



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

Processo n° 10845.003738/2003-00
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.517 – 1ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2016
Matéria Decadência.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRANSBRASA TRANSITÁRIA BRASILEIRA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - 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 ser 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 ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial n° 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n° 08/2008. Essa interpretação 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 n° 343/2015. Havendo pagamento ou confissão parcial dos débitos, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra contida no §4º do art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Adriana Gomes Rego, que lhe deu provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à contagem de prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 103-22.986, de 25/04/2007, por meio do qual a Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de, entre outras questões, acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 30/09/1998.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: NULIDADE. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Descabe a análise de suposta violação de princípios constitucionais que teria ocorrido em momento anterior ao procedimento fiscal, por ser matéria estranha ao feito e faltar competência a este Colegiado para apreciação do tema.

NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DA PORTARIA SRF Nº 3.007/2002. DESCABIMENTO.

Se a ação fiscal está devidamente acobertada pelo MPF que lhe deu origem, deve-se entender que o procedimento, inclusive a seleção do sujeito passivo, seguiu as normas que regulamentam a matéria.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ E PIS. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ, IRRF e PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

DECADÊNCIA. CSLL E COFINS. PRAZO.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, tais como a CSLL e a COFINS, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a própria ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE.

Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no §4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2001, 2002, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES RECEBIDOS NO EXTERIOR.

Devem ser tributadas mediante lançamento de ofício as receitas de prestação de serviços que, auferidas no exterior, não integraram a escrituração do sujeito passivo.

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA.

A legislação concede ao sujeito passivo que apura resultado pelo lucro presumido a opção de escriturar as receitas pelo regime de Caixa. No entanto, dentro do período de apuração o registro contábil dessas receitas não pode ocorrer de forma híbrida, ora no regime de caixa ora no de competência, sob pena de desqualificar a escrituração.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

Se o sujeito passivo não demonstra que as receitas escrituradas de forma genérica referem-se a operações sujeitas ao percentual de 8%, cabível a imputação do percentual de 32% referente à prestação de serviços gerais.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Para efeito de qualificação da multa de ofício, cada infração deve ser analisada isoladamente, como resultado de conduta específica. Mantém-se a exasperadora quando a irregularidade for originada de conduta fraudulenta e, a *contrario sensu*, reduz-se a multa ao percentual convencional quando não comprovada aquela circunstância.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA.

A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico,

resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64 (Proc. 10240.000695/2004-92, Terceira Câmara, Rel.: Paulo Jacinto Nascimento, DOU 05.04.06).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSBRASA TRANSITÁRIA BRASILEIRA LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 30/09/1998, vencidos os conselheiros Leonardo de Andrade Couto (relator) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não admitiram a decadência em relação à CSLL e COFINS e, no mérito, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex-officio* qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos os conselheiros Leonardo de Andrade Couto (relator) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não admitiram a desoneração da exasperadora em relação à verba autuada a título de "omissão de receita junto à empresa Triton Container International" (itens 001 e 002 do auto de infração); e EXCLUIR da tributação a verba referente a "transferência bancária no Oakland Commerce Banks" no valor de R\$ 240.240,00, no ano-calendário de 1998 (item 002 do auto de infração). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto ao reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário constituído nestes autos.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/09/1998, sendo que a ciência da recorrente se deu em 17/10/2003;

- com relação à decadência, a decisão da e. Câmara *a quo* diverge da decisão proferida pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, constante do Acórdão nº 302-38.565 (Acórdão Paradigma):

Acórdão: 302-38.565

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/02/1992 a 31/03/1992

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo contradição entre a decisão proferida e a matéria discutida nos autos, é cabível a apresentação de embargos de declaração.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROVIDOS.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira:

(a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; (c) em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN. Assim tem-se por configurada a decadência.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- entenderam os ilustres Conselheiros que a homologação não é do pagamento, mas sim do seu lançamento. Portanto aplicaram o artigo 150, §4º, do CTN independentemente da existência de antecipação de pagamento;

- o Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º, e 173, I, do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, bem havendo dolo, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue, respectivamente, a disciplina normativa do art. 173, inciso I e parágrafo único do CTN (RESP 766.050/PR);

- nos casos, como o dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a jurisprudência entende que não haveria atividade do contribuinte a homologar;

- não seria possível realizar a homologação de atividade inexistente, ou efetuada de maneira errônea, mas caberia à autoridade administrativa unicamente proceder ao lançamento de ofício dos valores devidos. E o prazo para o lançamento de ofício não está disposto no art. 150, mas no art. 173 do CTN;

- observe-se que, no caso em análise, o auto de infração foi lavrado dentro do prazo disposto no art. 173, I, do CTN, não ocorrendo, portanto, a decadência do direito de lançar. Ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, é 1º de janeiro (ou o dia 2, devido ao feriado do dia 1º) de 1999, findando-se, os 5 anos em 31/12/2003, portanto mais de dois meses após a data em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração;

- deste modo, tendo tomado ciência em 17 de outubro de 2003 (17/10/2003), o Fisco agiu dentro do prazo de que dispunha para a constituição dos créditos tributários, não havendo que se falar em decadência;

- também esta e. Câmara Superior deste Conselho já esboçou posicionamento no sentido de que o prazo para o lançamento de tributos não recolhidos, ainda que para estes tributos a legislação atribua ao contribuinte o dever de antecipar do pagamento, conforme o art. 150 do CTN, é aquele disposto no art. 173, I, do CTN, que cuida do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário (ementas transcritas);

- aplicando-se a regra do artigo 173, I, do CTN, o período de apuração relativo a 1998 não se encontra decaído.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.141, de 14/10/2014, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Verificou-se que, no caso do recorrido, decidiu-se que aplica-se o art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo de decadência de lançar IRPJ, IRRF e contribuição para o PIS, assim como para tributos sujeitos a lançamento por homologação, como a CSLL e a COFINS. No caso do paradigma, considerou-se que aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN para tributos sujeitos a lançamento por homologação, mas que, se não há pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Tendo a decisão recorrida adotado o entendimento de que a regra do art. 150, §4º do CTN é aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, sem exceção, ao passo que a do paradigma entendeu que cabe aplicar a regra do art. 173, I, do CTN no caso de não haver pagamento antecipado para esse tipo de tributo, conclui-se que a divergência de entendimentos está demonstrada para a matéria relativa à decadência do direito de o Fisco lançar tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Em 12/12/2014, a contribuinte foi intimada do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso (antes disso, ela já tinha tomado ciência do Acórdão nº 103-22.986, e já havia apresentado pedido de desistência da parte dessa decisão que lhe foi desfavorável, para pagamento com os benefícios da Lei nº 11.489/2009).

Tempestivamente, em 26/12/2004, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da PGFN, com os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE

DA INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO

- conforme se verifica às fls. 3665 do processo em referência, os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional em 12/05/2011 (doc. 01, anexo), e recebido na PGFN em 17/05/2011, conforme se comprova com o documento 02, anexo, fls. 3666;

- o processo foi devolvido pela PGFN em 16/06/2011, conforme registrado Às fls. 3620 (doc. 03);

- considerando-se que os autos foram recebidos na PGFN em 17/05/2011, tem-se como esse o termo inicial do prazo de quinze dias para interposição do recurso, cujo termo final ocorreu em 01/06/2011, sendo que o recurso somente foi recebido em 16/06/2011, conforme fls. 3621 (doc. 04);

- Por outro lado, às fls. 3597 (doc. 05), consta uma suposta ciência do Procurador, em 15/06/2011, com a afirmação logo abaixo de que o processo estava sendo devolvido pela PGFN com Recurso Especial;

- Pois bem, considerando em primeiro lugar o fato de que o processo foi recebido na PGFN no dia 17/05/2011, a ciência do Procurador datada de 15/06/2011 não pode, em hipótese alguma, ser considerada como ciência do acórdão, já que não poderia ele ter tomado ciência e ter juntado o recurso no mesmo momento, razão pela qual deve ser reconhecida a intempestividade do recurso interposto, cujo prazo venceu em 01/06/2011;

DA FALTA DE REQUISITO INDISPENSÁVEL PARA A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ESPECIAL - DA AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO

- as razões do recurso interposto estão fundamentadas no fato de que a recorrida supostamente não teria feito qualquer antecipação de pagamento dos tributos, situação que descartaria a aplicação do artigo 150, § 4º (prazo decadencial contado a partir do fato gerador), para admitir a aplicação do artigo 173, I, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro da do exercício seguinte);

- contudo, tal premissa, além de falsa, não foi discutida nos autos, situação que, por si só, já descartaria a admissibilidade do presente recurso, nos termos do artigo 67 do REGIMENTO INTERNO DO CARF, que em seu parágrafo terceiro estabelece: "§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais";

- em nenhum momento foi discutido ou afirmado no v. acórdão que não houve pagamento antecipado, razão pela qual caso pretendesse interpor recurso sob tal fundamento deveria ter primeiro oposto embargos declaratórios visando sanar eventual omissão, o que não fez, não podendo agora pretender seja conhecido e admitido seu recurso sob o fundamento de que não houve pagamento antecipado;

- ademais, uma vez que houve o recolhimento antecipado de tributos, tem-se como absolutamente im procedente o recurso interposto, já que o próprio acórdão utilizado como paradigma, Acórdão nº 302-38.565, confirma a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN na hipótese de pagamento antecipado;

DA AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA ENTRE O V. ACÓRDÃO PROFERIDO E O ACÓRDÃO PARADIGMA

- o §4º do artigo 67 do Regimento Interno do CARF impõe como condição de admissibilidade do recurso especial que: "o recurso deverá demonstrar a divergência argüida". Contudo, o v. acórdão paradigma nada mais fez senão reconhecer a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN, contados da ocorrência do fato gerador, na hipótese de pagamento antecipado;

- assim, o acórdão utilizado como paradigma não se presta a comprovar a divergência entre o v. acórdão proferido e aquela decisão, ao contrário, confirma entendimento manifestado no v. acórdão proferido, inviabilizando a admissibilidade do recurso interposto. Diga-se o mesmo quanto à citada jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça;

- ademais, o recurso interposto afirma que: "entenderam os ilustres Conselheiros que a homologação não é do pagamento, mas sim do seu lançamento. Portanto,

aplica-se o artigo 150, §4º do CTN independentemente da existência de antecipação de pagamento";

- tal assertiva não é verdadeira. Houve a entrega de declarações e recolhimento de tributos devidos, vindo o auto de infração lavrado a exigir diferenças apuradas em face de aplicação de alíquota indevida para o tipo de serviço prestado, entre outras. Em nenhum momento há afirmativa no acórdão proferido que a aplicação do artigo 150, §4º deve se dar "independentemente da existência de antecipação do pagamento", posto que, como dito, tal questão não foi debatida, presumindo-se o reconhecimento de que houve pagamento parcial;

DA IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO DA DECADÊNCIA SEM DISCUSSÃO DA MULTA AFASTADA

- o v. acórdão proferido entendeu por bem afastar a multa de ofício aplicada, de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a a 75%, por não restar caracterizada qualquer conduta fraudulenta;

- em face de tal situação, entendeu aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN;

- nestes termos, se pretende a Fazenda Nacional rediscutir a decadência reconhecida, deveria então, necessariamente, ter rediscutido a redução da multa imposta, o que não fez, posto que tal redução foi condição *sine qua non* para o reconhecimento da decadência;

- portanto, uma vez reconhecida a ausência de conduta dolosa, com a redução da multa e a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN, e tendo em vista que a redução da multa não foi objeto do recurso interposto pela recorrente, se torna impossível que venha essa E. Câmara reformar o prazo decadencial fixado no acórdão, não devendo ser admitido o recurso interposto, muito menos provido;

MÉRITO

DA DECADÊNCIA

- admitindo, apenas para fins de argumentação, a superação das preliminares supramencionadas, ainda assim, inviável o provimento do recurso interposto, devendo ser mantida a decadência tal qual reconhecida no v. acórdão proferido. Pois bem, é pacífica a jurisprudência no sentido de que, havendo antecipação de pagamento, seja a que título for, o prazo decadencial para a constituição do crédito tem início com a ocorrência do fato gerador, aplicando-se o disposto no artigo 150, §4º, do CTN;

- em primeiro lugar convém afastar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que restou expressamente consignado no v. acórdão proferido, com a redução da multa agravada, o que, diga-se de passagem, não foi discutido no recurso especial interposto. Portanto, indubitável a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN, contado da ocorrência do fato gerador;

- o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamentos por homologação, razão pela qual ocorreu, com relação aos fatos geradores mar/97, jun/97, set/97, dez/97, mar/98, jun/98 e set/98, a decadência do direito de lançar, visto que este último fato

Processo nº 10845.003738/2003-00
Acórdão n.º **9101-002.517**

CSRF-T1
Fl. 10

gerador deu-se em 30/09/98, enquanto que a autuação foi efetivada em outubro/2003, devendo ser mantido o v. acórdão tal qual foi proferido;

- nesse sentido vem decidindo a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como os demais tribunais administrativos (ementas transcritas);

- de todo o exposto, verifica-se que o recurso oferecido pela Fazenda Nacional não tem condições de prosperar, porquanto em contraposição com a pacífica jurisprudência administrativa;

- assim, requer a ora recorrida que seja negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, com a manutenção da decisão proferida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

A autuação fiscal de IRPJ decorreu da constatação de três tipos de infrações: omissão de receitas; aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido; e não adição de valores diferidos, controlados na parte B do LALUR, à base de cálculo do imposto, em razão da mudança no regime de tributação, de lucro real para lucro presumido.

A apuração do IRPJ foi feita pelo regime do Lucro Real nos anos-calendário 1997, 2000, 2001, 2002 e 2003, e pelo Lucro Presumido nos anos-calendário 1998 e 1999.

Os lançamentos reflexos a título de CSLL, PIS e COFINS foram realizados apenas com base na primeira infração acima mencionada, ou seja, na omissão de receitas.

A ciência dos autos de infração ocorreu em 17/10/2003.

O litígio que remanesceu para essa fase de recurso especial diz respeito à decadência, abrangendo o crédito tributário constituído sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, especificamente no período de janeiro a setembro de 1998.

No seu recurso especial, a PGFN tenta afastar a decadência em relação a esse período, alegando que o prazo decadencial a ser aplicado é aquele previsto no art. 173, I, do CTN, e não o do art. 150, §4º, do CTN, que foi adotado pelo acórdão recorrido.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta várias preliminares de não conhecimento do recurso.

Quanto à alegação de intempestividade do Resp, cabe observar que o Decreto nº 70.235/1972 prevê as seguintes regras para a ciência dos Procuradores da Fazenda Nacional em relação às decisões do antigo Conselho de Contribuinte, e que hoje se aplicam ao CARF:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara

Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

(grifos acrescidos)

Pois bem, os autos foram entregues à PGFN, na forma prevista no §8º acima transcrito, em 17/05/2011, de modo que a ciência ficta iria ocorrer em 16/06/2011.

O que se deu foi simplesmente que na data prevista para a ciência ficta, ou seja, quando ainda iria se iniciar a contagem do prazo para apresentação do recurso especial, o Procurador da Fazenda Nacional redigiu e protocolizou esse recurso, em 16/06/2011.

O fato de ele registrar a ciência pessoal em 15/06/2011, antecipando em um dia a ciência ficta, em nada contribui para caracterizar a alegada intempestividade, porque seja pela data da ciência pessoal, em 15/06/2011, seja pela data da ciência ficta, em 16/06/2011, a apresentação do recurso observa o prazo regimental de 15 dias e, portanto, ela é tempestiva.

Não há, assim, qualquer razão para se falar em intempestividade na apresentação do recurso.

Quanto à alegação de ausência de prequestionamento da matéria que é objeto do recurso especial, cabe esclarecer que o prequestionamento configura requisito para os recursos especiais interpostos pelos contribuintes, e não pela Fazenda Nacional. Isso, aliás, está expressamente previsto no §3º do art. 67 do RICARF, regra regimental que foi transcrita pela própria contribuinte em suas contrarrazões.

A contribuinte também alega ausência de divergência entre os acórdãos recorrido e paradigma, porque ela teria realizado recolhimento de tributo.

Segundo suas alegações, o acórdão paradigma confirmaria o entendimento manifestado no acórdão recorrido; o acórdão paradigma nada mais teria feito senão reconhecer, na hipótese de pagamento antecipado (ainda que parcial), a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN.

Ainda em sede de preliminar, a contribuinte sustenta que, no caso do acórdão recorrido, a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN se deu em decorrência do exame do percentual da multa aplicada, matéria que guarda relação com a caracterização ou não de conduta dolosa. Assim, a Fazenda Nacional, para rediscutir a decadência, deveria ter rediscutido a redução da multa, o que não foi feito no recurso especial.

Quanto a essas outras duas preliminares (ausência de divergência e não questionamento da multa), é importante perceber que o acórdão recorrido, embora não tenha tratado expressamente da questão da ocorrência ou não de pagamento, ao decidir sobre a

decadência, aderiu a uma linha de interpretação muito comum na época em que foi proferida a decisão, que considerava irrelevante a ocorrência de pagamento, para fins de se definir a regra de contagem de prazo decadencial.

É o que pode ser chamado de silêncio eloquente, dado o contexto da época em que a decisão foi proferida.

A referida linha de entendimento priorizava apenas o regime de lançamento a que estava submetido o tributo. Se a regra legal previa o regime de lançamento por homologação para um determinado tributo, a regra de decadência seria a prevista no art. 150, §4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não algum pagamento desse tributo. O deslocamento do prazo previsto no art. 150 para o prazo do art. 173 do CTN só era admitido quando restasse caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme bem explicitou o despacho de exame de admissibilidade do recurso especial, a divergência restou caracterizada porque o acórdão recorrido adotou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN é aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, só admitindo uma hipótese para o afastamento dessa regra - a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, enquanto que o acórdão paradigma admitiu uma outra hipótese para isso, que é a ausência de pagamento (ainda que parcial).

O objeto do recurso especial repousa justamente sobre essa divergência de interpretação da norma jurídica, que precisa ser dirimida.

A divergência, portanto, restou mesmo caracterizada.

A verificação do resultado prático de uma ou outra tese que for considerada correta, diante de todo o contexto fático que abrange o litígio, entendo que, nesse caso, é matéria de mérito, a ser examinada na fase seguinte do julgamento do presente recurso.

Restando esclarecido que a divergência objeto do recurso especial se situa na questão sobre a relevância ou não do pagamento para definição da regra de prazo decadencial, não é necessário rediscutir a questão do percentual da multa, embora ela também tenha influenciado a análise da decadência que foi empreendida pelo acórdão recorrido.

A divergência a ser aqui dirimida independe do percentual da multa, e da caracterização de fraude, etc., matéria que, realmente, nem é objeto do recurso especial sob exame.

Em razão dessas considerações, devem ser rejeitadas as preliminares apresentadas pela contribuinte em sede de contrarrazões.

O recurso, portanto, deve ser conhecido, porque preenche os requisitos de admissibilidade.

Já foi mencionado que quanto à decadência, o entendimento manifestado no acórdão recorrido aderiu à interpretação de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, afastando-se essa regra apenas nos casos em que fica caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O recurso especial da PGFN volta-se exatamente para essa questão, e defende a idéia de que ha outra situação que afasta a aplicação do prazo decadencial mais curto, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que é a ausência de pagamento (ainda que parcial), o que teria sido desconsiderado pela decisão recorrida.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC firmou o seguinte entendimento em relação à questão da decadência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008).

Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

De acordo com o STJ, deve-se aplicar o artigo 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.

No sentido inverso, há duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN: 1) haver pagamento ou 2) haver declaração prévia que constitua crédito tributário.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Aliás, vale frisar que todo esse debate em torno da relevância do pagamento ou da confissão de débito para análise de decadência de lançamento posteriormente realizado

pelo Fisco pressupõem pagamento e/ou confissão parciais mesmo. Até porque o Fisco não realizaria nenhum lançamento de ofício para constituir crédito tributário que já foi em momento anterior integralmente pago ou confessado pelo contribuinte.

No caso em análise, o acórdão recorrido reconheceu a decadência para os fatos geradores ocorridos até 30/09/1998.

O litígio abrange especificamente o período de janeiro a setembro de 1998, conforme indica o próprio conteúdo do recurso apresentado pela PGFN. É que a decadência se opera para os fatos geradores ocorridos em 1997, por qualquer uma das regras de prazo decadencial em questão.

Compulsando os autos, especialmente o "Termo de Verificação e Intimação" e os quadros demonstrativos dos autos de infração (e-fls. 3/15 e 16/84 do vol. 11 do e-processo), verifica-se que a contribuinte declarou bases de cálculo para o período em questão, e que o lançamento ocorreu apenas sobre as infrações (diferenças) apuradas pela fiscalização.

Ou seja, não houve lançamento sobre as bases de cálculo positivas de IRPJ/CSLL (lucro presumido) apuradas pelo próprio contribuinte, e nem sobre as receitas que já haviam sido por ele reconhecidas e declaradas (PIS/COFINS), indicando claramente que os tributos referentes às receitas já declaradas ou estavam pagos, ou pelo menos tinha sido declarados/confessados em DCTF. Do contrário, a autoridade fiscal teria realizado lançamento também sobre essas bases de cálculo.

Aliás, uma das infrações constatadas para o IRPJ do ano-calendário de 1998 foi justamente a "aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido" sobre as receitas declaradas, o que também deixa evidente que a contribuinte pagou/confessou uma parte do tributo (já que o lançamento se deu apenas sobre as diferenças apuradas).

A conclusão é de que a contribuinte havia pago ou pelo menos confessado em DCTF uma parte dos tributos em questão (que incidiram sobre as receitas por ela declaradas), o que implica na contagem da decadência pela regra do art. 150, §4º, do CTN, conforme o referido entendimento pacificado pelo STJ.

Assim, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo