação. Esclareço:

É que o sujeito passivo, ainda que sem efetuar qualquer recolhimento, pode utilizar as retenções sofridas para dedução dos montantes apurados por estimativa, de modo que, nesta hipótese, reconheço haver atividade sujeita à homologação.

Quando este não adotou qualquer providência voltada à apuração e recolhimento do tributo, nada há a ser homologado, razão pela qual a contagem deve ser realizada na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

No caso em análise, temos dois períodos a serem analisados: de janeiro até a cisão (ocorrida em 26/11/2010) e pós cisão (de 27/11/2010 até o final do exercício).

No primeiro período, observa-se, pelos elementos constantes dos autos, que o sujeito passivo apurou balancete de suspensão, sendo que, de janeiro a agosto, a base de cálculo apurada foi sempre negativa, pelo que inexistiu qualquer valor a recolher (fls. 479 a 486).

A existência dos balancetes não é contestada, em nenhum instante, pela autoridade fiscal.

No mês de setembro, porém, foi apurado IRPJ e CSLL a recolher (fl. 487). No caso do IRPJ, o montante devido foi inteiramente absorvido por dedução de incentivos fiscais e por retenções na fonte (fl. 63 e 926).

Ainda que não tenham sido localizados nos autos os comprovantes de retenção, a informação não é negada pela autoridade fiscal, que, inclusive, considera o valor apurado pelo sujeito passivo como recolhido na apuração de fl. 944.

Em relação à CSLL, o débito apurado pelo sujeito passivo em relação ao mês de setembro foi confessado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme fl. 340, com informação de haver sido compensado por meio de Declaração de Compensação (DComp).

Introduz-se, portanto, um novo elemento na discussão, saber como deve ser realizada a contagem do prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de existir confissão de débitos por meio de DCTF.

Alinho-me ao posicionamento que se extrai do próprio Acórdão do STJ no Resp nº 973.733/SC (acima transcrito), no sentido de que, existindo a confissão prévia dos débitos por meio de declaração constitutiva do crédito tributário (sem a constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo), a contagem deve ser realizada na forma do art 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir do fato gerador.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme ementas a seguir:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. 150, §4º, CTN. DCTF.

O prazo decadêncial para exigência do IRPJ é submetido ao artigo 150, §4º, do CTN na hipótese de apresentação de DCTF pelo contribuinte.

Reprodução do acórdão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543C, do Código de Processo Civil/1973, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 343/2015, artigo 62, §2º)." (Acórdão nº 9101-003.103 - 1ª Turma, sessão de 14 de setembro de 2017, Redatora designada Conselheira Cristiane Silva Costa)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. 150, §4º, CTN. DCTF.

Tendo o contribuinte declarado IRPJ, CSLL e PIS em DCTF, o prazo decadencial para exigência do IRPJ é submetido ao artigo 150, §4º, do CTN." (Acórdão nº 9101-002.856 - 1ª Turma, sessão de 12 de maio de 2017, Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa)

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário:2002

DECADÊNCIA TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO TERMO INICIAL.

1- Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorre o pagamento antecipado da exação e inexiste declaração prévia do débito. Por outro lado, nos casos em que não foi constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, e que há pagamento antecipado ou declaração prévia do débito, o prazo decadencial é contado da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). Entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previstos no artigo 543C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008. Interpretação que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

2- A menção pelo STJ de que a "declaração prévia do débito" permite o enquadramento no art. 150 do CTN (lançamento por homologação) só pode ser tomada em sentido restrito, ou seja, de "declaração" que constitua confissão de dívida, que sirva de

instrumento hábil à execução fiscal, sob pena de completo desvirtuamento da linha adotada pelo STJ, que, relativamente ao fenômeno da homologação, prioriza o "pagamento" e não a "atividade de apuração". É somente esse tipo de "declaração" que pode se encaixar na sistemática do art. 150 do CTN, na lógica traçada pelo STJ, no sentido de se entender que houve o atendimento (ainda que parcial) do que é exigido pelo referido dispositivo legal, que houve o "auto lançamento", que houve constituição de alguma parte do crédito tributário, e que, por equiparação, há algum "pagamento" a homologar. Nesse contexto, o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido para reconhecer a decadência com base no art. 150, §4º, do CTN não se sustenta, já que a referida DCOMP apresentada em 30/05/2003 não configurava confissão de dívida. Contudo, considerando que a compensação acabou sendo homologada no curso do processo administrativo, e que a maior parte do crédito tributário estava extinta/quitada desde 30/10/2003 (data da compensação), não há como deixar de aplicar nos presentes autos o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN." (Acórdão nº 9101-003.119 - 1ª Turma, sessão de 3 de outubro de 2017, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo)

Deste modo, em relação ao período anterior à cisão, deve ser reconhecida a contagem do prazo na forma do art. 150, §4º, do CTN, tendo-se consumado a decadência em momento anterior ao lançamento.

A mesma conclusão deve ser extraída, em relação aos fatos posteriores à cisão, uma vez que o sujeito passivo apurou valores a título de IRPJ e CSLL e os confessou em DCTF, conforme se constata às fls. 364 a 403.

Mais uma vez, a própria autoridade fiscal considera os referidos valores relativos ao IRPJ como pagamentos antecipados, conforme demonstrativo de fl. 944, deixando de fazê-lo, estranhamente, em relação à CSLL, como se observa à fl. 945.

Há de se reconhecer, contudo, a confissão prévia do débito, a contagem do prazo na forma do art. 150, §4º, do CTN, e, como decorrência, a consumação da decadência.

Isto posto, voto por acolher a preliminar de decadência constante do Recurso Voluntário do sujeito passivo, com a exoneração integral do crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

