



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

Processo n° 19515.001681/2003-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.233 – 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2017
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FIGAR GESTAO DE BENS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/1997

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL

1- Em se tratando de tributo sujeito 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 ter sido 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 ocorre o pagamento antecipado da exação e inexistente declaração prévia do débito. Entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial n° 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previstos no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n° 08/2008. Interpretação que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343/2015.

2- Se não houve nenhum pagamento e nem declaração/confissão de parte do tributo em questão, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do CTN. Afastada a decadência, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, por

maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

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 (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

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 insurgi-se contra o Acórdão nº 1101-00.221, de 06/11/2009, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, acolheu a arguição de decadência e cancelou a exigência fiscal contida nestes autos.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

DECADÊNCIA - IRPJ - Tratando-se de tributo em que é de iniciativa do contribuinte a sua apuração e recolhimento, o respectivo lançamento é por homologação, conforme o artigo 150, parágrafo quarto, do CTN, quando o contribuinte realiza a atividade de apuração e não apura imposto a pagar em sua DIPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1º Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, ACOLHER a decadência, suscitada pelo relator, e cancelar integralmente o lançamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

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

DOS FATOS

- a e. Câmara *a quo* declarou, por unanimidade de votos, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário de IRPJ referente ao ano-calendário de 1997, com notificação em 30/04/2003, por aplicação do art. 150, §4º, do CTN, considerando indiferente a ausência de recolhimento antecipado do tributo;

- ora, compulsando os autos, verifica-se que inexistiu pagamento antecipado. Conforme Termo de Verificação fiscal, fls. 95/98, apurou-se omissão de rendimentos, vez que o contribuinte compensou, indevidamente, o prejuízo de seu lucro líquido além do percentual de 30%;

- conforme demonstraremos a seguir, o acórdão supra merece reforma, para que se coadune com os entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, eis que, diante da ausência de recolhimento do tributo, aplica-se o art. 173, inc. I, do CTN;

DO CABIMENTO DO RECURSO

- a respeito do prazo para o lançamento do tributo em comento, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, e está representado em acórdão da e. CSRF cuja ementa está abaixo transcrita:

Acórdão CSRF/01-03.103:

”IRPJ - LANÇAMENTO EX OFFICIO - PRAZO DECADENCIAL - Tratando-se de lançamento de ofício, o prazo decadencial é contado pela regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional”.

- consoante essa linha de interpretação, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação", observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I, do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º. Válido transcrever trecho do voto condutor do acórdão CSRF/01-03.103, proferido pelo r. conselheiro Cândido Rodrigues Neuber: [...];

- o acórdão ora recorrido afastou a exigência, sustentando que por força do prazo disciplinado no art. 150, §4º, do CTN, o lançamento referente ano-calendário de 1997 estaria alcançado pela decadência, tendo em vista que a notificação se deu em 30/04/2003;

- diversamente, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entende que 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, como o contribuinte não efetuou nenhum pagamento de tributo, ocorreu o lançamento de ofício. Portanto, para fins de contagem de prazo decadencial, não deve ser aplicado o art. 150, §4º, e sim o art 173, I, do CTN;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO - DO PRAZO DECADENCIAL PARA OS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO

- reza o art. 150, §4º, do CTN: [...];
- com base nesse dispositivo, poder-se-ia chegar, de modo precipitado, à conclusão de que a decadência teria alcançado do fato gerador referente ao ano-calendário de 1997 (31/12/1997), pois decorridos 05 anos do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, considerando que o contribuinte foi notificado em 30/04/2003. Contudo, adotando-se o cuidado necessário ao perfeito entendimento da legislação tributária, torna-se imprescindível atentar para o que dispõe o art. 149, V, CTN: [...];
- no caso em tela, está claro que o art. 150 do CTN foi contrariado, já que não houve recolhimento do tributo devido. Portanto, cabível é a aplicação do art. 149, V do CTN, motivo pelo qual foi efetuado o lançamento de ofício pela autoridade administrativa;
- ora, se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício (CTN - 149, V); se omissis na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V);
- sendo lançamento de ofício, para fins de contagem de prazo decadencial não se aplica o art. 150, § 4º, do CTN e sim o art. 173, I, que assim dispõe: [...];
- o Col. Superior Tribunal de Justiça, pela Primeira Seção, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, pacificou o entendimento, no julgamento de matéria objeto de recursos repetitivos, entendendo que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN;
- no acórdão proferido em sede de Recurso Especial nº 973.733-SC, o STJ entendeu que: [...];
- logo, a matéria abordada já fora decidida pelo STJ em sede de recurso especial, tendo a *mens legis* o fim de pacificar a tese, de maneira que, realizado o julgamento pelo STF ou STJ, os demais recursos devem ter o mesmo destino daquele que foi destacado para julgamento. É norma que há de ser observada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 543-C do CPC;
- cite-se, ainda, outros julgados no mesmo sentido: [...];
- transcrevo entendimento da jurisprudência administrativa, senão vejamos:
[...];
- acrescente-se, ainda, as ponderações e conclusões jurídicas constantes do parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e pelo Ministro da Fazenda, que trata, inclusive, da forma de contagem dos prazos de decadência e prescrição tributários (art. 150, §4º e art. 173, I, ambos do CTN): [...];

- logo, ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro de 1997, o lançamento poderia ter sido efetuado somente no ano de 1998. Dessa forma, o *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento, previsto no art. 173, I, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que corresponde, no presente caso, ao primeiro dia do ano de 1998, findando-se o prazo em 31/12/2003. Como a notificação do sujeito passivo acerca do auto de infração deu-se em 30/04/2003, não há que se cogitar de decadência.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1100-000.263, exarado em 14/07/2014, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O acórdão recorrido recebeu a ementa abaixo:

[...]

Neste julgamento, considerando-se a ciência do auto de infração em 30/4/03, reconheceu-se a extinção do crédito tributário (IRPJ, fato gerador 31/12/97) por decadência com base no art.150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), mesmo diante da inexistência de recolhimento de tributo, conforme se constata do seguinte excerto:

[...]

A Recorrente, por sua vez, aduz haver no âmbito do CARF interpretação divergente sobre a matéria, tendo sustentado a tese de que "...não havendo recolhimento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do respectivo crédito tributário rege-se-á pelo contido no art.173, I, do CTN". Para tanto, apontou o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...]

Em tal decisão, assentou-se que "...o prazo decadencial é regido pela regra contida no art.173 do CTN", tendo ainda, alicerçado em outro acórdão (CSRF/01-1.563), fixado:

[...]

Pelo exposto, conclui-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional comprovou o dissídio jurisprudencial, tendo em vista que a tese contemplada no paradigma, ao contrário da estabelecida no acórdão recorrido, é no sentido de incidência do art.173, I, do CTN quando inexistente antecipação de pagamento do tributo.

Presentes os requisitos de admissibilidade, **PROPONHO** seja **ADMITIDO** o recurso especial interposto.

Em 23/10/2014, a contribuinte foi cientificada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN. Tempestivamente, em 07/11/2014, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

A IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL

- a Constituição Federal (CF/88), em seu art. 146, III, b, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

- o CTN, que tem força de lei complementar, estabelece as normas gerais relativas às matérias tributárias referidas no art. 146, III, b, da CF/88, as quais são aplicáveis a todo e qualquer tributo;

- nesse cenário, dispõe o art. 150, §4º, do CTN: [...];

- o STJ, em julgamento sujeito ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), decidiu que o art. 150, §4º, do CTN, não seria aplicável aos casos em que (i) a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo; ou (ii) a despeito de previsão legal, o mesmo não ocorre, não havendo declaração do débito pelo contribuinte. Nesses casos, conclui o STJ, aplicar-se-ia o prazo previsto pelo art. 173, I, do CTN;

- transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 973.733/SC: [...];

- em 21.12.2010, foi inserido no Regimento Interno do CARF, por meio da Portaria nº 586, o art. 62-A, que impõe aos Conselheiros do CARF que sigam o entendimento adotado em julgamento definitivo de mérito pelo STJ, na sistemática do art. 543-C do CPC: [...];

- diante disso, o CARF deve aplicar aos julgamentos que envolvam a discussão acerca da decadência necessariamente o entendimento adotado pelo STJ no julgamento do REsp nº 973.733/SC;

- como a recorrida demonstrará a seguir, na linha do entendimento consolidado pelo STJ, a decisão é acertada e não merece reparos, uma vez que:

(i) a recorrida antecipou o pagamento do IRPJ no ano-calendário de 1997, ao compensar prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 1994; e

(ii) mesmo que se considere, equivocadamente, que não teria havido antecipação do pagamento, a jurisprudência do CARF é clara no sentido de que o que se homologa é a atividade da recorrida voltada a apurar os tributos devidos;

- no caso em análise, a recorrida apurou lucro real no ano ano-calendário de 1997, informado por meio de sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no exercício de 1998, no valor de R\$ 4.172.572,13;

- diante da existência de prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 1994, e com base em autorização judicial válida à época, concedida nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 98.0025876-0, a recorrida efetuou o pagamento integral do IRPJ incidente sobre o lucro real apurado no ano-calendário de 1997, por meio de compensação, utilizando-se do prejuízo fiscal por ela apurado no ano-calendário de 1994;

- dessa forma, não há que se falar em falta de antecipação de pagamento, como alega a recorrente, uma vez que o IRPJ ora discutido foi extinto por compensação pela recorrida;

- de fato, os dispositivos legais que tratam da apuração e utilização do prejuízo fiscal se referem sempre à possibilidade de compensação do lucro tributável: [...];

- o art. 156 do CTN define tanto o pagamento quanto a compensação como hipóteses de extinção do crédito tributário: [...];

- com isso, não restam dúvidas de que a recorrida extinguiu o crédito tributário relativo ao IRPJ apurado no ano-calendário de 1997, por meio da compensação de prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1994, sujeitando-se a referida extinção à homologação da autoridade fiscal, no prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Considerando que o AI foi lançado apenas em 30.04.2003, mais de 5 anos, portanto, contados da ocorrência do fato gerador (31.12.1997), verificou-se a decadência dos créditos tributários ora discutidos;

- a recorrente invoca precedentes judiciais e administrativos que concluem por aplicar o art. 173, I, do CTN, analisando casos em que não houve o pagamento antecipado pelo contribuinte, como se verifica do seguinte trecho de seu Recurso Especial: [...];

- tais precedentes, no entanto, não se aplicam ao presente caso, tendo em vista que aqui se discute o pagamento, ainda que parcial, do IRPJ por meio de compensação de prejuízos fiscais;

- é importante ressaltar que, ainda que venha a ser proferida decisão final desfavorável no MS nº 98.0025876-0, negando o direito à compensação integral do lucro auferido pela recorrida no ano-calendário de 1997 com prejuízo fiscal de 1994, não se discute que houve pagamento parcial do IRPJ no período autuado, uma vez que a própria fiscalização, na lavratura do AI, reconheceu a procedência da compensação de 30% do lucro apurado em 1997 com a utilização desse prejuízo fiscal;

- na realidade, o AI não discute a validade e legitimidade do prejuízo fiscal apurado pela recorrida no ano-calendário de 1994, limitando-se a questionar a possibilidade de sua utilização para compensação de percentual superior a 30% do lucro tributável dos períodos subsequentes;

- basta consultar o TVF para se verificar que o crédito tributário exigido pelo AI decorre da aplicação da alíquota do IRPJ não sobre o total (100%) do lucro real apurado pela recorrida em 1997, no valor de R\$ 4.172.572,13, mas sobre 70% desse lucro, correspondente a R\$ 2.920.800,50;

- ora, se não tivesse havido pagamento antecipado pela recorrida, a que título o valor de R\$ 1.251.771,63, correspondente a 30% do lucro auferido pela recorrida no ano-calendário de 1997, teria sido excluído da autuação?

- o que se discute na presente autuação é a discordância das autoridades fiscais justamente em relação a quanto foi antecipado, e não se houve antecipação de pagamento pela recorrida. Não se discute que ao menos 30% do IRPJ devido pela recorrida no ano-calendário de 1997 foi devidamente extinto, tanto que esse valor não compõe o AI;

- nesse ponto, vale transcrever o seguinte trecho, extraído do TVF, que deixa claro que a discordância da autoridade fiscal quanto à apuração do IRPJ pela recorrida se limita apenas a parte do valor apurado: [...];

- não procede, assim, a alegação da recorrente, no sentido de que não teria ocorrido o pagamento antecipado;

- o trecho acima deixa claro que ao menos 30% do valor do lucro líquido apurado pela recorrida foi considerado efetivamente extinto pela autoridade fiscal autuante. Comprovada, assim, a antecipação de pagamento na apuração do IRPJ do ano-calendário de 1997 pela recorrida;

- em caso muito similar ao da recorrida, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou a ocorrência de decadência no caso do lançamento de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) após decorridos 5 anos do fato gerador (1º trimestre de 1997) na hipótese em que o contribuinte também havia compensado 100% da base de cálculo da CSLL com bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores: [...];

- no mesmo sentido o Acórdão nº 1301-00.086, de 14.05.2009: [...];

- não é outro o entendimento do STJ, como se verifica da decisão abaixo, em que se concluiu que, nos casos em que o contribuinte compensou integralmente o seu resultado tributável do período com prejuízos fiscais acumulados, aplica-se a contagem do prazo decadencial de acordo com o previsto no art. 150, §4º, do CTN: [...];

- conclui-se, assim, que o art. 173, I, do CTN, não se aplica ao presente caso, tendo em vista que, como restou comprovado, verificou-se a antecipação, ainda que parcial, do pagamento do IRPJ devido no ano-calendário de 1997, por meio da compensação de prejuízo fiscal apurado em período anterior;

- não obstante, ainda que se considere que não houve pagamento antecipado no período, o fato de que a recorrida cumpriu com todas as suas obrigações acessórias e, ao final do período de apuração, chegou à conclusão de que não haveria resultado tributável, não é capaz de afastar do prazo decadencial disciplinado pelo art. 150, §4º, do CTN;

- de fato, em diversas decisões recentes, o CARF, ao interpretar o entendimento do STJ consubstanciado no julgamento do REsp nº 973.733/SC, concluiu que não é apenas o pagamento que se homologa, e sim a atividade do contribuinte para a apuração do tributo, que pode, inclusive, chegar em resultado nulo ou negativo. Nesse sentido, transcreve-se abaixo, a título de exemplo, trecho do Acórdão nº 1101-000.935, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF: [...];

- conclui-se, portanto, que, ainda que, por absurdo, se considere que a compensação de prejuízo fiscal não configura antecipação de pagamento para fins da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, a recorrida cumpriu com todas as suas obrigações acessórias inerentes à apuração do lucro real, chegando a resultado tributável disponibilizado ao fisco, devendo, necessariamente, aplicar-se o prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador;

O PEDIDO

Processo nº 19515.001681/2003-11
Acórdão n.º **9101-003.233**

CSRF-T1
Fl. 575

- por todo o exposto, pede e espera a recorrida seja negado provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo-se a decisão nos seus exatos termos;

- entretanto, caso, por absurdo, seja dado provimento ao recurso especial da PGFN, devem os autos serem remetidos à 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para que sejam analisados os argumentos de mérito trazidos pela recorrida em seu recurso voluntário, enumerados nos itens 2.4 e 2.6 do relatório contido nas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Voto vencido no conhecimento

Voto vencedor no mérito

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Embora o sujeito passivo não tenha trazido nas contrarrazões preliminar de não conhecimento do recurso especial, da tribuna foi suscitado o não conhecimento e acabei por acolhê-lo pela seguinte razão: no recorrido se discutia se a compensação de prejuízo fiscal configura antecipação de pagamento, enquanto no paradigma sequer poderia haver essa discussão, já que lá não havia a situação de compensação de prejuízo fiscal; assim, na minha ótica, no contexto do tema decadência, por ser um fato relevante que impede o estabelecimento da divergência jurisprudencial, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Ficando vencido no conhecimento, dado que a maioria do colegiado entendeu ser o caso de se conhecer do recurso, passo ao mérito.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ com fato gerador ocorrido em 31/12/1997 (lucro real anual).

O motivo da autuação é que a contribuinte compensou todo o lucro real apurado no período com prejuízo fiscal de período anterior, sem observar o limite de 30% para essa compensação.

O lançamento foi cientificado à contribuinte em 30/04/2003.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial sobre a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

O acórdão recorrido reconheceu a decadência com base no art. 150, §4º, do CTN, registrando que a contribuinte não tinha apurado saldo de imposto a pagar em sua DIPJ, que não havia imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado. Destacou ainda que o que se homologa é a própria atividade da contribuinte, independentemente de qualquer ato, informação ou pagamento realizado por esta.

Em seu recurso especial, a PGFN defende o entendimento de que, por não ter havido pagamento, a decadência deveria ser contada pelo art. 173, I, do CTN, e não pelo art. 150, §4º, do mesmo código.

A contribuinte, por meio de contrarrazões, desenvolve argumentação em dois sentidos. Primeiro, ela alega que antecipou sim pagamento de IRPJ no ano-calendário de 1997, ao compensar prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 1994. Na sequência, ela alega que mesmo que se considere, equivocadamente, que não teria havido antecipação de

pagamento, a jurisprudência do CARF é clara no sentido de que o que se homologa é a atividade da recorrida voltada a apurar os tributos devidos.

Quanto a essa questão sobre decadência, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento (decisão que foi citada tanto no recurso especial, quanto nas contrarrazões):

PROCESSIONAL 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.

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 do débito.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou de declaração/confissão do débito (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 declaração/confissão de débito para análise de decadência de lançamento posteriormente realizado pelo Fisco pressupõem pagamento e/ou declaração/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 declarado/confessado pelo contribuinte.

No caso em análise, o acórdão recorrido, aplicando o prazo do art. 150, §4º, do CTN, reconheceu a decadência para o fato gerador de IRPJ ocorrido em 31/12/1997. O lançamento foi formalizado em 30/04/2003.

Compulsando os autos, extraio do Termo de Verificação Fiscal (vol. 1, e-fls. 99) a informação de que a contribuinte não comprovou recolhimento do IRPJ em questão, e que também não há registro de pagamentos nos sistemas da SRF referente a esse tributo.

A Declaração de Rendimentos - DIRPJ apresentada pela contribuinte (vol. 1, e-fls. 55/70) não apresenta "Imposto de Renda a Pagar" no ajuste anual, e também não apresenta nenhuma apuração de estimativa a pagar (todas as bases mensais para recolhimento de estimativa são negativas). Além disso, o próprio contexto do acórdão recorrido e dos argumentos da contribuinte evidencia que não houve pagamento, nem declaração de débito.

Assim, de acordo com o que foi decidido pelo STJ, não havendo pagamento e nem declaração prévia do débito, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do CTN.

Não procede a alegação da contribuinte no sentido de que a compensação de prejuízo fiscal (no limite permitido de 30% do lucro real) configura pagamento antecipado de uma parte do IRPJ do ano-calendário de 1997.

A compensação realizada pela contribuinte é compensação de base de cálculo, procedimento que é preparatório para a apuração do tributo.

Não se trata aqui da compensação tributária prevista no art. 156, II, e art. 170 do CTN, ou seja da "compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública".

A compensação de prejuízo fiscal não é forma de repetição de indébito, de devolução de pagamento indevido ou a maior feito pelo contribuinte, de encontro de contas em que uma parte é ao mesmo tempo credora e devedora da outra, ou algo semelhante.

Vale registrar que o Supremo Tribunal Federal, quando examinou a constitucionalidade da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal, no julgamento dos RE 344.944 e 545.308, entendeu que prejuízos havidos em exercícios anteriores à vigência da Lei 8.981/1995 configuravam meras deduções, cuja projeção para exercícios futuros era autorizada nos termos da lei, a qual poderia, contudo, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento. Nos referidos julgados, o STF concluiu que o abatimento de prejuízos, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal.

Trata-se, portanto, de um procedimento de apuração de base de cálculo, de dimensionamento do lucro a ser tributado em determinado período, que não pode significar de modo algum pagamento de IRPJ.

Basta ver que a referida DIRPJ não indica nenhum valor a título de "Imposto de Renda a Pagar", justamente porque a base de cálculo (lucro real) foi totalmente zerada pela contribuinte.

A dedução feita na base de cálculo, no limite legal permitido, é uma benesse de política fiscal segundo o STF, e, especialmente por isso, não pode ser equiparada a pagamento de tributo (o que seria um duplo benefício). Essa dedução não configura a compensação tributária prevista no CTN, e não pode ser entendida como uma forma de repetição de indébito, de restituição de pagamento indevido ou a maior feito pelo contribuinte em momento anterior.

Realmente, não houve nenhum pagamento a título de IRPJ referente ao ano-calendário de 1997, nem mesmo por meio de compensação de indébito tributário.

Na sua segunda linha de argumentação, a contribuinte procura retomar a superada tese (a meu ver) de que o que se homologa é a atividade e não (apenas) o pagamento.

Para tanto, ela busca amparo em decisões que vislumbram maiores possibilidades de interpretação para a decisão do STJ no REsp repetitivo nº 973.733/SC, especialmente porque essa decisão também prevê o encurtamento do prazo decadencial quando houver "declaração prévia do débito", o que permitiria, segundo essa interpretação ampliada, a inclusão de outros tipos de "conduta objetiva" (atividade) do contribuinte, distintas do pagamento.

Aliás, o próprio acórdão recorrido seguiu essa linha de interpretação, quando entendeu que "a decisão em referência (do STJ) não se aplica aos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua DIPJ, pois, neste caso, não haveria imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado. Nesta hipótese, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que dispõe: [...]".

Não compartilho do entendimento de que a "declaração prévia do débito" pode significar vários tipos de "conduta objetiva" do contribuinte, inclusive conduta da qual não resulta débito a ser declarado.

Realmente, como afirmado na decisão citada pela contribuinte, que embasa a sua linha de defesa (Acórdão nº 1101-000.935, de 10/09/2013), o STJ não fez maior aprofundamento que pudesse esclarecer essa questão sobre a "declaração prévia do débito", o que permitiria interpretação em relação a isso.

Contudo, pelo teor do voto que orientou a referida decisão do STJ, o que se percebe a todo momento é a ideia de vincular a homologação ao "pagamento antecipado" (mesmo que ele seja inferior ao efetivamente devido), e não a outro tipo de conduta ou ato do contribuinte.

O critério de vincular o fenômeno da "homologação" à realização de algum "pagamento" (e não a outra atividade/conduta do contribuinte), na linha de interpretação adotada pelo STJ, decorre do próprio texto do CTN:

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.

(grifos acrescidos)

Nessa perspectiva, a menção pelo STJ de que a "declaração prévia do débito" permitiria o enquadramento no referido art. 150 do CTN (lançamento por homologação) só pode ser tomada em sentido restrito, ou seja, de "declaração" que constitua confissão de dívida, que sirva de instrumento hábil à execução fiscal, sob pena de completo desvirtuamento da linha adotada pelo STJ, que, relativamente ao fenômeno da homologação, claramente prioriza o "pagamento" e não a "atividade de apuração".

Com efeito, é somente esse tipo de "declaração" que pode se encaixar na sistemática do art. 150 do CTN, na lógica traçada pelo STJ, no sentido de se entender que houve o atendimento (ainda que parcial) do que é exigido pelo art. 150 do CTN, que houve o "auto lançamento", que houve constituição de alguma parte do crédito tributário, e que, por equiparação, há algum "pagamento" a homologar.

O que aproxima o pagamento da declaração/confissão do débito é o fato de que, tanto num caso quanto noutro, o lançamento de ofício abrangerá sempre uma parte do crédito tributário, porque a parte paga ou declarada/confessada já foi "auto lançada" pelo contribuinte (lançamento por homologação), já está constituída, não havendo necessidade de lançamento de ofício para ela.

Se a constituição do crédito tributário pela fiscalização é parcial (porque uma parte já está paga ou declarada/confessada), obviamente não havendo dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o prazo de decadência é regido pelo art. 150, §4º, do CTN. A meu ver, é esse o sentido da decisão do STJ quando fez menção à "declaração prévia do débito" como fator de definição do prazo decadencial, juntamente com o pagamento.

Entretanto, no caso sob exame, já ficou bem esclarecido que não só inexistiu pagamento, como também não houve nenhuma declaração/confissão do débito de IRPJ em questão, até porque a contribuinte zerou (esvaziou) totalmente a base de cálculo do tributo, e nem imposto devido ela apurou.

Portanto, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do CTN, conforme entendeu o STJ em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Ao final de suas contrarrazões, a contribuinte solicita, para o caso de ser dado provimento ao recurso especial da PGFN, que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para apreciação de matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

Realmente, na fase de recurso voluntário, a contribuinte suscitou questões sobre o mandado de segurança por ela impetrado e seus reflexos no lançamento objeto deste processo administrativo, questões sobre a multa de ofício e também sobre os juros de mora, mas o exame dessas matérias ficou prejudicado, porque o lançamento foi cancelado em razão da decadência, que ora está sendo afastada.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a decadência do crédito tributário, determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Voto vencedor no conhecimento

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora designada

Em que pesem os argumentos do eminente relator, esse colegiado, por maioria de votos, divergiu de seu entendimento quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

O relator manifestou-se no sentido de que não estaria caracterizada a divergência suscitada pela Procuradoria da Fazenda Nacional entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, porque, diferentemente do primeiro, o segundo não trataria de compensação de prejuízo fiscal. Entendeu, assim, que como no acórdão recorrido a análise da decadência levou em conta se tratar o caso concreto de compensação de prejuízo fiscal, não seria possível estabelecer divergência jurisprudencial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face do Acórdão nº 1101-00.221, de 6/11/2009, cuja ementa possui o seguinte teor:

DECADÊNCIA – IRPJ – Tratando-se de tributo em que é de iniciativa do contribuinte a sua apuração e recolhimento, o respectivo lançamento é por homologação, conforme o artigo 150, parágrafo quarto, do CTN, quando o contribuinte realiza a atividade de apuração e não apura imposto a pagar em sua DIPJ.

Em seu recurso especial, a Procuradoria indicou como paradigma o Acórdão CSRF/01-03.103, de 12/09/2000, a fim de demonstrar a existência de divergência entre os colegiados desse Conselho quanto à contagem do prazo decadencial na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve antecipação de pagamento. Transcreve-se a ementa do acórdão paradigma:

IRPJ – LANÇAMENTO EX OFFICIO – PRAZO DECADENCIAL – Tratando-se de lançamento de ofício, o prazo decadencial é contado pela regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A partir do cotejo das ementas e dos votos condutores dos acórdãos em tela, verifica-se que está caracterizada a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial, não havendo reparos a serem feitos no despacho que deu seguimento ao recurso (e-fls. 406 a 408).

Isso porque, o acórdão paradigma entendeu, que em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando não houver antecipação de pagamento, o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, do CTN, e não pela regra contida no art. 150, § 4º. Em seu voto condutor, restou consignado que ainda que se esteja diante de tributo em regra sujeito a lançamento por homologação, se o lançamento ocorreu de ofício, "*por constatação de omissão ou inexatidão na declaração efetuada pela contribuinte*", aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN. Nesse sentido, cumpre transcrever trechos do acórdão paradigma que demonstram as razões para o afastamento da decadência naquele caso:

A forma de lançamento do imposto de renda, se por declaração ou homologação, tem sido objeto de amplo debate nesta Câmara. Porém, abstraindo-se dessa discussão, o certo é que, no caso presente, estamos diante do lançamento de ofício, portanto efetuado pela autoridade tributária, por constatação de omissão ou inexatidão na declaração efetuada pela contribuinte.

Neste caso, o entendimento reiterado desse colegiado é no sentido de que o prazo decadencial é regido pela regra contida no art 173 do CTN No Acórdão n° CSRF/01-1 563, do qual fui relator, expressei esse entendimento e, por pertinente, transcrevo trecho do voto:

"(...)

Há tributos, como o imposto de renda na fonte (IRF), cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente (CTN - art 150, caput) ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador (art 150 - § 4º - CTN).

A homologação, quer expressa, quer tácita, na modalidade de lançamento de que se ocupa o artigo 150, não implica decadência do direito de lançar, mas, ao contrário, traduz o exercício mesmo desse direito. A homologação, sob qualquer de suas duas formas (expressa ou tácita), representa a afirmação administrativa de que o pagamento antecipado condiz com o tributo devido. E que nada mais há para ser exigido. Vê-se, pois, que a homologação é o exercício do direito de lançar e não sua preclusão.

Mas a homologação, expressa ou tácita, para que se dê, pressupõe uma atividade do contribuinte o pagamento prévio determinado em lei. Sem ele não há fato homologável.

Dai estabelecer o art 149, V, do CTN que 'quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte' o lançamento é efetivado de ofício.

Nada mais lógico. Se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício (CTN - 149, V),

se omissa na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V).

Como se vê, não tendo havido pagamento antecipado, não há que se falar em homologação do artigo 150 do CTN prorrogável no prazo de 5 anos contados do fato gerador. Ao contrário, sob o amparo do artigo 149, V, a Administração poderá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do artigo 173 do CTN. (...)"

(...)

Embora o Acórdão nº CSRF/01-1.563 trate de imposto de renda na fonte e o Acórdão do T.R.F. trate de contribuições previdenciárias, o entendimento exposto aplica-se, em sua plenitude, ao caso dos autos, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica e decorrentes, pois a tese levantada considera que a falta de pagamento antecipado, ou o recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento ex officio, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, já que, neste caso, não há fato passível de homologação.

Por outro lado, o acórdão recorrido acolheu a decadência por entender que aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que "não haveria imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado" aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, entendeu aquele colegiado que ainda que não tenha havido antecipação de pagamento e o lançamento tenha se dado de ofício, não se aplica o art. 173, I, do CTN. Transcreve-se trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973733, entendeu que, nos casos em que não há pagamento antecipado, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, decisão esta que está submetida ao regime do artigo 543-C, do CPC, que dispõe sobre os recursos repetitivos.

Entendo, contudo, que a decisão em referência não se aplica aos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua DIPJ, pois, neste caso, não haveria imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado. Nesta hipótese, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que dispõe:

Conforme disposto no § 4º do art.150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tornando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05 (cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo.

(...)

Ressalte-se que, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e pagar o mesmo, sem qualquer participação do sujeito ativo, que, de outra parte, já tem o direito

de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer informação ser-lhe prestada, e independentemente do pagamento realizado pelo contribuinte. O contribuinte não deve aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

A obrigação tributária decorre diretamente da lei. Conforme indicado no caput do art. 150 do CTN, o que se homologa é a própria atividade do contribuinte, independentemente de qualquer ato, informação ou pagamento realizado por este.

Pelo exposto, vê-se que no acórdão paradigma entendeu-se que no caso de tributos sujeitos, em regra, a lançamento por homologação, em que não houve antecipação de pagamento e o crédito tributário foi constituído a partir de lançamento de ofício, em face da constatação de infração à norma tributária, aplica-se, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no art. 173, I, do CTN. O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ainda que a constituição do crédito tributário se dê por lançamento de ofício, aplica-se o art. 150, § 4º, se o contribuinte não apurou saldo de imposto a pagar em sua DIPJ.

Ou seja, em ambos os casos, estamos diante de tributos que, em regra, são sujeitos a lançamento por homologação, mas em relação aos quais o contribuinte não antecipou o pagamento e que foram lançados de ofício, diante da constatação, pela Fiscalização, de infrações à norma tributária.

Assim, verifica-se que a infração apurada é irrelevante para o entendimento adotado por cada um dos colegiados. Na verdade, o acórdão paradigma afirma expressamente que "*a falta de pagamento antecipado, ou o recolhimento em desacordo com legislação aplicada, autoriza o lançamento ex officio, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, já que neste caso, não há fato passível de homologação*", de forma que pode-se concluir que se porventura o colegiado estivesse diante do caso ora em análise aplicaria à decadência o art. 173, e não o art. 150, § 4º, do CTN. Da mesma forma, caso o colegiado recorrido estivesse diante do caso tratado no acórdão paradigma, aplicaria o art. 150, § 4º, o que evidencia a divergência jurisprudencial.

Ante ao exposto, vota-se por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo