



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001101/2003-87
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.680 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRILOGIA S/A PARTICIPACOES E NEGOCIOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE AFERIR A EXISTÊNCIA OU NÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO E OS EFEITOS DA “DECLARAÇÃO PRÉVIA” APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE.

Em casos de ausência de dolo, fraude ou simulação, a natureza do lançamento do tributo (se por homologação ou não) não basta para fins de definir a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Dessa forma, devem os autos retornarem ao Colegiado de origem para que este analise os demais argumentos de mérito invocados, notadamente a dita “teoria da atividade” e a equiparação da compensação ao pagamento para fins de definição da regra decadencial aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado de origem para exame quanto à aplicação da “teoria da atividade” na definição da regra decadencial, vencidos a conselheira Livia De Carli Germano que votou por negar-lhe provimento e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 421/440) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1103-00.218** (fls. 398/405), o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS EM DESACORDO COM A LIMITAÇÃO DE 30% ESTABELECIDAS PELAS LEIS 8.981/95 E 9.065. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO ESTABELECIDO NO ART. 150, § 4º, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 8/STF.

Nos termos do que prescreve o art. 150, § 4º, do CTN, dispõe a Fazenda Pública do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, para formalizar o lançamento de ofício. A regra do 150, § 4º, do CTN, somente é afastada quando comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Por bem resumir o litígio, reproduzo parte do relatório da decisão ora recorrida:

A Recorrente foi autuada por ter reduzido indevidamente o lucro líquido ajustado no exercício de 1997 mediante compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas nos exercícios anteriores em percentual superior ao limite de 30% estabelecido na legislação de regência, constituindo o lançamento de ofício crédito tributário correspondente aos valores do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que deixaram de ser recolhidos no prazo legal.

Notificada do lançamento, apresentou a Recorrente impugnação (fls. 75/89), arguindo, em escorço: a) decadência do direito de lançar; b) impossibilidade de exigência do adicional do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vez que o lucro ajustado após as compensações não atingiu o valor de R\$ 240.000,00 no ano; c) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se aplicam as mesmas regras pertinentes ao Imposto de Renda, sujeitando-se a contribuição ao prazo de decadência previsto no an. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

O lançamento foi julgado procedente em parte pela Delegacia de Julgamento de São Paulo (SP I) por decisão assim ementada;

(...)

A decisão da Delegacia de Julgamento de São Paulo considerou improcedente apenas a exigência de adicional de 10% do Imposto de Renda, nestes termos:

“15. Quanto a alegação de que é indevido o adicional de 10% do IR tendo em vista que se lucro ajustado após as compensações não atingiu o valor de R\$ 240.000,00 anuais, assiste razão à interessada uma vez que o MAJUR/98 determina a cobrança do adicional do IR de 10% somente do valor do lucro real excedente ao montante mencionado pela contribuinte”.

Contra a decisão interpôs o contribuinte o recurso voluntário de fls. 265-284, reproduzindo as alegações postas na impugnação.

(...)

Em Sessão de 19 de maio de 2010, o recurso voluntário foi julgado procedente pelo referido Acórdão nº 1103-00.218 (fls. 398/405). Mais precisamente, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, e com fundamento no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, decidiu que as exigências formalizadas teriam sido atingidas pela decadência.

Contra essa decisão a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 409/413), suscitando a existência de omissão quanto à análise de inexistência de pagamento antecipado, fato este que, no seu entender, deveria atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN.

Despacho de fls. 416/419 rejeitou os embargos.

Em seguida a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 421/440), sustentando basicamente que *“a conclusão estampada no aresto em foco, quanto à decadência, merece reforma. Ao declarar a decadência do direito ao lançamento da Fazenda Pública, com apoio na aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, o acórdão recorrido colide frontalmente com a jurisprudência consolidada no âmbito da Câmara Superior do CARF, notadamente no que tange à aplicabilidade do art. 173, I, do CTN, ante a falta de recolhimento antecipado”*. Indica como paradigmas os Acórdãos **9101-00.460** e **02-03.331**.

O recurso especial foi admitido (cf. fls. 446/448) nos seguintes termos:

(...)

Para examinar o dissídio, passo à análise da decisão paradigma, cujo trecho trazido à comprovação do dissídio reproduzo a seguir:

ACÓRDÃO Nº 9101-00.460

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 - SC, submetido ao regime do art. 543 - C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO Nº CSRF/02-03.331

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ementa: TRIBUTO SUJEITO 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 nº 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, § 4º).

Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado.

O recurso foi apresentado no ano de 2010 e a questão já foi amplamente discutida. Assim, pelo tão só confronto de ementas, pode-se constatar a divergência de entendimentos arguida pela Fazenda Nacional quanto à contagem do prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento por homologação em não havendo o pagamento.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 457/479), pugnano pela manutenção do acórdão, essencialmente porque:

9. Ocorre que, no caso concreto, tal entendimento não merece prosperar, especialmente porque o pagamento antecipado (ou a sua ausência) não é requisito essencial do lançamento por homologação, nem fator determinante da aplicação do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, como se passa a demonstrar.

10. Ademais, mesmo que se admita que a contagem do prazo decadencial deva ser dar pela sistemática disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, não deve prosperar o recurso especial da Fazenda Nacional, pois o crédito tributário constituído pelo auto de infração estaria, de igual modo, **extinto pela decadência**.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atendeu os demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade (fls. 446/448), conheço do recurso especial.

Registre-se, porém, que a maioria do Colegiado considerou o *segundo paradigma* inábil a demonstrar o dissídio em razão de referir-se a outra espécie tributária.

Mérito

A controvérsia que se coloca nesta instância superior se restringe à contagem do prazo decadencial quinquenal que a Fazenda Nacional dispunha para a constituição de créditos tributários de **IRPJ** e **CSLL** relativos a fato gerador ocorrido em **31/12/1997**, considerando que a data de ciência do Auto de Infração se deu em **31/03/2003**.

O acórdão recorrido reconheceu a decadência por entender que, em se tratando o IRPJ e a CSLL de lançamentos por homologação, a contagem deve ser efetuada com base no artigo 150, §4º, do CTN, salvo nas hipóteses de comprovação de dolo, fraude ou simulação, situações estas que determinam a fixação do *dies a quo* em conformidade com o artigo 173, I, do CTN (ou seja, “para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado”), mas que não ocorreram nesse caso concreto.

Nesse contexto, a Recorrente sustenta que:

Em sentido contrário, os acórdãos paradigmas consideram, na linha da jurisprudência do STJ, indispensável à incidência da regra do art. 150, §4º, do CTN, a circunstância de ter havido o prévio recolhimento pelo contribuinte. Confira-se:

(...)

Com efeito, quando o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa adequadamente o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no art. 150, §4º do CTN.

Por outro lado, não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se pelo contido no art. 173, I, do CTN.

No caso em tela, não consta pagamento dos tributos em discussão.

Portanto, para fins de contagem de prazo decadencial, não deve ser aplicado o art. 150, § 4º, CTN, e sim, o art. 173, I do CTN.

Já a contribuinte, além de insistir no argumento de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e uma vez ausentes as figuras do dolo, fraude ou simulação, a decadência deve ser contada com base no artigo 150 §4º, argumenta também que:

41. É inegável e incontroverso que a utilização de prejuízos fiscais é atividade a ser homologada pelo Fisco, o que demonstra a absoluta improcedência do argumento da Fazenda Nacional.

42. E, repita-se, a utilização de prejuízos fiscais para liquidar o IRPJ apurado equivale ao próprio pagamento, de modo que esta atividade – utilização de prejuízos fiscais – é passível de homologação pelo Fisco, demonstrando a impertinência da alegação de que “nada há passível de homologação”.

Além disso, sustenta ainda a contribuinte em suas contrarrazões que:

51. Como se verifica, segundo o recurso especial, a despeito de o fato gerador do tributo objeto de lançamento de ofício ter sido em 31/12/1997, a data de início da contagem do prazo decadencial se daria apenas no primeiro dia do ano de 1999.

52. Ocorre, todavia, que, sendo incontroverso que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no dia 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte ocorreu - obviamente - em 1º/01/1998, sendo este, portanto, o marco inicial da contagem do prazo de decadência pela sistemática disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

(...)

53. Ainda que óbvio, cabe o destaque: em se tratando de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, o marco inicial do prazo decadencial na sistemática do inciso I do art. 173 do CTN é 1º/01/1998, e não 1º/01/1999. Por "*exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*", deve-se compreender o exercício subsequente, e não dois exercícios posteriores!

(...)

56. E essa interpretação do prazo de decadência disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional foi pacificada pela 1ª Seção do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que decidiu, na sistemática dos "recursos repetitivos" 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 ao lançamento por homologação, revelándose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário (...)*" (REsp nº 973.733/SC, Rei. Min. LUIZ FUX, Julgamento em 12/08/2009).

(...)

61. Portanto, e considerando-se que o posicionamento firmado pelo E. STJ na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 973.733/SC) é de observância obrigatória por esta C. 1ª da CSRF, mesmo que afastada a aplicabilidade do prazo decadencial disposto no art. 150, §4, do CPC, não deverá prosperar o recurso especial da Fazenda Nacional.

Pois bem.

No âmbito do CARF, a matéria em litígio deve ser julgada à luz do disposto no artigo 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º 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.

Isso porque a contagem do prazo decadencial para tributos sujeitos ao lançamento por homologação – casos do IRPJ e CSLL - já foi analisada e decidida pelo Superior Tribunal de

Justiça, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, quando da apreciação do Recurso Especial nº 973.733/SC, cuja ementa ora transcrevo:

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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

Verifica-se desse precedente vinculante que a sujeição do tributo ao lançamento por homologação não basta para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, aplicar o termo inicial do artigo 150 §4º, do CTN, ou seja, iniciar a contagem de 5 (cinco) anos da data do fato gerador.

Além da ausência de dolo, fraude ou simulação, o julgado em questão ainda esclarece que é imprescindível, sob pena do termo inicial da decadência deslocar-se para o artigo 173, I, do CTN, que o contribuinte tenha *antecipado o pagamento de tributo*, inexistindo *declaração prévia do débito*.

Na ocasião do julgamento do repetitivo, porém, o STJ não se pronunciou sobre o conceito de “**pagamento antecipado de tributo**” e, mais ainda, sobre o que seria a “**declaração prévia do débito**” no contexto das obrigações acessórias dos contribuintes que devem recolher tributos sujeitos a lançamento por homologação.

E isso provavelmente ocorreu porque o caso concreto lá analisado não envolveu as celeumas existentes em torno do conteúdo semântico das duas expressões, tendo sido a discussão do mérito concentrada na impossibilidade de cumulação dos prazos dos artigos 150 e 173 do CTN (*tese dos 10 anos*) em se tratando de cobrança de contribuições previdenciárias não declaradas e não antecipadas.

Essa "problemática" quanto à interpretação do entendimento do STJ, que não raramente geram debates aqui nesta Instância Especial, foi bem resumida na declaração de voto apresentada pela I. Conselheira Livia De Carli Germano no Acórdão n. 9101-005.136, da qual reproduzo as seguintes passagens:

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN; e (ii) a confere importância à "atividade" do contribuinte a ser homologada.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN - que, realmente, faz referência à "pagamento antecipado" - para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARE) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARE, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada "teoria da atividade" e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à

fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a "atividade" como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos acreditam ter fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

Transcrevo, também, o seguinte trecho constante da declaração de voto apresentada pela I. Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº **9101-005.244**:

(...)

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.**

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula 555 segundo a qual: **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.** Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 1199262 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;
- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços - ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;

- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
 - AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
 - AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
 - AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;
 - AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora recorrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos*;
 - AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários*;
 - AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados*;
 - REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
 - REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
 - REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
 - REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN) e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento*.
- Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. (...)

Nesse contexto, percebe-se que, em casos de ausência de dolo, fraude ou simulação, a natureza do lançamento do tributo (se por homologação ou não), ao contrário do que sustenta a decisão ora recorrida, não basta para fins de definir a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Pelo contrário, a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN, pressupõe: **(i)** a antecipação do *pagamento*, na linha do que decidiu o Repetitivo do STJ

ou, a depender da interpretação conferida à Súmula 555 daquele mesmo Tribunal, **(ii)** do exercício (*conduta*) da contribuinte de apurar e declarar o tributo, para aqueles que adotam a *teoria da atividade*.

Nesse ponto, vale frisar que a contribuinte, no recurso voluntário, sustentou justamente que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, além de fazer às vezes do pagamento, foi devidamente declarada e parcialmente homologada, fatos estes que, no seu entender, ratificariam a contagem decadencial com base no artigo 150, §4º, do CTN.

Ocorre que, diante da premissa do julgado – que, conforme visto, não mais se sustenta diante da jurisprudência vinculante apontada - essas questões restaram prejudicadas, fato este que enseja, a fim de evitar potencial cerceamento de defesa e supressão de instância, a devolução do feito ao Colegiado *a quo*.

Especificamente com relação ao argumento subsidiário da contribuinte no sentido de que, ainda que aplicando o artigo 173, I, do CTN, a decadência se faria presente, o Colegiado entendeu que este restou prejudicado à luz da Súmula 101 do CARF.

Conclusão

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO ESPECIAL, com retorno ao Colegiado de origem para exame quanto à aplicação da “teoria da atividade” na definição da regra decadencial

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

No presente caso, com a devida vênia do entendimento do d. relator e da maioria do colegiado, me posicionei no sentido de dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à matéria “Decadência”, por entender que a questão suscitada no recurso especial deveria ser solucionada definitivamente no âmbito desta turma da CSRF.

Com efeito, a maioria da turma entendeu que o colegiado *a quo* deveria se pronunciar sobre a aplicação da “teoria da atividade” ao presente caso, tendo em vista a apuração realizada pelo contribuinte não ter apontado valor de imposto a recolher ao final do período.

Não obstante o r. entendimento da maioria, não vislumbrei no recurso voluntário interposto, apreciado pelo colegiado *a quo*, nenhuma matéria passível de retorno para seu exame, posto que a única argumentação da contribuinte consistiu na defesa da tese de aplicação do prazo do art. 150, § 4º do CTN aos chamados tributos por homologação.

No presente caso, pelo que se depreende dos autos, embora não apontada a existência de dolo, fraude ou simulação por parte da contribuinte, inexistiu pagamento antecipado dos tributos (IRPJ e CSLL), atraindo a aplicação do entendimento jurisprudencial do STJ, firmado em sede de recursos no rito repetitivo previsto no art. 543-C do antigo CPC, por ocasião do julgamento do REsp. nº 973.733/SC, como bem apontado pelo d. relator.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado