



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

Processo n° 19515.003483/2005-45
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.295 – 1ª Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2017
Matéria DECADENCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SIDERURGICA J. L. ALIPERTI S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CTN, ART. 173, I. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. CPC/1973, ART. 543-C, REPETITIVO. RICARF/2015, ART. 62, §2º.

A falta de comprovação de pagamento do tributo acarreta a obrigatória aplicação do artigo 173, I, do CTN, rejeitando-se a alegação de decadência. Reprodução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 343/2015, artigo 62, §2º).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto ao lucro inflacionário, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento e (ii) quanto à compensação de saldo de prejuízo fiscal, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

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 (Presidente em exercício). 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 1202-00.380, por meio do qual os membros do Colegiado acordaram em acolher a preliminar de decadência, com fulcro no art. 150 §4º, do CTN. Logo, a Fazenda objetiva discutir apenas a regra aplicável ao caso quanto ao prazo decadencial para o Fisco lançar tributos.

Na origem, trata-se de Auto de Infração lavrado para tributação pelo IRPJ e CSLL pelo regime lucro real trimestral por dois motivos, a saber: (i) pela constatação de que o Contribuinte deixou de computar na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2000, a realização mínima do Lucro Inflacionário e (ii) pela compensação de saldo de prejuízo fiscal atualizado pela SELIC, também em 2000. A ciência do auto de infração ocorreu em 20/12/2005.

Após recebimento do Auto de Infração o Contribuinte regularmente apresentou impugnação. A DRJ, por seu turno, julgou procedente em parte a impugnação, para ajuste no valor do lucro inflacionário considerado.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, arguindo, dentre outros fundamentos, a decadência. No julgamento do Recurso a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos nos primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 2000, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. IRRELEVÂNCIA.

Mesmo 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. 150, parágrafo 4º do CTN, posto que o pagamento é mero efeito da atividade de reconhecimento e declaração do débito tributário pelo contribuinte, que em nada afeta a natureza jurídica do regime de lançamento por homologação do imposto exigido.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ATUALIZAÇÃO SELIC.

Não há previsão legal para atualização de prejuízos fiscais compensáveis pela taxa Selic.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

PAF. DECISÃO JUDICIAL.

A tutela judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário e, se assim determinar, impede a lavratura do Auto de Infração, alcançando apenas as obrigações discutidas na ação judicial e afastadas pelo Poder Judiciário.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; pelo voto de qualidade, acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos nos primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 2000, vencidos os conselheiros Flávio Vilela Campos, Relator, Valéria Cabral Géo Verçoza e João Bellini Junior que rejeitavam a preliminar de decadência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno e, quanto ao mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

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 chancelar 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:

Não obstante o respeitável entendimento acima externado, imperioso destacar que a regra específica para os casos de lançamento por homologação, consubstanciada no art. 150, § 4º, do CTN, não condiciona existência do pagamento à validade da natureza do tributo, como tem se entendido, ou seja, tem que haver pagamento para ser enquadrado no regime de lançamento por homologação, mesmo porque o aludido pagamento é somente o efeito de incidência da obrigação tributária reconhecida e declarada pelo contribuinte que, a meu ver, em nada altera a própria essência do lançamento cuja atividade de reconhecimento, declaração e extinção do crédito tributário está a depender de iniciativa do contribuinte, sendo irrelevante a existência ou não do pagamento, pois este se revela incapaz de desenquadrar o imposto do regime de homologação a que, no caso, o IRPJ está previamente submetido.

Ou seja, o prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, §4º do CTN, não se aplica somente à hipótese em que o contribuinte efetue o pagamento, mas também nos casos em que o contribuinte declara e, mesmo assim, não paga, ou não declara o débito tributário.

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 períodos considerados decaídos.

Há, contudo, DIPJ demonstrando ausência de IRPJ devido no período considerado decaído. Nos 1º e 2º trimestres de 2000 a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa e no 3º trimestre houve compensação integral de prejuízo fiscal e base negativa, conforme admitido por decisão judicial à época.

Nesse contexto, em meu entendimento a declaração e questão foi suficiente para demonstrar a apuração realizada pelo Contribuinte, de modo que pode ser tida como equivalente ao pagamento.

Além disso, importante destacar que o lançamento refere-se, também, à diferença de correção monetária relativa ao período-base de 1990, que correspondesse à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal.

Conforme determina o artigo 3º, II, da Lei 8.200/91 quando o resultado se revelar credor, a diferença será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, nos seguintes termos:

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

(...)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

No caso em tela, observa-se do LALUR juntado pela própria fiscalização (efl 434) que o contribuinte optou por oferecer o lucro inflacionário total existente no ano-calendário 1991 à tributação. Logo, o critério utilizado em 1993, era tributação integral e não diferimento, conforme entendeu a fiscalização.

Nesse contexto, o prazo decadencial para lançamento, com base no §4º, do artigo 150, CTN, iniciou-se em 31/12/1993, findando-se em 31/12/1998. Como o lançamento

ocorreu apenas em 20/12/2005, o prazo decadencial havia se esgotado, ainda que se contasse com base no artigo 173, I, do CTN.

Nesse contexto, voto NEGAR provimento ao recurso da União, mantendo a decisão da Turma *a quo*.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do Ilustre Relator com relação ao mérito da decadência alegada nos autos relativa à compensação de saldo de prejuízo fiscal. Assim, voto pelo **provimento ao recurso especial da Procuradoria** quanto a esta matéria.

Com efeito, ausente comprovação de pagamento dos tributos em análise, há que se aplicar o prazo decadencial estabelecido pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A divergência com o voto do Ilustre Relator é a respeito da interpretação dos artigos 150, §4º e 173, alinhando-se ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973 e, portanto, de aplicação obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Regimento Interno vigente (Portaria nº 343/2015, em seu artigo 62, §2º).

Destaco trechos da ementa do acórdão em julgamento daquele Recurso Especial nº 973.733:

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 (...)

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. (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009)

A falta de pagamento comprovado nos autos, como de declaração com efeito de confissão de dívida, impõe a aplicação do artigo 173, I, do CTN, em observância ao repetitivo acima citado. Nesse sentido, a mera declaração de rendimentos (DIPJ) não é suficiente para aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, conforme entendimento da maioria deste Colegiado.

Por tais razões, **dou provimento ao recurso especial** da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à decadência.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa