



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722527/2012-45
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.337 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de outubro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PLASFAN INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DECADÊNCIA. EFEITOS DO TERMO INICIAL DE FISCALIZAÇÃO NA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA NÃO DECIDIDA EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS.

A decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC não nega a possibilidade de o início do procedimento fiscal interromper o prazo de homologação tácita da apuração do sujeito passivo na forma do art. 150, §4º do CTN, e, assim, não representa óbice à admissibilidade de paradigma, neste sentido, para caracterização de divergência jurisprudencial na matéria.

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE RECURSAL. CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE MULTA. SUMULA CARF 108.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF/2015.

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

DECADÊNCIA. EFEITOS DO TERMO INICIAL DE FISCALIZAÇÃO NA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. DESLOCAMENTO DA REGRA DECADENCIAL DO ART. 150, §4º DO CTN PARA A REGRA DO ART. 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Iniciado o curso do prazo decadencial para que o Fisco exerça sua competência de constituir o crédito tributário, não se admite que o início do procedimento com esta finalidade se preste a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1301-002.691, de 19 de outubro de 2017, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-002.691

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano-calendário: 2007

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao processo decorrente de IPI a mesma solução dada pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF ao processo principal de IRPJ.

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, é devida, por decorrência, a exigência do IPI correspondente e dos respectivos consectários legais, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, devido à presunção legal de saída de produtos à margem da escrituração fiscal e à consequente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo sujeito passivo, para a quantificação do imposto devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade da parte. Tratando-se da comprovação de origem de depósitos bancários, a prova deveria ser produzida pela parte, sendo desnecessária a realização de diligência. Ademais, a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, competindo à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e em relação ao recurso voluntário: (i) por unanimidade de voto rejeitar a arguição de decadência e o pedido de diligência, e, no mérito, negar-lhe provimento; (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

A Fazenda aponta divergência em relação ao termo final da contagem do prazo decadencial e à aplicação do art. 150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, indicando como paradigma o acórdão 2301-01.568, assim ementado.

REP – acórdão paradigma 2301-01.568

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante n.º 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN. (grifo nosso)

(...)

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que o paradigma, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, § 4º, a fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Alega que, sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua posição de que o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência.

Argumenta que o acórdão recorrido considerou a ciência do lançamento como o sendo o ato de pronunciamento da autoridade fiscal, e por conseguinte, declarou a decadência do IPI apurado de janeiro/2007 a setembro/2007, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 29/10/2012.

Em 25 de janeiro de 2017, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando:

Com efeito, constata-se a contradição entre os acórdãos confrontados, na medida em que o acórdão recorrido aplicou o prazo decadencial constante do art.150, §4º do CTN para Por sua vez, o paradigma sustentou entendimento que, ainda que se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houve o início do procedimento de fiscalização antes da homologação tácita do pagamento, significa que houve o "pronunciamento" da Fazenda Pública, e o prazo decadencial a ser aplicado deixar de ser aquele previsto no art. 150, §4º, deslocando-se para o art.173, inciso I do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que tange à situação fática, o paradigma trata de contribuição previdenciária retida na fonte, onde foi considerada a existência de dolo e também de contribuições a serem declaradas em GFIP, mas que teriam sido omitidas na declaração. O recorrido abordou o lançamento do IPI- reflexo. Logo, ambos trataram de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que confere similitude suficiente a ensejar a comprovação da divergência.

Entretanto, no aresto a quo, o colegiado reconheceu a decadência dos fatos geradores compreendidos entre janeiro/2007 e setembro/2007, tendo em vista a ciência do lançamento ter ocorrido em 29/10/2012, aplicando o prazo constante no art.150, §4º do CTN. Contrariamente, para as contribuições sujeitas a lançamento por homologação, o paradigma considerou decadentes os fatos geradores ocorridos até novembro/2000, para o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 01/08/2006, aplicando a regra do art.173, inciso I do CTN.

Dessarte, o acórdão recorrido e paradigma firmaram entendimentos divergentes no que diz respeito à aplicação do prazo decadencial, na medida em que o recorrido aplicou o art.150, §4º do CTN, e o paradigma, ainda que se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, "deslocou" o prazo decadencial para o art.173, inciso I do CTN, sob o argumento de que houve pronunciamento da Fazenda Pública a partir do momento em que esta firmou o termo de início de fiscalização.

Portanto, a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à contagem do prazo decadencial e à aplicação do art. 150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões alegando que “o REsp nº 973.733, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou as diretrizes acerca da decadência em direito tributário e o art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF dispõe que os conselheiros deverão reproduzir as decisões proferidas pelo STJ sob o rito do antigo art. 543-C do CPC, atual art. 1.036”. Sustenta, assim, que o despacho de admissibilidade estaria “ignorando o Regimento Interno desse E. CARF, notadamente o art. 67, § 12, inciso II, o qual dispõe que não servirá como paradigma o acórdão que contrariar decisão proferida pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos.”

Em seguida, o sujeito passivo apresenta recurso especial quanto a três matérias, no entanto apenas uma foi admitida, em despacho conformado após agravo, qual seja, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em face do paradigma 9101-00.722, de 8/11/2010.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões alegando que o recurso do sujeito passivo não poderia ser admitido eis que o paradigma contraria a Súmula CARF 108.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Conhecimento - Recurso especial da Fazenda Nacional

Quanto ao prazo decadencial, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício (que discutiu a decadência para o lançamento de IPI referente aos meses de janeiro a setembro de 2007) e negou provimento ao recurso voluntário (que discutiu a decadência para o lançamento de IPI referente ao mês de outubro de 2007) por considerar como termo final para o prazo a data em que o lançamento foi cientificado ao contribuinte (no caso, 29 de outubro de 2012).

Neste sentido, o acórdão recorrido cita vinculação à decisão do STJ (grifamos):

1 RECURSO DE OFÍCIO

A turma de julgamento a quo recorreu de ofício a este Colegiado em razão da exoneração de crédito tributário superior a R\$ 2.500.000,00.

O provimento parcial à impugnação se deu pelo reconhecimento da decadência de IPI relativamente aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 2007, posto que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 29 de outubro de 2012.

Mostra-se correta a decisão recorrida. Isso porque, conforme bem analisado pelo ilustre relator a quo, **na ausência de dolo, fraude ou simulação, e, comprovado o pagamento antecipado de IPI, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial, conforme já pacificado pelo STJ no julgamento do REsp 973.733.**

Convém ressaltar que **tal precedente do STJ foi julgado na forma do art. 543C do Código de Processo Civil, implicando, portanto, a adoção cogente de tal entendimento por este Colegiado, conforme determina o art. 62-A do Regimento Interno do CARF.**

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Aduz a recorrente que deve ser extinto o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2007.

No que diz respeito aos fatos geradores de janeiro a setembro de 2007, a decisão de primeira instância já havia exonerado o crédito tributário correspondente, e o recurso de ofício, conforme já analisado alhures, deve ter provimento negado pelo colegiado.

No que diz respeito à decadência do mês de outubro de 2007, não assiste razão à recorrente.

Tratando-se de apuração mensal, ainda que ausente dolo, fraude ou simulação, e ainda que ocorrendo pagamento antecipado, a contagem da decadência somente se inicia ao final do período de apuração, no caso, 31 de outubro de 2007, data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Considerando-se que o lançamento foi realizado em 29 de outubro de 2012, não há que se falar em decadência, uma vez que realizado dentro do lapso de 50 [sic] anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, deve ser rejeitada a arguição de decadência.

De fato, o Regimento Interno do CARF determina que os Conselheiros devem adotar o entendimento manifestado em decisões do STJ proferidas na sistemática de repetitivo, bem como que não serve de paradigma acórdão que contrariar tal tipo de precedente.

De se notar que a questão submetida a julgamento no âmbito do RESP 973.733 e firmada como Tema Repetitivo 163¹ diz respeito ao termo inicial do prazo decadencial, sendo a tese firmada também referente a tal data:

Questão submetida a julgamento: Questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tese Firmada: 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 ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Não obstante, a decisão proferida no RESP 973.733 considerou caducos os créditos tributários ali executados, contando o início do prazo conforme acima e tendo, como termo final, a data de constituição dos créditos tributários, conforme afirmado em sua própria ementa (grifamos):

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 ocorre, 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).

¹ https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?l=10&i=1&tt=T

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 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.

Assim, é de se reconhecer que o paradigma, ao considerar como termo final do prazo decadencial a data do início da fiscalização e não a data de constituição dos créditos tributários pelo lançamento, contraria o RESP 973.733.

Neste sentido, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 67, § 12, II, do Anexo II ao RICARF/2015:

Art. 67. (...)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Conhecimento - Recurso especial do sujeito passivo

Quanto ao recurso especial do sujeito passivo, que pretende discutir a incidência de juros sobre a multa de ofício, assiste razão à Fazenda Nacional em suas contrarrazões quando sustenta que a discussão não deve ser conhecida por este Colegiado eis que, posteriormente ao despacho de admissibilidade, este CARF aprovou a Súmula n. 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015, estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que "*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*".

Assim, não conheço do recurso especial do contribuinte quanto ao tema da cobrança de juros sobre multa, eis que o acórdão recorrido adotou o mesmo entendimento expresso no enunciado da Súmula CARF n. 108.

Mérito

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, passo a analisar o mérito.

A questão é decidir acerca do termo final da contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, especificamente, se o prazo termina com o início da fiscalização, como sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, ou apenas com a ciência do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, como decidiu o acórdão recorrido.

A decisão proferida no RESP 973.733 do STJ considerou caducos os créditos tributários ali executados, considerando como termo final a data de constituição dos créditos tributários, tal como constou do *item 5. iii* da ementa de tal julgado, bem como o que consta daquele voto, que reproduzo (grifos nossos):

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do apelo, porquanto prequestionada a matéria federal ventilada.

A insurgência especial cinge-se à decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à contribuições previdenciárias cujos fatos impositivos ocorreram no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994.

Deveras, 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).

O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, *verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Assim é que 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, inexistindo declaração prévia do débito.

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

[...]

Outrossim, impende assinalar que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, 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).

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.

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.

Com essas considerações, NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Muito embora tenha restado vencida quanto ao conhecimento, compreendo que tal se deu em razão de discordância deste Colegiado quanto à *força vinculante* de tal precedente com relação à matéria em questão (definição termo final para a contagem do prazo decadencial), isto é, a maioria do Colegiado entendeu que a vinculação desta CSRF, nos termos do artigo 67, § 12, II, do Anexo II ao RICARF/2015, ocorreria apenas quanto ao que tal julgado decidiu acerca do termo inicial de contagem do prazo decadencial, e não quanto à menção ao termo final feita na ementa.

Compreendo que isso não impede que se adote referida decisão do STJ como *fundamento jurídico* para, passando à análise do mérito ora colocado, entender que o termo final se contagem do prazo decadencial apenas ocorre com a constituição do crédito tributário, não podendo ser contado da data de início da fiscalização, como pretendeu sustentar a Fazenda Nacional em seu recurso especial.

Assim, de se manter a decisão do acórdão recorrido, que considerou a *ciência do lançamento* como o ato de pronunciamento da autoridade fiscal relevante para a contagem do prazo decadencial.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo prevalecido as razões de decidir da Conselheira Edeli Pereira Bessa, expostas na declaração de voto abaixo, também refletidas na ementa do presente julgado.

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

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo. Vencida quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de não conhecer do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial foi demonstrado quanto à contagem do prazo decadencial.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício apresentado na decisão de 1ª instância que acolheu *preliminar de decadência do lançamento relativa aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2007*, dada a ciência da exigência em 29/10/2012.

A PGFN suscitou dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 2301-01.568 e em exame de admissibilidade restou reconhecido que:

Com efeito, constata-se a contradição entre os acórdãos confrontados, na medida em que o acórdão recorrido aplicou o prazo decadencial constante do art.150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, considerando o termo inicial para a contagem do prazo como sendo a ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, o paradigma sustentou entendimento que, ainda que se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houve o início do procedimento de fiscalização antes da homologação tácita do pagamento, significa que houve o "pronunciamento" da Fazenda Pública, e o prazo decadencial a ser aplicado deixar de ser aquele previsto no art. 150, §4º, deslocando-se para o art.173, inciso I do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que tange à situação fática, o paradigma trata de contribuição previdenciária retida na fonte, onde foi considerada a existência de dolo e também de contribuições a serem declaradas em GFIP, mas que teriam sido omitidas na declaração. O recorrido abordou o lançamento do IPI- reflexo. Logo, ambos trataram de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que confere similitude suficiente a ensejar a comprovação da divergência.

Entretanto, no aresto a quo, o colegiado reconheceu a decadência dos fatos geradores compreendidos entre janeiro/2007 e setembro/2007, tendo em vista a ciência do lançamento ter ocorrido em 29/10/2012, aplicando o prazo constante no art.150, §4º do CTN. Contrariamente, para as contribuições sujeitas a lançamento por homologação, o paradigma considerou decadentes os fatos geradores ocorridos até novembro/2000, para o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 01/08/2006, aplicando a regra do art.173, inciso I do CTN.

Dessarte, o acórdão recorrido e paradigma firmaram entendimentos divergentes no que diz respeito à aplicação do prazo decadencial, na medida em que o recorrido aplicou o art.150, §4º do CTN, e o paradigma, ainda que se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, "deslocou" o prazo decadencial para o art.173, inciso I do CTN, sob o argumento de que houve pronunciamento da Fazenda Pública a partir do momento em que esta firmou o termo de início de fiscalização.

Portanto, a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à contagem do prazo decadencial e à aplicação do art. 150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A I. Relatora observou que o voto condutor do acórdão recorrido está pautado no entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC, e que, embora referido julgado tivesse por tema o *termo inicial do prazo decadencial*, a decisão nele proferida adotou a data de constituição dos créditos tributários como termo final do prazo, razão pela qual o paradigma apresentado pela PGFN contrariaria aquela decisão e sua admissibilidade encontraria óbice no art. 67, §12, inciso II do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

De fato, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º do CTN, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

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 impositivo, 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 efetuassem 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.

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

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

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

Observe-se, ainda, que em referido julgado não é arguido o fato de o procedimento fiscal iniciar antes do transcurso do prazo do art. 150, §4º do CTN. Consoante nele relatado, apenas teve-se em conta que o lançamento das contribuições se deu em 26/03/2001 e a inscrição em Dívida Ativa ocorreu em 03/09/2003, referindo-se a fatos geradores compreendidos entre 1991 e 1994.

Assim, não se pode afirmar que referido julgado tenha adentrado à possibilidade, ou não, de o termo inicial do procedimento de fiscalização impedir a homologação tácita decorrente do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

Em verdade, o voto condutor do Recurso Especial nº 973.733/SC até cita esta possibilidade, mas quando reproduz outras regras de decadência estabelecidas na doutrina lá

referenciada (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210), mediante transcrição de julgado anterior da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes termos:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. (...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que **notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento**, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, **ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória**; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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 impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócenas quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, **notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento**, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, **nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias**, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. **A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal**, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada **notificação formalizadora do ilícito**, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998**; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, **contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu**

em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos imponíveis apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido." (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008) (*grifos do original, negritos acrescidos*)

Diante destas circunstâncias, não é possível afirmar que no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça, ao adotar a data de constituição dos créditos tributários como termo final do prazo decadencial, negou a possibilidade de a notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento impedir a homologação tácita da apuração do sujeito passivo pelo decurso do prazo do art. 150, §4º do CTN. Necessário concluir, assim, que esta temática não foi abordada naquele julgado, de modo que o paradigma apresentado não o contradiz.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões, para negar provimento ao recurso fazendário, por discordar da tese encampada no paradigma, e não por se entender vinculada ao entendimento expresso pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que, consoante expresso no voto vencedor, a matéria aqui em debate não foi decidida no âmbito do Recurso Especial n.º 973.733/SC.

No precedente n.º 9101-005.406², este Colegiado já se manifestou contrariamente à interrupção do prazo decadencial do art. 173 do CTN por notificação de “medida preparatória indispensável ao lançamento”, nos termos do voto condutor desta Conselheira:

A PGFN defende a contagem do prazo decadencial a partir da intimação cientificada à Contribuinte em 27/06/2006, classificada na decisão de 1ª instância como medida preparatória a teor do art. 173, parágrafo único do CTN, por exigir a comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da origem dos valores creditados/depositados nas contas correntes de sua titularidade. A ausência desta comprovação resultou, ao final, na imputação de omissão de receitas e na exigência dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento com o acréscimo de multa qualificada.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

O paradigma está pautado nos fundamentos da decisão proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 766.050-PR. Nela, o Ministro Luiz Fux cita doutrina consubstanciada na obra *DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO*, do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, relativamente a qual são transcritos alguns trechos pertinentes à matéria aqui discutida:

- Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação -

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: previsão de pagamento antecipado; ocorrência do pagamento antecipado; ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e ocorrência da notificação por parte do Fisco.

Esta notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como dies a quo do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável para justificar realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial fixado pela regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o dies a quo do prazo decadencial, conforme verificamos na regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo dies a quo, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O conseqüente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

Como se vê, há uma premissa para aplicação desta regra que não foi exteriorizada pelo Superior Tribunal de Justiça no acórdão antes mencionado: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. De toda a sorte, como no presente caso tal acusação está presente,

importa avançar um pouco mais na análise para expor que tempos depois do julgamento do Recurso Especial n.º 766.050/PR, editado em 28/11/2007, a 1ª Seção do STJ enfrentou a divergência existente entre suas Turmas, e pacificou o tema nos Embargos de Divergência em REsp n.º 1.143.534/PR, julgado em 13/03/2013, para concluir o que assim consignado em sua ementa:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.

Por unanimidade de votos restou desconstituído o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que, invocando a decisão no Recurso Especial n.º 766.050/PR, afirmava que *o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que não ocorre o pagamento, se inicia a partir da notificação de medida preparatória indispensável ao próprio lançamento, caso existente, independentemente de ter sido realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN*. No caso específico da decisão embargada, a decadência fora afastada porque, *conforme consignado no acórdão recorrido, houve emissão de mandado de procedimento fiscal em 25.5.2005, ou seja, antes do curso do prazo de cinco anos do lançamento do crédito tributário*.

A fundamentação expressa pelo Ministro Ari Pargendler no julgamento dos Embargos de Divergência em RESP n.º 1.143.534/PR é aqui adotada para rejeitar a pretensão da PGFN:

Nos tributos lançados por homologação, havendo antecipação do pagamento do tributo, o termo inicial do prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário é aquele previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 150, § 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".

Quid, se o lançamento de uma contribuição está sujeito a esse regime, mas o contribuinte deixa de antecipar o respectivo pagamento ?

Nesse caso, o termo inicial da decadência do direito de constituir o crédito tributário segue a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 173, I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Na espécie, controverte-se a respeito da norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

"Art. 173, parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Salvo melhor entendimento, a aludida norma incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe.

Voto, por isso, no sentido de conhecer dos embargos de divergência e de dar-lhes provimento para restabelecer a autoridade do acórdão proferido pelo tribunal *a quo*.

Ainda que não se possa afirmar, peremptoriamente, que o prazo decadencial, uma vez iniciado, nunca se suspende, nem se interrompe, fato é que, iniciado seu decurso para que o Fisco exerça, justamente, sua competência de constituir o crédito tributário, não é possível admitir que o início do procedimento com esta finalidade se prestaria a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento, ainda que presente dolo, fraude ou simulação, vez que o legislador elegeu estas circunstâncias apenas para deslocar o termo inicial do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I do CTN).

Acrescente-se que este Colegiado tem, implicitamente, negado esta interrupção nos diversos casos em que afirmou aplicável a regra decadencial do art. 173, I do CTN em casos de dolo, fraude e simulação, sem perquirir da existência de *medida preparatória indispensável ao lançamento* a deslocar seu termo inicial.

Por fim, anote-se a submissão recente da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça ao que decidido no EResp nº 1.143.534/PR, no julgamento do Recurso Especial nº 1.758.098-SP, em 11 de setembro de 2018:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM 2005. CONTEÚDO DA NOTIFICAÇÃO REALIZADA EM 2010. QUESTÃO RELEVANTE. AUSÊNCIA DE VALORAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA.

1. O Tribunal de origem considerou não caracterizada a decadência porque o fato gerador da obrigação tributária ocorreu em 2005, o termo inicial se deu em 1º.1.2006 (não houve pagamento antecipado); e a notificação do lançamento, em 23.12.2010.

2. Foram opostos Embargos de Declaração apontando que na data acima ocorreu a notificação do início de fiscalização, tendo ocorrido a constituição do crédito tributário somente em 2011, razão pela qual a notificação do lançamento, no exercício de 2011, não obstou a decadência em relação à competência de 2005.

3. Segundo a jurisprudência do STJ, a regra do art. 173, parágrafo único, do CTN, ao mencionar a "medida preparatória indispensável ao lançamento", apenas antecipa o termo inicial da decadência (para momento anterior ao estabelecido no art. 173, I, do CTN), não o prorrogando, entretanto, visto que este não se suspende ou interrompe.

4. A ausência de valoração a respeito do ponto suscitado nos aclaratórios (identificação do conteúdo da notificação realizada em 23.12.2010, isto é, se referente ao efetivo lançamento ou ao mero início de fiscalização) constitui omissão a ser suprida.

5. Recurso Especial parcialmente provido. Determinação de remessa dos autos à Corte local, para novo julgamento dos Embargos de Declaração.

Assim, não merece reparos o acórdão recorrido que, frente à ciência do lançamento em 04/05/2007, considerou decaídos os créditos tributários de IRPJ e CSLL referentes à apuração anual de 2000 – que embora somente fossem passíveis de lançamento em 2001, deveria ser constituídos até 31/12/2006 – e de Contribuição ao PIS e de COFINS até novembro/2001, também passíveis de lançamento em 2001.

A PGFN, a partir da dicção do art. 150, §4º do CTN, que afirma a homologação tácita se, *expirado* o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador *sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado*, defende que:

Da leitura da regra acima transcrita, percebe-se que o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública. Na acepção do termo, segundo a inteligência da norma em tela, qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do pedido de esclarecimento/documentos ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a

homologação tácita. Nessa ordem de ideias, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do pedido de esclarecimento/documentos.

Na forma expressa no paradigma, se o termo inicial do procedimento fiscal se dá antes do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, o Fisco passa a ter o prazo do art. 173, I do CTN para lançamento:

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Diante desta pretensão, são aqui reafirmadas as premissas do precedente antes citado e a conclusão lá adotada: iniciado o curso do prazo decadencial para que o Fisco exerça sua competência de constituir o crédito tributário, não se admite que o início do procedimento com esta finalidade se preste a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento. Assim, também aqui deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA