



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

Processo nº 14041.000935/2006-18
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.459 – 1ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2016
Matéria IRPJ - INCENTIVO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO DO BRASIL S. A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2001

DECADÊNCIA. 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.

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, vencido o relator, que lhe deu provimento parcial com retorno dos autos à turma *a quo*. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luís Flávio Neto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Redatora designada.

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 Flavio Neto, Rafael Vidal De Araujo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu).

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 insurgiu-se contra o Acórdão nº 1101-00.065, de 13/05/2009, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário do sujeito passivo acima identificado, com a finalidade de acolher preliminar de decadência e cancelar a exigência fiscal contida nos presentes autos.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o teimo inicial da sua contagem.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à contagem de prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

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

- o acórdão recorrido assentou o entendimento de que o prazo para lançamento de tributo sujeito à homologação é regido pelo artigo 150, par. 4º, do CTN, independentemente do pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações;

- divergindo deste entendimento, temos o seguinte paradigma oriundo da Colenda 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, também versando sobre a mesma moldura fática, a saber, a discussão acerca do prazo decadencial no caso de não-recolhimento prévio de tributos sujeitos a lançamento por homologação, *verbis*;

Acórdão: CSRF/02-03.331

Ementa: TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante n.º 08 do STF. TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 40).

Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado.

- ora a divergência jurisprudencial é gritante, considerando que o v. acórdão ora recorrido aplica ao caso analisado nos autos (FALTA DE PAGAMENTO), o prazo decadencial do artigo 150, par. 4º, do CTN, diferenciando-se do paradigma, que aplica, nesta hipótese, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN;

- há duas modalidades de lançamento que decorrem da iniciativa do contribuinte: o lançamento por declaração e o lançamento por homologação;

- o que distingue o lançamento por homologação do lançamento por declaração é que, no primeiro, o sujeito passivo calcula e paga o tributo antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento dessa atividade, ao tempo que, no segundo, a participação do sujeito passivo se resume em prestar as informações sobre a matéria de fato, só ficando, este, obrigado ao recolhimento do tributo depois de realizado o lançamento pela autoridade administrativa, que se completa com a notificação do sujeito passivo;

- Bem que a legislação ordinária seja mais ou menos ambígua, a situação ou se enquadra na categoria de lançamento por homologação, ou na categoria de lançamento por declaração: não há uma modalidade híbrida;

- ao intérprete impende buscar o elemento capaz de distinguir uma categoria da outra. E esse elemento é sem sombra de dúvidas, o pagamento;

- sempre que ocorrer pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento assume a característica de lançamento por homologação;

- de se concluir que só se pode identificar lançamento por homologação quando existir um pagamento prévio, ou que somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos Tributários já satisfeitos, bem que parcialmente, por via do pagamento;

- o art. 150, par. 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) pressupõe pagamento prévio — e, em contrapartida, estabelece um prazo mais curto, a contar da ocorrência do fato gerador, isto é o último dia do período de apuração do imposto; já o art. 173 do CTN, ao revés, pressupõe não ter havido pagamento prévio —, e, em contrapartida, alonga o prazo para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com a ressalva de seu parágrafo único;

- se o sujeito passivo não efetua nenhum pagamento, a hipótese não mais é de homologação, pelo simples motivo de que não há nada a ser homologado;

- inexistindo qualquer pagamento, a hipótese passa a ser de lançamento de ofício, qualquer que seja o tributo e sua disciplina originária;

- nesse sentido é o atual posicionamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), unificando o entendimento das Primeira e Segunda Turmas sobre a matéria (EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08.06.2005, DJ 05.09.2005 p. 199 - ementa transcrita);

- não tendo havido antecipação de pagamento, não há que se falar em fato homologável, e o prazo decadencial para constituição do crédito Tributário obedece, nesse caso, ao disposto no art. 173, I, do CTN, sendo de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente Recurso Extraordinário apresentado, a fim de reformar o v. acórdão ora recorrido, para afastar a decadência reconhecida.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio de despacho exarado em 10/07/2015, admitiu o recurso especial com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas.

No caso, a divergência jurisprudencial resta patente.

Em que pese o acórdão CSRF/02-03.331 seja relativo a lançamento de outro tributo (CPMF), por se tratar de norma geral de direito tributário (decadência), releva apenas considerar que a CPMF igualmente se tipifica como tributo sujeito ao lançamento por homologação, e que as normas legais cuja interpretação é controversa, em ambos os casos (acórdão recorrido e acórdão paradigma) são as mesmas (art. 150, § 4º, e art. 173, inciso I, do CTN).

Enquanto para o acórdão recorrido a inexistência de pagamento não possui o condão de deslocar a decadência do art. 150, § 4º, do CTN, para o art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, o paradigma assevera que em tal situação deve-se obrigatoriamente aplicar a regra do art. 173, inciso I.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial.

Em 01/09/2015, o sujeito passivo foi considerado intimado do Acórdão nº 1101-00.065, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 04/09/2015, ele apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE

DA INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - DA EXPRESSA CONFORMIDADE ENTRE OS ACÓRDÃOS PARADIGMA E O RECORRIDO - DA VIOLAÇÃO DIRETA AO ART. 67, CAPUT, DO RICARF

- o acórdão paradigma, quanto à decadência, concluiu de forma diametralmente oposta à tese suscitada pela Recorrente, ou seja, que o início da contagem do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador, em se tratando de tributo sujeito a homologação, nos termos do art. 150, § 4º, e não pelo art. 173, I, do CTN;

- o voto-condutor do acórdão paradigma (fls. 494/495) assim define a matéria, *verbis*:

"Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido que, em se tratando de lançamento de ofício, o prazo deve ser contado na forma do art. 173 do CTN, adotei em plenário o posicionamento do STJ sobre a matéria.

Pois bem. No REsp 879.058/PR, a 1ª Turma do STJ assim se pronunciou:

"(...)

4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação - que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' -, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º do art. 150 do CTN. (...).

5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indiciada, a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Recurso especial a que se nega provimento."

No presente litígio verifica-se que não foram realizados pagamentos do devido, na forma do art. 150 do CTN.

Por todo o exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo." **(destacamos e grifamos)**

- tem-se, a toda evidência, que o voto condutor do acórdão paradigma, embora declarando o seu entendimento, não discorda do posicionamento assentado no STJ, aliando-lhe. Noutras palavras, há uma total identidade de interpretação jurídica entre os acórdãos recorrido e paradigma importando em seguramente afirmar que, na realidade, a divergência de interpretação jurisprudencial não restou configurada;

- E, da ausência de demonstração da interpretação divergente, exsurge a impossibilidade de seguimento do recurso, uma vez que não restou configurada a existência do dissídio jurisprudencial a ser pacificado por essa Câmara Superior;

DO NÃO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - DA ANULAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - DA EXTINÇÃO DO DÉBITO LANÇADO PELA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA - DA VIOLAÇÃO DIRETA E FRONTAL AO ART. 67, § 4º, DO RICARF

- outro ponto a obstar o conhecimento do Especial é o fato de que o acórdão vergastado, ao acolher a preliminar suscitada deu provimento ao recurso voluntário interposto, para declarar extinto o crédito tributário, pela decadência;

- neste ponto, o art. 67, § 4º, do RICARF assim prevê:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...).

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos do art. 9.784, de 29 de janeiro de 1999." (destacamos)

- com efeito, o presente recurso encontra outro óbice intransponível ao seu regular seguimento, calhando aqui, igualmente, o seu não conhecimento. É o que também, por direito, se requer;

QUANTO AO MÉRITO

DA VERDADE DOS FATOS - DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR - DA VIOLAÇÃO AO ART. 150, § 4º, DO CTN

- o Recorrido (por meio da incorporada BB Financeira S.A.) no período de 01.01.2001 a 30.04.2001, destinou parte de seu IRRF para aplicações em incentivos fiscais (FINAM e FINOR), amparado em carta-consulta emitida - Ofício nº 2.745/SUDENDE/CAA, de 13.08.1999, aprovada com base nos arts. 125 e 126 da Portaria SUDENE nº 855/94. Em decorrência da opção destinada e aprovada, ocorreu o respectivo recolhimento dos valores destinados à aplicação em incentivos fiscais, mediante DARF;

- logo, a despeito do alegado pela Recorrente, não há como negar haver ocorrido, no presente feito, o pagamento antecipado do tributo devido;

- vamos aos fatos: quando da apuração do IRPJ referente aos meses de janeiro a abril de 2001, a incorporada BB Financeira, optou por aplicar parte do imposto em incentivos fiscais mediante recolhimento, via DARF, com códigos de retenção para o FINAM (6692) e FINOR (6677), ao teor da DCTF encaminhada à Unidade Fiscal;

- sobre a demanda a Norma de Execução Corat nº 6, de 14.09.2006 — que normatizou os procedimentos de cobrança de valores de IRPJ, destinados a maior aos Fundos de Investimentos Regionais — dispõe que "para as empresas não enquadradas no art. 9º da Lei 8.167/91, com a MP 2.145, de 2 de maio de 2001, extinguiu-se o direito de aplicação do imposto de renda em incentivos regionais. Por essa razão, os DARF específicos recolhidos por essas empresas após 02.05.2001, foram desconsiderados como opção por incentivos fiscais e, nesta auditoria, não serão computados como valores destinados aos Fundos";

- logo, indene de dúvida que deverão ser computados como antecipação de pagamento os valores recolhidos e destinados aos aludidos fundos. E isso é incontroverso;

- é bom que se diga, que no período anterior à edição da MP nº 2.145/01, o exercício do direito previsto no art. 9º da Lei nº 8.167/91, era deferido ao optante pelo FINOR, somente por meio da aprovação da carta-consulta de investimentos, por força do art. 126 da Portaria SUDENE nº 855/94. Assim, a toda evidência, a MP nº 2.145/01, não poderia retroagir para atingir situações pretéritas já asseguradas constituindo-se a anterior aprovação da carta-consulta pela SUDENE em ato jurídico perfeito;

- pois bem, em 27.12.2006, o Recorrido foi autuado sendo-lhe compelido promover o recolhimento dos valores alusivos ao pagamento a menor do IRPJ em virtude do excesso destinado a incentivos fiscais, sobretudo diante da não apresentação do PERC;

- este breve relato é suficiente para desmontar as inconsistentes alegações recursais, que se fundam unicamente em suposta inexistência de recolhimento antecipado do tributo, sendo certo que o motivo que gerou a autuação é outro totalmente diverso. Não se tratou, conforme alegado, "de ausência de recolhimento do tributo" (fls. 488 - item 10, 489/190 - item 14, e 490/491 - item 16), mas sim de violação ao art. 49 da MP nº 2.145/01, que restringiu a opção ao FINAM e FINOR aos beneficiários de "projetos aprovados e em implantação", em detrimento à carta-consulta aprovada permitindo a fruição do benefício fiscal ora glosado;

- uma vez comprovada a ocorrência e existência da antecipação no pagamento do tributo, aliado ao fato de que a partir da edição da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser lançado por homologação, calha na hipótese a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Logo, o prazo decadencial para se realizar o lançamento é de cinco anos contados do fato gerador, ou seja, como bem registrado no acórdão recorrido, a partir da incorporação ocorrida em 30.04.2001;

- nesta esteira, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN há de ser confirmada a decadência do direito de lançar tributos cujo fato gerador tenha ocorrido em momento anterior aos cinco anos que antecederam a incorporação. E, trazendo a regra para o caso concreto, a Recorrente teria até 30.04.2006 para promover o lançamento, que só ocorreu em 27.12.2006, portanto definitivamente extinto o crédito pela decadência;

- esse, aliás, é o entendimento já há muito assentado nas searas administrativa e judicial (ementas transcritas);

DA AUSÊNCIA DO FUNDAMENTO MOTIVADOR DO RECURSO ESPECIAL - DO PAGAMENTO ANTECIPADO - DA ESTRITA OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS LEGAIS

- é fato incontroverso que o motivo que embasou a autuação não se tratou "de ausência de recolhimento do tributo", mas sim da suposta violação ao art. 49 da MP nº 2.145/01, que previa apenas aos beneficiários de projetos aprovados e em implantação promover a opção em investimentos no FINAM e FINOR, em detrimento à carta-consulta aprovada que também permitia a fruição do benefício fiscal em tela;

- a recorrente, no afã de tentar justificar o injustificável (a incidência na espécie do art. 173, I, do CTN) — cujo dissenso jurisprudencial sequer restou configurado, a importar, per si, no não conhecimento do recurso — falseia a verdade mediante alegações inverídicas, sobretudo levando-se em conta que a autuação operada não se deu por "ausência de

"pagamento" do tributo conforme alegado, mas sim por suposto não "preenchimento de requisito legal" (ausência de projeto aprovado);

- assim, aliado ao pagamento antecipado realizado — mediante DARF com códigos de retenção para o FINAM (6692) e FINOR (6677) - e se tratando de lançamento por homologação, indene de dúvida que o prazo decadencial para que se realizasse a homologação do lançamento, era de cinco anos contados do fato gerador, ou seja, a partir de 30.04.2001, sobretudo pelo fato de o lançamento decaído ter sido proveniente de revisão da DIPJ/2001 em situação especial (incorporação), em face do disposto no art. 21, § 4º, da Lei nº 9.249/95, tendo a incorporada BB Financeira apresentado a declaração de rendimentos de 01.01.2001 a 30.04.2001;

- nesta esteira, urge seja confirmada a decadência do direito de lançar, pois o fato gerador ocorreu anteriormente ao quinquênio que antecedeu a intimação do Recorrido, para declarar extinto o crédito tributário apurado, segundo o art. 150, § 4º, do CTN;

- ante o exposto, reconhecendo-se a inocuidade das razões recursais, uma vez demonstrado o total acerto do julgado, no que tange à ocorrência da decadência do direito de lançar, cujo entendimento jurisprudencial é remansoso, requer que o recurso aviado não seja conhecido, por ausência de preenchimento dos requisitos intrínsecos recursais, ou, se ultrapassadas as preliminares, no mérito, lhe seja negado provimento, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ sobre fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2001.

A autuação fiscal foi decorrente de procedimento de revisão interna da DIPJ/2002 apresentada pela empresa BB Financeira S/A — Crédito, Financiamento e Investimento, incorporada pela instituição autuada.

A referida DIPJ indicava a opção de aplicação de parte do imposto devido em incentivos fiscais regionais (FINAM e FINOR), e foi apurado que a declarante não fazia jus aos incentivos pleiteados, que foram zerados.

Foi enviado extrato desse procedimento de revisão à interessada, e como ela não se manifestou contra a glosa do incentivo pleiteado, por meio de Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais - PERC, no prazo que a fiscalização considera correto para isso, houve lançamento sobre a empresa sucessora do valor do imposto recolhido a menor pela sucedida, acrescido de penalidade e juros moratórios aplicáveis.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, para fins de acolher preliminar de decadência e cancelar a exigência fiscal contida nos presentes autos.

O entendimento manifestado nessa decisão 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 (CTN, art. 150, §4º), sustentando que a inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

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

Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo apresenta preliminares de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

Não procede a primeira dessas preliminares.

É bastante inconsistente a alegação de que há total identidade de interpretação entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, e que, portanto, a divergência de interpretação jurisprudencial não estaria configurada.

No voto que conduziu o acórdão paradigma, o conselheiro relator ressaltou expressamente o seu entendimento pessoal, no sentido de que, em se tratando de lançamento de ofício, o prazo deveria ser contado na forma do art. 173 do CTN (havendo ou não antecipação de pagamento), e também deixou bem claro que, apesar disso, adotava naquele voto o posicionamento do STJ sobre a matéria.

Nesse passo, considerando a relevância do pagamento para se definir a regra de contagem de decadência, conforme o entendimento do STJ, o conselheiro relator do acórdão paradigma esclareceu que não foram realizados pagamentos, e que então, por essa razão, seria mantida a contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN, e negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

O acórdão recorrido, por sua vez, defende o entendimento de que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação a contagem da decadência deve ser feita pelo regra do art. 150, §4º, do CTN, salvo apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código, e que a inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

No que toca à relevância ou não da existência de pagamento (ainda que parcial) para se definir a regra de contagem de decadência, a divergência de interpretação entre as decisões cotejadas é evidente, e merece ser sanada pelo processamento do presente recurso especial.

Na segunda preliminar de não conhecimento do recurso, o sujeito passivo invoca o §4º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, segundo o qual "não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999".

Em relação a esse ponto, é importante perceber que o acórdão recorrido, objeto do recurso especial sob exame, não tratou de nenhuma nulidade da decisão de 1ª instância por vício nessa própria decisão. O que o acórdão recorrido fez foi modificar o mérito da decisão de 1ª instância, para fins de cancelar o lançamento, em razão de decadência.

As situações são bem distintas, assim como devem ser os tratamentos a elas reservados.

A nulidade de uma decisão de primeira instância administrativa, por vício nela própria, não afeta diretamente o lançamento. Normalmente, o processo é retomado, com a produção de uma nova decisão, e mais para a frente, dependendo dos caminhos do mesmo processo, surgirá nova oportunidade para apresentação de recurso especial (seja para uma parte, seja para a outra). Esse é o sentido da mencionada regra do Regimento interno do CARF.

Careceria até mesmo de sentido prático a apresentação de recurso especial contra um conjunto decisório que vai ser modificado, em razão de uma nova decisão de primeira instância administrativa.

O cancelamento do auto de infração, por sua vez, que nesse caso não foi nem em razão de nulidade (e sim de decadência), configura o afastamento do próprio lançamento e o fim do processo, a menos que haja interposição de recurso especial, o que aconteceu aqui.

A PGFN não teria outra oportunidade para defender o seu ponto de vista, e a própria literalidade do dispositivo acima mencionado evidencia que a vedação de apresentação de recurso especial não se aplica ao presente caso, em que houve cancelamento do próprio lançamento, mediante substituição da decisão de primeira instância administrativa pela decisão do CARF.

A segunda preliminar não é procedente, e também deve ser rejeitada.

Em relação ao mérito, cuja questão principal nesse momento é definir a regra de decadência a ser aqui aplicada, se a do §4º do art. 150 ou a do inciso I do art. 173 - ambos do CTN, cabe registrar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC firmou o seguinte entendimento:

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, ao tratar da decadência das exações fiscais, considerou irrelevante verificar a presença ou ausência de pagamento, pelo que essa decisão merece ser reformada.

Com efeito, está comprometido o seu fundamento, amparado num entendimento já superado, de que o que interessa é a atividade exercida pelo contribuinte, e não a presença ou ausência de pagamento.

Como o lançamento ocorreu em 27/12/2006, há diferentes resultados para a decadência do crédito tributário cujo fato gerador ocorreu em 30/04/2001, conforme se aplica o prazo previsto no art. 150, §4º, ou no art. 173, I, ambos do CTN.

É que em relação a esse fato gerador, o termo inicial para a contagem da decadência pela regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" seria o dia 01/01/2002, e nesse caso o lançamento realizado em 27/12/2006 deixa de estar fulminado pela decadência.

Vê-se que o lançamento em questão abrange a "parte" do IRPJ que foi destinada aos fundos regionais de investimento (FINAM e FINOR).

Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo repisa a sua argumentação de mérito das fases anteriores, mas agora objetivando reforçar o reconhecimento da decadência.

Em síntese, ele reivindica, diante da evolução da legislação sobre os referidos incentivos fiscais, que a aplicação nesses fundos de investimento deveria ser considerada como antecipação de pagamento do imposto, para fins de contagem da decadência.

O sujeito passivo não aborda a "parte" do IRPJ que não foi destinada aos fundos regionais de investimento, e que, caso tenha sido recolhida, poderia perfeitamente servir como pagamento (ainda que parcial) para fins de aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN.

O caminho desse processo não contribui para a solução definitiva da questão nesse momento.

É que a decisão de primeira instância administrativa afastou a decadência, com o entendimento de que, tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser aplicada é sempre a do art. 173, I, do CTN (independentemente de haver ou não pagamento).

Já a decisão de segunda instância administrativa decidiu que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é a do art. 150, §4º, do

CTN (independentemente de haver ou não pagamento), salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O problema é que as decisões proferidas até aqui, justamente por considerarem irrelevante a questão do pagamento/confissão do tributo na definição do prazo de decadência, não se manifestaram sobre isso, e não há informação objetiva nos autos que possa esclarecer prontamente se houve pagamento ou confissão em relação à "parte" do IRPJ que não foi destinada aos referidos fundos (embora a indicação é de que isso tenha ocorrido).

Como mencionado, está comprometido o fundamento do acórdão recorrido, amparado em entendimento já superado no CARF, de que o que interessa é a atividade exercida pelo contribuinte, e não a presença ou ausência de pagamento (ou confissão).

Nesse contexto, sendo afastado o fundamento que amparava o acórdão recorrido, é preciso que a Turma Ordinária do CARF reexamine a questão da decadência levando em conta a existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) relativamente ao IRPJ lançado nestes autos, e havendo reversão da decadência, dê continuidade ao exame das demais razões de defesa suscitadas no recurso voluntário, que foram consideradas prejudicadas na fase anterior.

Nestes termos, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da PGFN, devolvendo os autos à Turma Ordinária do CARF, para as providências mencionadas no parágrafo anterior.

Acaso vencedor, proponho a seguinte ementa:

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia 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 nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, e nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

2. Sendo afastado o fundamento do acórdão recorrido, os autos devem ser devolvidos à Turma Ordinária do CARF para que seja reexaminada a questão da decadência, levando-se em conta a existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) relativamente ao IRPJ lançado nestes autos, e havendo reversão da decadência, para que se dê continuidade ao

Processo nº 14041.000935/2006-18
Acórdão n.º **9101-002.459**

CSRF-T1
Fl. 563

exame das demais razões de defesa suscitadas no recurso voluntário, que foram consideradas prejudicadas na fase anterior.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator, este Colegiado divergiu de sua conclusão.

Com efeito, 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 § 4º do artigo 150, 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.

O IRPJ, dentre outros tributos, está sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Não basta, entretanto, a atribuição, ao sujeito passivo, pela legislação, do dever de apurar e pagar o tributo competente antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco. Para que referida regra seja aplicada é necessário que o sujeito passivo tenha, de fato, efetuado apuração e pagamento de tributo, ainda que esse pagamento seja parcial. 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 IRPJ devido e nos casos em que apesar de apurar IRPJ devido, não efetua qualquer pagamento correspondente. 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.

Esse é o entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da ementa do acórdão proferido no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), afetado como representativos de controvérsia, julgado em 12 de agosto de 2009, de relatoria do 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 incoorre, 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 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.

De se observar que o STJ assentou, ainda, que para aplicação da referida regra de contagem de prazo decadencial estipulada no art. 150, § 4º, do CTN, há que haver apuração e pagamento do imposto, recolhimento esse que pode se dar pelo valor integral ou por valor parical, ou, ainda, no caso de não haver pagamento, que o valor apurado tenha sido declarado em DCTF.

O Regimento Interno do CARF determina que sejam observadas, por seus julgadores, as decisões de mérito proferidas pelo STJ e STF afetadas como representativas de controvérsia.

No presente caso a recorrente optou, no ano-calendário 2001, pelo pagamento dos tributos com base nas regras do lucro real anual. Tratando-se de evento de incorporação, o período de apuração de que tratou a respectiva DIPJ, foi de janeiro a março de 2001. Pelas regras do lucro real anual a interessada também estava obrigada a apurar e recolher estimativas mensais. O cálculo dessas estimativas se encontra demonstrado na Ficha 11 da respectiva DIPJ, que se encontra anexada às fls. 29 e seguintes do volume 1.

Vê-se, nessas fichas, que a pessoa jurídica apurou estimativas de IRPJ nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, tendo destinado parte desses valores apurados a incentivos fiscais para o FINOR e FINAM.

Mais à frente, às fls. 33 e seguintes do volume 1, há os extratos extraídos dos sistemas internos da RFB que comprovam os recolhimentos feitos pela pessoa jurídica a título da parte das estimativas apuradas na DIPJ de janeiro a março/2001, que foram destinadas a esses incentivos fiscais. E às fls. 71 e seguintes do mesmo volume 1, as DCTF que declararam o valor dessas parcelas de estimativas destinadas aos incentivos.

Resta demonstrado, assim, que a pessoa jurídica apurou estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário 2001, recolheu, ainda que em parte, as estimativas apuradas e as declarou em DCTF. Isso permite que seja aplicado, ao caso, a regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador que, neste caso, com a apresentação de DIPJ com evento de incorporação, se deu em 30/04/2001.

Considero irrelevante o fato de não haver, nos autos, informação acerca do recolhimento ou da declaração em DCTF das parcelas das estimativas que não foram destinadas aos fundos. E isto porque entendo que o fato de parte das estimativas ter sido destinada a incentivos fiscais, não desvirtua a sua natureza jurídica que é a de IRPJ calculado por estimativa.

Por fim, destaco que o Recurso Especial de Divergência tem o efeito devolutivo. Nesse contexto, ainda que não existisse repetitivo do STJ a ser observado, seria possível a qualquer um dos colegiados, mesmo a DRJ ou o próprio CARF, interpretar a aplicação do art. 150, § 4º nos casos em que há pagamento a homologar. Assim, essa matéria foi apreciada por ambos os colegiados, porém com a adoção de tese jurídica diferente, descabendo sequer se falar em supressão de instância. E, por essa razão, a CSRF pode decidir de forma diversa, sobretudo quando os autos demonstram que há elementos suficientes para isso.

Assim, tendo em vista que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 27/12/2006, deve-se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido em 30/04/2001.

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo