



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

Processo n° 18471.000970/2002-02
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.250 – 1ª Turma**
Sessão de 09 de novembro de 2017
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUILHERME FONTES FILMES LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

DECADÊNCIA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART.173.

Ausente demonstração de pagamento ou declaração com efeitos constitutivos do crédito tributário, o prazo decadencial deve ser contado conforme a regra do art. 173 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se o presente de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão no 101- 96.660, por meio do qual os membros do Colegiado acordaram em acolher a preliminar de decadência, com fulcro no art. 150 §4º, do CTN. Logo, a Fazenda objetiva discutir apenas a regra aplicável ao caso quanto ao prazo decadencial para o Fisco lançar tributos.

Na origem, trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL e PIS, lançados contra a contribuinte que, sujeita à tributação com base no lucro real, teve o seu lucro arbitrado nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e primeiro trimestre de 1999, em decorrência da falta escrituração regular na forma das leis comerciais e fiscais abrangendo esses períodos, nos termos do art. 47, inc. I, da Lei nº 8.981/95. A ciência do auto de infração se deu em 09 de maio de 2002.

Após recebimento do Auto de Infração o Contribuinte regularmente apresentou impugnação. A DRJ, por seu turno, julgou procedente o lançamento, não reconhecendo a decadência, entendendo ser aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, arguindo, dentre outros fundamentos, a decadência. No julgamento do Recurso a 1ª Câmara, do 1º Conselho acolheu a preliminar de decadência, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IRPJ -

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas é lançado na modalidade de lançamento por homologação e a decadência do direito de constituir crédito tributário rege-se pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional.

CSLL - PIS - DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

IRPJ - ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - ARBITRAMENTO DO LUCRO - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que mantiver a escrituração do livro Diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares e, além disso, movimentar recursos financeiros excluídos da tributação em nome de terceiros, sujeita-se à medida do arbitramento do lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA PIS - CSLL

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Cientificada dessa decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando rediscutir a decadência.

O Recurso da Fazenda foi admitido, conforme despacho de admissibilidade.

Em suas razões, alega, em suma:

- ✓ Na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação", a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, conforme majoritário entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema;
- ✓ Esse posicionamento já está pacificado no âmbito do STJ

Regularmente intimado, o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

O lançamento por homologação, regulado pelo artigo 150 do CTN, tem como principal característica a atribuição ao contribuinte do dever de antecipar o pagamento do tributo, ficando a autoridade administrativa com o dever de posteriormente cancelar ou não o valor do recolhimento efetuado e, sendo o caso, efetuar cobrança de diferença, *verbis*:

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.

A regra da decadência do direito do fisco de lançar o tributo por homologação é regra especial, contida no §4º, do artigo 150 em questão, que estabelece o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, caso não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *verbis*:

§ 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.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação a questão em debate:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Ao se posicionar sobre o tema a 1ª Turma da CSRF, por maioria, se manifestou que a aplicação do artigo 173, I, do CTN na constituição de crédito relativo a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, apenas pode ocorrer na hipótese de não haver pagamento, nem declaração do tributo, conforme trecho do voto vencedor do Acórdão 9101-002.021, abaixo transcrito:

A interpretação do texto transcrito nos leva à conclusão de que devemos nos dirigir ao artigo 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incoorre e inexistente declaração prévia do débito que constitua o crédito tributário.

Assim, encontraríamos duas condições para sairmos do artigo 150, §4º: 1) não haver o pagamento e 2) não haver declaração prévia constitutiva do crédito. Assim, mesmo não existindo o pagamento, a declaração prévia constitutiva do crédito bastaria para mantermos a contagem do prazo a partir do fato gerador.

Entendo pertinente essa última colocação, no sentido de que a declaração prévia basta para manutenção da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Isso porque, não pago o tributo a União já possui informação suficiente para a averiguação da apuração do crédito tributário.

Apenas discordo no sentido de que apenas declaração constitutiva equivale ao pagamento. Entendo que qualquer tipo de declaração, seja ela constitutiva ou apenas informativa, tem o condão de levar o prazo decadencial para a regra do § 4º, do artigo 150, do CTN.

Isso porque, de posse da declaração informativa o fisco já possui a informação suficiente para efetuar a cobrança do crédito tributário. O que substancialmente difere a declaração constitutiva da declaração informativa é o órgão competente para cobrança no âmbito da administração pública deferal.

Vale frisar que essa distinção não foi feita pelo STJ, que, no fim do ano de 2015, editou a Súmula 555, com a seguinte redação:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

A meu ver, para fins de contagem do prazo decadencial a declaração do débito na competente obrigação acessória se equivale ao pagamento, independente de ser a declaração informativa ou constitutiva.

Assim, para a aplicação do §4º, do artigo 150, do CTN exige-se a ocorrência dos seguintes situações:

1. A lei deve estabelecer que o lançamento do tributo é realizado na modalidade homologação;
2. Não ocorra a comprovação de dolo, fraude ou simulação pelo ente tributante;
3. Haja pagamento e/ou declaração do tributo.

Passo, então, a verificar a aplicação da decisão representativa de controvérsia do Recurso Especial nº 973.733 ao caso ora sob análise.

A Turma *a quo* decidiu que O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento. Nesse contexto entendeu haver decadência para o período de janeiro a novembro de 1996, em relação ao IRPJ, CSLL e PIS, nos seguintes termos:

O lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de quando ocorrido o fato gerador identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por

exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero).

O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

(...)

Assim, não restam dúvidas, pois, que está caracterizada a decadência em relação aos meses de janeiro a dezembro de 1996.

Também de acordo com a mansa jurisprudência desta Primeira Câmara, é de se acolher a decadência das contribuições exigidas nos presentes autos, nos meses de janeiro a dezembro de 1996.

Apesar de não concordar com os fundamentos da decisão recorrida, concordo em parte com sua conclusão.

Primeiro. Importante destacar que não há nos autos comprovantes de pagamento e DCTF.

Destaca-se, por outro lado, que há nos autos a DIPJ do Contribuinte, demonstrando que no ano-calendário 1996 foi apurado prejuízo fiscal. Ou seja, há declaração do tributo, de modo que diante de todo o acima exposto, entendo que o prazo decadencial deve ser aquele previsto no §4º, do artigo 150, do CTN, para o IRPJ e CSLL.

Para o PIS, entretanto, consta da DIPJ meses em que houve declaração do tributo e meses que não houve, no ano-calendário de 1996. Logo, entendo haver a decadência apenas para os períodos em que havia PIS declarado em DIPJ.

Nesse contexto, voto NEGAR provimento ao recurso da União.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Flávio Neto, Redator designado.

No caso dos autos, conforme bem relatado pelo i. Conselheiro Relator, o contribuinte apresentou DIPJ quanto ao ano-calendário de 1996, bem como "não há nos autos comprovantes de pagamento e DCTF".

Peço vênia para divergir do i. Conselheiro Relator quanto à interpretação do acórdão proferido pelo e. Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733. Ocorre que, no contexto dos autos, em que não foi apresentada declaração com eficácia constitutiva do crédito tributário e nem foi realizado qualquer pagamento de tributo, compreendo que o prazo decadencial quanto aos débitos tributários em questão deve seguir a contagem do art. 173 do CTN, devendo ser provido o recurso especial interposto pela PFN.

Esse mesmo entendimento tem sido adotado em outros casos semelhantes por esta 1ª Turma da CSRF. Nesse sentido, peço vênia para transcrever os fundamentos do acórdão n. 9101-002.786, de 06/04/2017, os quais acompanhei naquela oportunidade, *in verbis*:

“Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Conselheiro Relator no mérito, considerando a impossibilidade de aplicação do artigo 150, §4º no caso de mera apresentação de DIPJ, que desde 1999 é informativa. Destaco trechos da ementa do acórdão em julgamento do Recurso Especial nº 973.733, submetido à regra do artigo 543-C, do antigo CPC/1973:

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 (...). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª

ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009)

A exigência da comprovação de pagamento para aplicação do artigo 150, do CTN, ressoa do citado acórdão repetitivo, conforme precedentes desta Turma da CSRF. No caso destes autos, no entanto, houve mera declaração de rendimentos (DIPJ), sem que haja qualquer pagamento ou declaração - que a ele possa ser equiparada, nos termos do entendimento predominante entre os julgadores desta Turma da CSRF.

Assim, é aplicável o artigo 173, do CTN, sem que tenha ocorrido decadência no caso dos autos. Diante de tais razões, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, decidindo, ainda, pelo retorno ao Colegiado a quo para apreciação das demais alegações da parte em recurso voluntário.”

Voto, portanto, por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto