



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

Processo n° 19515.003001/2004-76
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.292 – 1ª Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2017
Matéria DECADENCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RESI PAC DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

1- Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, §4º, ambos do CTN. Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF n.º 72.

2 - No caso concreto, não há pagamento e tampouco confissão de dívida.. Aplicação do prazo previsto no art. 173, inciso I 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 André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se o presente de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1803-00.649, por meio do qual os membros do Colegiado reconheceram a decadência do direito do fisco lançar tributos cujo lançamento é feito na modalidade homologação, 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 lavrado para glosa de despesas com juros sobre empréstimos e variações cambiais, realizados com sociedade não residente, ao argumento de tratarem de negócios jurídicos celebrados com abuso de forma, na medida em que visavam ocultar aquisição de ativos pela sociedade não residente. Em face dessa glosas, a Fiscalização procedeu à retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL,

apurados nos trimestres do ano-calendário de 1999, emergindo débitos do imposto e da contribuição. A ciência do lançamento ocorreu em 10/12/2004.

Após recebimento do Auto de Infração o Contribuinte regularmente apresentou impugnação. A DRJ, por seu turno, julgou procedente a impugnação.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, arguindo, dentre outros fundamentos, a decadência. No julgamento do Recurso a 3ª Turma Especial, da 1ª Seção de Julgamento reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir os créditos tributários em relação aos fatos geradores ocorridos no 1º, 2º e 3º trimestres do ano calendário de 1999, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

EMPRÉSTIMOS DO EXTERIOR. ENCARGOS, DEDUTIBILIDADE.

Reputam-se indedutíveis os encargos apropriados, decorrentes de empréstimo entabulado com a controladora no exterior, ausentes o propósito negocial da operação e a comprovação das condições que teriam sido pactuadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO,

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CTN), inexistentes as ocorrências de dolo, fraude ou sonegação, o lapso decadencial se inicia a partir do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: .31/12/1999

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido no lançamento principal ou matriz (IRPJ) ao lançamento reflexo ou decorrente (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no 1º, 2º e 3º trimestres do ano calendário de 1999, vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes que não/acolhia a decadência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausentes

momentaneamente os Conselheiros Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior.

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 intimados, o Contribuinte e responsáveis não apresentaram 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 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 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 incorre 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 que com base nas informações contidas na declaração informativa o a autoridade fiscal pode/deve efetuar o lançamento para cobrança do crédito tributário respectivo, enquanto que com base nas informações contidas na declaração constitutiva não há necessidade de efetivação do lançamento, podendo/devendo a PGFN efetuar os atos de cobrança do crédito tributário.

Contudo, os elementos da obrigação tributária são levados a conhecimento do ente tributante por meio de qualquer das duas declarações, de modo que ambas cumprem a função de se equiparar a pagamento, para efeito de contagem do prazo decadencial.

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 a homologação tácita do procedimento do contribuinte se concretiza em cinco anos a contar do fato gerador, ao teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Para elucidar as razões da Turma, vale a transcrição da seguinte passagem do voto:

Com efeito, conforme jurisprudência pacificada neste colegiado julgador administrativo tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CIN), impende considerar-se o dies a quo para contagem da decadência, a partir do fato gerador, inexistentes o dolo, fraude o simulação.

No caso presente, tratando-se dos fatos geradores do ano calendário 1999 com apuração pelo lucro real trimestral e considerando que o lançamento foi realizado em 10/12/2004, observa-se a decadência em relação aos fatos geradores de 31/03/1999, 30/06/1999 e 30/09/1999.

Destarte, reconheço a decadência em relação ao 1º, 2º e 3º Trimestre de 1999, seja para o IRPJ como também a CSLL em virtude da Súmula Vinculante nº 08 do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Não concordo com tais razões, conforme já exposto acima.

Nesse contexto, faz-se importante verificar nos autos a existência de declarações ou pagamento, para fins de se verificar a correta contagem do prazo decadencial.

Compulsando os autos é possível identificar a ausência de juntada de guias de pagamento dos tributos e DCTF's dos respectivos períodos.

Há, contudo, DIPJ's juntadas aos autos, donde se pode depreender, às efls. 32 e seguintes, que o Contribuinte, optante pelo lucro real trimestral, demonstrou que sua apuração do IRPJ e CSLL para os três primeiros trimestres do ano-calendário 1999 prejuízo fiscal e base negativa. Logo, a meu ver o Contribuinte se desincumbiu do seu ônus de declarar sua apuração de tributos, o que se equivale a pagamento, conforme entendimento exposto acima, trazendo o prazo decadencial para o artigo 150, §4º, do CTN.

Assim, considerando que o lançamento foi levado a conhecimento do contribuinte em 10/12/2004, o direito da Fazenda Pública lançar débitos de IRPJ e CSLL relativos aos três primeiros trimestres do ano-calendário 1999 estava decaído.

Nesse contexto, voto NEGAR provimento ao recurso da União.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancioso voto o I. conselheiro, peço vênica para discordar em relação ao mérito.

Isso porque dois aspectos devem ser considerados na análise do prazo decadencial. Primeiro, o regime de tributação a que se encontra submetido o contribuinte, para que se possa estabelecer com clareza o termo inicial de contagem. Segundo, qual a regra do CTN aplicável ao caso concreto: (1) do art. 150, § 4º, ou (2) do art. 173, inciso I.

Para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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.(grifei)

Ou seja, são **dois** elementos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72¹.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

No caso concreto, **não consta nos autos nenhuma informação sobre pagamento e tampouco sobre confissão de débito.**

Portanto, a contagem do prazo decadencial deve ser deslocada para o art. 173, inciso I do CTN. Sendo os fatos geradores relativos ao primeiro, segundo e terceiros trimestres de 1999, o Fisco poderia efetuar o lançamento de ofício ainda no decorrer do ano de 1999. O termo inicial previsto na norma é o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o*

¹ Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Processo nº 19515.003001/2004-76
Acórdão n.º **9101-003.292**

CSRF-T1
Fl. 420

lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso em tela, em 01/01/2000, e o termo final em 31/12/2004. A ciência do lançamento de ofício deu-se em 10/12/2004, razão pela qual se deve **afastar a decadência**.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura