



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

Processo nº 10950.000451/2007-46
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.113 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2017
Matéria DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CORREA DE FREITAS & LUZ LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

Decadência. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Lançamento por Homologação.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado, ainda que parcial do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º. do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Se não houver apuração de tributo devido, nem pagamento antecipado, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a decadência e restabelecer as exigências de CSLL, para o fato gerador ocorrido em 31/12/2001 (4º trimestre), e PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos no mês de dezembro de 2001.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto,

Flávio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amádio e Gerson Guerra de Macedo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 936 a 943, com fundamento no artigo 68 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, contra o Acórdão nº 1802-00.162 (e-fls. 926 a 931), que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, acolhendo a preliminar de decadência em relação à CSLL, PIS e COFINS referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano calendário: 2001

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Declarada a inconstitucionalidade do prazo de 10 anos estabelecido no artigo 45 da Lei IV 8.212/91, conforme o enunciado da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para o lançamento tributário das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS) se submete às regras do CTN.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA — Sendo o tributo, sujeito ao lançamento por homologação, o início da contagem do prazo é o da ocorrência do fato gerador do tributo, segundo regra do artigo 150, § 4º, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Alega a Fazenda Nacional divergência jurisprudencial quanto à contagem do prazo de decadência para a constituição de créditos tributários referentes a tributos sujeitos à lançamento por homologação, quando não há antecipação de pagamento.

Com relação à divergência suscitada, transcreve-se a ementa do acórdão indicado como paradigma:

Acórdão nº 102-46.077

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - O prazo para o Fisco exercer o direito de formalizar o crédito tributário que deixou de ser recolhido, antes sujeito a modalidade de lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, na forma dos artigos 149, V e 173, I do CTN. Inaplicável o prazo do artigo 150, § 4.º do mesmo diploma legal uma vez que a homologação tácita refere-se, apenas, crédito tributário pago pois não pode validar suporte fático em descompasso com a hipótese abstrata da lei.

Defende a Procuradoria, em síntese, *que ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo apurado, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, para aferição do prazo decadencial, independentemente da constatação de ocorrência de fraude, dolo ou simulação na espécie.* Afirma que *há comprovação nos autos de que não houve qualquer pagamento do tributo devido nos meses em que se reconheceu a decadência.*

Nesse sentido, colaciona decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, de 12/8/2009, proferida no Recurso Especial nº 973.733/SC, da relatoria do Ministro Luiz Fux, representativo de divergência, nos termos do artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973. Acrescenta ainda jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e entendimento do doutrinador Luciano Amaro.

Na sequência, aplicando o artigo 173, I, do CTN, ao caso em análise, afirma que *o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 08/03/2007, não havendo que se falar em decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário.*

Ao final, requer seja conhecido e provido o recurso especial, para afastar a *preliminar de decadência no caso em exame.*

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 945/946.

Intimada por edital (e-fl. 950), após tentativa frustrada de ciência por via postal, a Contribuinte não apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

1 Preliminarmente

O recurso é tempestivo porque a PFN foi cientificada do acórdão do colegiado *a quo*, em 29/10/2009 (e-fls. 383/407) e manejou o apelo especial em 09/11/2009.

A recorrida não apresentou contrarrazões e, assim, ausentes alegações no sentido de não conhecimento do Recurso Especial da PFN, razão pela qual passo diretamente ao exame de mérito.

2 Mérito

2.1 DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL: REGRA DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Para melhor análise do mérito, contextualizo os fatos tratados nos presentes autos.

Trata-se de autos de infração (fls. 793 e ss do volume 4 digitalizado) para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2001. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 787 e ss do volume 4 digitalizado), o sujeito passivo encontrava-se omissa na entrega de DCTF e DIPJ e não apresentou escrituração. No curso do procedimento foi intimado a comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas-correntes. Como não atendeu a essa solicitação, as exigências foram formalizadas tendo em conta a apuração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com arbitramento dos lucros para o referido período diante da ausência de escrituração regular, com apuração trimestral. Foi formalizada representação fiscal para fins penais (fl. 792 do volume 4 digitalizado).

No julgamento proferido pela DRJ/Curitiba/PR (fls. 875 e ss do volume 5 digitalizado) **declarou-se a decadência do lançamento do IRPJ para os fatos geradores ocorridos nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2001**, em vista da aplicação da regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, porque não houve qualquer recolhimento antecipado desse tributo no período em referência. Contra essa decisão a interessada interpôs Recurso Voluntário, apenas no que respeita a alegação de decadência das exigências de CSLL, PIS e COFINS.

Ao analisar o mérito do litígio, o colegiado *a quo* declarou a decadência dos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS para todos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, ou seja, para os quatro trimestres de 2001, no caso da CSLL, e para todos os meses do ano-calendário 2001, tratando-se de PIS e de COFINS, por entender ser aplicável ao caso o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN (fls. 926 e ss do volume 5 digitalizado).

A recorrente aduz que o acórdão recorrido teria dado interpretação divergente daquela dada por outra decisão proferida por este órgão, relativamente às regras de contagem do prazo decadencial para lançamento de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, afirmando que, *in casu*, deveria ter sido aplicada a regra prevista no art. 173, I, do CTN, em face da ausência de pagamento prévio desses tributos.

Com efeito, o acórdão recorrido declarou a decadência dos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS para todos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, fiando-se na regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, como se verifica às páginas 5 e 6 da referida decisão (fl. 928/929 do volume 5 digitalizado):

[...]

Compartilho com o entendimento dos que laboram na tese de que a regra contida no § 4º do artigo 150 só tem efeito de antecipar a decadência, em relação à regra contida no art 173 da Lei IV 5.172/66, Código Tributário Nacional — CTN ou seja ao invés de ocorrerem em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação.

Destarte, considerando que o lançamento da CSLL tem apuração trimestral, e que as Contribuições Sociais (PIS e COFINS), têm apuração mensal, de acordo com a legislação vigente, verifica-se que o fato gerador ocorrido em 31/12/2001, o mais recente do ano calendário de 2001, venceu em 31/12/2002, havendo, em 08/03/2007 (data em que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo), transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos previsto no art.150, § 4º do CTN para o Fisco efetuar o

lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário em relação às Contribuições Sociais (CSLL, PIS e COFINS).

Isto posto, voto no sentido de acolher a decadência e dar provimento ao recurso voluntário.

Nesse sentido, convém assinalar, de início, que o prazo decadencial para lançamento de tributos federais encontra-se disciplinado no Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172, de 1966, como regra geral no artigo 173, e é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como exceção a essa regra o Código Tributário Nacional dispôs, no artigo 150, § 4º a respeito de prazo decadencial distinto para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, determinando que este será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para que referida regra seja aplicada é necessário que o sujeito passivo tenha, de fato, efetuado apuração e pagamento antecipado de tributo. Nesse contexto, a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, não sendo possível a incidência da norma nos casos em que o sujeito passivo não apura tributo devido e nos casos em que apesar de apurar, não efetua qualquer pagamento correspondente. Nesse sentido, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário configura-se imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN. Assim, quando não há apuração de tributo devido, como é o caso de apuração de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, ou quando há apuração mas não há pagamento antecipado, ao menos em parte, do tributo, se aplica a regra de contagem de prazo decadencial contida no art. 173, I, do CTN.

Esse entendimento, além de pacificado nas esferas administrativas de julgamento, encontra respaldo em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, deduzida em julgamentos de recursos representativos de controvérsia como, por exemplo, o Acórdão proferido no REsp nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), relatado pelo Exmo. Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos 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.

No presente caso, o sujeito passivo sequer tinha apuração regular de tributos. Em face das constatações fiscais, foi obrigado a fazer opção por uma das formas de apuração a que se sujeitam as pessoas jurídicas, optando pelo Lucro Arbitrado no ano-calendário 2001, conforme Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 783 e seguintes). Por conseguinte, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram trimestralmente e os fatos geradores do PIS e da COFINS, mensalmente.

Como o sujeito passivo se encontrava omissos na entrega de DIPJ (conforme relatório fiscal à e-fl. 784) e de DCTF (apresentou à Fiscalização, conforme e-fl. 742, cópia da DCTF referente ao 3º trimestre de 2001, com recibo de entrega em 7/3/2007, ou seja, durante a ação fiscal, e-fl. 743, disse que havia entre as demais; à e-fl. 761 consta que para o ano de 2002, 2003 e 2005 foi apresentada declaração de Inativa.), tendo sido obrigado por determinação fiscal a optar pelo Lucro Arbitrado, nada foi recolhido antecipadamente a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ocorre que a regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º somente se aplica quando há apuração e **pagamento**, prévio e **antecipado**, ainda que parcial do tributo.

Diante da ausência de pagamento para esses períodos, a regra de contagem de prazo decadencial aplicável é a do art. 173, I, do CNT, ou seja, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para os três primeiros trimestres de 2001, no caso do IRPJ e da CSLL, o lançamento já poderia ter sido efetuado no próprio ano de 2001. Assim, tem-se como primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, o dia 01/01/2002, tendo-se expirado o prazo decadencial em 31/12/2006. Como o sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos em 08/03/2007 (cópia do AR à fl. 156 do volume 1 digitalizado), tem-se que no presente operou-se a decadência para esses fatos geradores de IRPJ e de CSLL, salientando-se que a decisão da autoridade julgadora de 1ª Instância já havia reconhecido a decadência das exigências de IRPJ para os três primeiros trimestres de 2001.

Por outro lado, para o fato gerador ocorrido no último trimestre de 2001, o lançamento somente poderia ter sido efetuado no ano de 2002. Tem-se, assim, como primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, o dia 01/01/2003 e

como termo final o dia 31/12/2007. Como a ciência dos lançamentos ocorreu em 08/03/2006, para o quarto trimestre de 2001 não se operou a decadência em relação aos lançamentos de IRPJ e de CSLL, devendo ser restabelecida a exigência no tocante, portanto, ao 4º trimestre de CSLL, vez que não subiu para apreciação deste colegiado e nem havia sido exonerada por decisão anterior, a autuação relativa ao IRPJ, fato gerador 4º trimestre de 2001.

Da mesma forma, em relação aos lançamentos de PIS e de COFINS, já que também não houve pagamento antecipado em relação a esses tributos em nenhum dos meses de 2001, a regra aplicável é a do art. 173, I, do CTN. Logo, para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 2001, o prazo fatal para efetuar o lançamento expirou em 31/12/2006. Como o sujeito passivo foi cientificado em 08/03/2007, igualmente se operou a decadência para o lançamento desses tributos, restando incólumes apenas os lançamentos atinentes aos fatos geradores ocorridos no mês de dezembro de 2001.

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da PFN e, no mérito, dar-lhe **parcial** provimento para afastar a decadência e restabelecer as exigências de CSLL, para o fato gerador ocorrido em 31/12/2001 (4º Trimestre), e PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos no mês de dezembro de 2001.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo