



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

Processo nº 19515.003986/2007-82
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.245 – 1ª Turma
Sessão de 1 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. 150, §4º, CTN

Tendo o contribuinte declarado o IRPJ à ocasião da incorporação, com o pagamento das estimativas e IRFonte, o prazo decadencial para exigência do IRPJ é submetido ao artigo 150, §4º, do CTN.

LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO.

A notificação do contribuinte quanto ao lançamento é essencial para a completude e eficácia deste ato, nos termos do artigo 149, do CTN. O mero início de fiscalização não impede a consumação da decadência do direito ao crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento por unanimidade de votos.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Relatora.

EDITADO EM: 24/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada), Maria Teresa Martinez Lopes (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, diante de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores em percentual superior ao limite de 30%, à ocasião de incorporação da ABC Supermercados S.A., ocorrida em 29/11/2002. O sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração em 07/12/2007, apresentando impugnação administrativa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou procedente o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. INCORPORAÇÃO.

A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. É cabível a exigência de ofício do imposto incidente sobre a diferença compensada a maior na declaração final da incorporada, uma vez que não existe qualquer exceção ao limite imposto pela lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por

multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

Lançamento Procedente

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho deu provimento ao recurso voluntário, *verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO. TRIBUTOS DECLARADOS E RECOLHIDOS.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a apuração/declaração e o pagamento por parte do contribuinte, o prazo para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário extingue-se no decurso de cinco anos a contar da data de ocorrência do fato gerador, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Colaciona-se trecho do voto do Relator, para aclarar o entendimento manifestado pela Turma:

No caso em análise, depreende-se que a compensação questionada, que culminou na constituição do crédito tributário ora em foco, ocorreu em 29/11/2002, data em que seu deu a extinção da personalidade jurídica do ABC Supermercados S/A. Nesse sentido, entendo que o evento jurídico tributário que dá início à contagem do prazo decadencial deve ser a incorporação do ABC Supermercados pela Recorrente, não havendo, por conseguinte, que se falar em lançamento de ofício para o caso, mas sim em homologação daquele evento jurídico tributário, a teor do art. 150, §4º do CTN.

Ademais, constata-se na DIPJ especial para o evento de incorporação em 29/11/2002 (fls. 08 a 41) que há imposto de renda retido na fonte e pagamento antecipado (imposto de renda mensal pago por estimativa) para o ano-calendário de 2002, conforme registrado na citada DIPJ, ficha 12A, linhas 13 e 16, fl. 18.

Com efeito, não tendo havido fraude, dolo nem simulação no procedimento de compensação adotado e registrado na DIPJ da incorporada de fls. 08 a 41, e considerando que houve antecipação de pagamento naquele ano-calendário de 2002, há que se adotar a contagem do prazo decadencial dos tributos declarados naquela DIPJ conforme art. 150, §4º do CTN, tendo como fato gerador dos tributos por ventura remanescentes do procedimento de compensação adotado o encerramento das atividades da empresa incorporada, ocorrido em 29/11/2002.

(...)

Assim, em relação ao lançamento de que trata este processo, não tendo havido fraude, dolo nem simulação no procedimento de compensação adotado pela empresa e registrado na DIPJ de fls. 08 a 41, e considerando que houve antecipação de pagamento e retenção na fonte de IRPJ naquele ano-calendário, há que se adotar a contagem do prazo decadencial dos tributos declarados naquela DIPJ conforme item b.1 acima, tendo como fato gerador dos tributos por ventura remanescentes do procedimento de compensação adotado o encerramento das atividades da empresa, ocorrido em 29/11/2002.

Dessa forma, a Fazenda teria prazo até 30/11/2007 para efetuar o lançamento de ofício. Como a Recorrente tomou ciência do auto de infração em 07/12/2007, há que se reconhecer a decadência do direito de constituição do crédito tributário pelo Fisco, nos termos já apresentados no presente Voto.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 30/10/2013, no qual sustenta divergência quanto à **decadência**, da forma seguinte:

- a) Primeiramente, menciona a **aplicabilidade do artigo 173, do Código Tributário Nacional**, identificando como paradigma o acórdão nº **2302-01.871**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento que expressa o entendimento que *“Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.”* Além disso, menciona que a CSRF teria decidido que *“deveria ser aplicado o prazo do art. 173, I do CTN por não considerar que há pagamento em caso de compensação de bases negativas, pois não há declaração tampouco lançamento por homologação.”* (acórdão **9101-001506**), decisão que não teria sido formalizada até o momento da interposição do recurso especial;
- b) Subsidiariamente requer interpretação distinta do acórdão recorrido quanto ao **artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**, compilando o acórdão nº **2301-01568** como paradigma, que decidiu: *“concluimos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável”*

O recurso especial foi admitido, conforme despacho às fls. 356/360.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, em 22/04/2015, alegando que **(a)** houve pagamento de tributo, sendo aplicável o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional; **(b)** incompatibilidade dos acórdãos paradigmas com o caso dos autos, considerando **(b.1)** que os acórdãos paradigmas tratam de contribuições previdenciárias que não tem qualquer relação com o IRPJ devido na incorporação de empresa; **(b.2)** que os acórdãos paradigmas tratariam de casos em que houve intuito doloso e/ou fraudulento e nos quais inexistia comprovação de pagamento de tributo; **(c)** no mérito, sustenta a ocorrência de decadência. Subsidiariamente, a Recorrida requer sejam analisados os demais argumentos de seu recurso voluntário, não apreciados pela Turma de origem.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

O conhecimento do recurso especial

Inicialmente, aprecio a possibilidade de conhecimento do recurso especial, em especial diante das razões da Recorrida, que sustenta que: **(i)** os acórdãos paradigmas tratam de contribuições previdenciárias que não tem qualquer relação com o IRPJ devido na incorporação de empresa; **(ii)** que os acórdãos paradigmas tratariam de casos em que houve intuito doloso e/ou fraudulento e nos quais inexistia comprovação de pagamento de tributo.

A comprovação do dissídio jurisprudencial se faz a com a demonstração da similitude fática entre as situações julgadas e a distinta interpretação da legislação tributária, i.e., se a subsunção do fato à norma se deu de forma diversa nos julgamentos recorrido e paradigma.

Nesse sentido, entendo irrelevante a natureza do tributo lançado (contribuição previdenciária, IRPJ) para análise da decadência do direito, se todas as espécies tributárias devem se amoldar às normas que ora se analisam para cômputo do prazo decadencial, qual sejam: o artigo 150, §4º e 173, ambos do Código Tributário Nacional. Diante disso, rejeito o requerimento da Recorrida de não conhecimento do recurso especial porque os acórdãos paradigmas tratam de contribuição previdenciária, enquanto o acórdão recorrido trata de IRPJ.

Quanto ao segundo argumento para não conhecimento do recurso especial, consistente em distinção entre acórdãos paradigma e acórdão recorrido porque nos paradigmas haveria intuito doloso e/ou fraudulento e nos quais inexistia comprovação de pagamento de tributo, analiso a seguir:

Com relação à aplicabilidade do artigo 173, do Código Tributário Nacional, o Recorrente apresenta 2 (dois) acórdãos paradigmas, decidindo pela aplicação desta norma do Código Tributário Nacional. O primeiro deles, acórdão nº **2302-01.871**, tem a seguinte ementa:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1995 a 30/04/2005 Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Colacionam-se trechos do acórdão paradigma a respeito da decadência, para enfrentarmos a existência (ou não) de similitude fática ao caso dos autos:

A Procuradoria da Fazenda Nacional opõe, tempestivamente, Embargos de Declaração, fls. 264 a 265, em face do acórdão n.º 230200.719 de 21 de outubro de 2010, fls. 253 a 260. Alega que ocorreu contradição, visto que o contribuinte não teria antecipado os recolhimentos.

Assiste razão à embargante, uma vez que o acórdão recorrido tomou como verdadeiro um fato inexistente. Não há recolhimentos para os valores lançados, estando presente, dessa forma, a contradição. (...)

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo então o pagamento antecipado, observar-se-á a extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN (opera-se a homologação tácita). Entretanto, se não houver o pagamento antecipado não se aplica o disposto no art. 156, inciso VII do CTN; deve, assim, ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN; há a necessidade de lançamento de ofício substitutivo, conforme previsto no art. 149, inciso V do CTN. Nessa hipótese, caso não ocorra o lançamento, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN (decadência).

Destaca-se que, nas hipóteses de ocorrências de dolo, fraude, ou simulação; não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Nesses casos deve ser aplicado necessariamente o previsto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Para aplicação dos arts. 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I do CTN, há que se analisar o recolhimento rubrica por rubrica, pois na hipótese de o contribuinte não reconhecer determinada parcela como incidente, essa somente conseguiria ser apurada em uma ação fiscal. Caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento, porque entende que o tributo não é devido, obviamente não haverá crédito a ser extinto por homologação.

Por não ter pago nem ter declarado em Gfip, os valores somente conseguiriam ser apurados em ação fiscal, de modo que aplica-se o art. 173, inciso I do CTN – para efeitos da contagem do prazo decadencial.

No presente caso o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em setembro de 2005. Assim, encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial todos os fatos geradores apurados pela fiscalização anteriores a novembro de 1999, inclusive. Para a competência, dezembro de 1999, o termo inicial do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2001, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, ou seja em 2 de janeiro de 2000. Dessa forma, o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte e como termo final 31 de dezembro de 2005.

Em que pese seja mencionado no acórdão paradigma que a existência de dolo poderia modificar a forma de cômputo do prazo decadencial, a conclusão do julgado toma por distinção a existência – ou não – de pagamento de “rubrica a rubrica”, para contagem deste prazo decadencial. Assim, há similitude entre o acórdão recorrido e o paradigma, eis que ambos prestigiam a identificação de pagamento (fato) para aplicação da consequência jurídica relacionada ao início do prazo decadencial.

Pondere-se que há, efetivamente, uma distinção na interpretação do que seja tal pagamento, enquanto o acórdão paradigma menciona a necessidade de análise de “rubrica a rubrica”, o acórdão recorrido admite como pagamento para tal fim os recolhimento de IRRF e pagamento de estimativas mensais. Tal ponto, portanto, há de ser interpretado por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo admissível o recurso especial relativamente a este paradigma.

Quanto ao segundo acórdão apontado como possível paradigma (9101-001506), tendo em vista que não formalizado até a interposição do recurso especial entendo que não poderia fundamentar o dissídio a ser demonstrado.

Primeiramente, porque cabe às partes demonstrar a divergência arguida, de forma analítica, com “a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido”, conforme artigo 67, §8º, do atual Regimento Interno deste Conselho (Portaria nº 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Como mencionei em oportunidades anteriores, não há grande rigor na exigência de demonstração “analítica”, mas ao menos há que se exigir que as partes demonstrem de forma sucinta a similitude fática e qual a distinção na interpretação jurídica adotada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma.

Coerentemente com a exigência do §8º, o §9º do mesmo dispositivo do Regimento exige que o recurso seja instruído com cópia integral dos acórdãos paradigmas, ou cópia da publicação em que tenha sido divulgado, ou cópia da publicação de até 2 (duas) ementas; havendo alternativas regimentais (§10 e §11) todas evidenciando a necessidade de prévia publicidade do acórdão paradigma para que este possa fundamentar dissídio em recurso especial:

Art. 67 (...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

O §13º do mesmo artigo 67 confirma que “alegações e documentos” apresentados depois do prazo recursal não serão considerados para verificação de sua admissibilidade:

Art. 67. (...)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

A única exceção regimental, para que se considere decisão posteriormente tomada, é na hipótese de edição de súmula da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, conforme artigo 67, §3º:

Art. 67. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No acórdão nº 9101-002.178, processo nº 13808.000616/00-38, manifestei meu entendimento no sentido que é aplicável ao julgamento do recurso especial a norma regimental vigente ao tempo deste julgamento no que se refere à definição de competência desta Turma. À ocasião, era apreciada a necessidade de análise de mais de dois paradigmas indicados em recurso especial, diante da falta de restrição no Regimento Interno anterior (Portaria nº 147/2007) quanto à indicação de mais de dois paradigmas e da atual restrição (Portaria nº 343/2015). Naquela oportunidade, fui acompanhada pela Turma à unanimidade.

Tal como naquele caso, entendo que há de se aplicar o atual Regimento Interno do CARF para apreciar a admissibilidade do recurso especial ora analisado, para rejeitar a alegação de divergência fundada em acórdão que não havia sido publicado ao tempo da interposição do recurso especial.

De toda forma, mesmo se aplicado o Regimento vigente ao tempo da interposição do recurso especial (Portaria nº 256/2009), havia a mesma restrição apontada acima, conforme artigo 67 e parágrafos reproduzidos a seguir:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas

das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados dos que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Nesse contexto, não tomo conhecimento da divergência apontada quanto ao acórdão nº **9101-001506**.

Por fim, trato da admissibilidade do recurso quanto à divergência relacionada ao artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, tendo sido apontado o acórdão nº **2301-01568** como paradigma, no qual consta:

“Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada – no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fiscal “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir opinião, manifestar o que pensa ou sente”. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um trito e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um trito e um período, está se manifestando, se pronunciando, no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse

entendimento, concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo artigo 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável”

A Turma prolatora do acórdão recorrido manifestou entendimento que a ciência do auto de infração seria relevante para avaliação da decadência. Tanto assim que consta na conclusão do voto do relator, acolhido à unanimidade:

Dessa forma, a Fazenda teria prazo até 30/11/2007 para efetuar o lançamento de ofício. Como a Recorrente tomou ciência do auto de infração em 07/12/2007, há que se reconhecer a decadência do direito de constituição do crédito tributário pelo Fisco, nos termos já apresentados no presente Voto.

Portanto, entendo presente divergência na interpretação do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, razão pela qual admito o recurso especial quanto ao acórdão nº **2301-01568**.

O mérito

Divergência a respeito da aplicação do artigo 173, do Código Tributário Nacional

Como referido anteriormente, o recurso especial aponta divergência quanto à contagem do prazo decadencial. Enquanto o acórdão recorrido aplicou o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional,

O acórdão recorrido admite como pagamento para tal fim os recolhimento de IRRF e pagamento de estimativas mensais à ocasião da incorporação, *verbis*:

Diferentemente dos casos representados nos acórdãos acima, constata-se na DIPJ especial para o evento de incorporação em 29/11/2002 (fls. 08 a 41) que há imposto de renda retido na fonte e pagamento antecipado (IRPJ sobre bases estimadas) para o ano-calendário de 2002, conforme registrado na citada DIPJ, ficha 12A, linhas 13 e 16, fl. 18.

Assim, em relação ao lançamento de que trata este processo, não tendo havido fraude, dolo nem simulação no procedimento de compensação adotado pela empresa e registrado na DIPJ de fls. 08 a 41, e considerando que houve antecipação de pagamento e retenção na fonte de IRPJ naquele ano-calendário, há que se adotar a contagem do prazo decadencial dos tributos declarados naquela DIPJ conforme item b.1 acima, tendo como fato gerador dos tributos por ventura remanescentes do procedimento de compensação adotado o encerramento das atividades da empresa, ocorrido em 29/11/2002.

Em sentido contrário, o acórdão paradigma (2302-01.871) expressa entendimento que é necessário o pagamento da própria rubrica, para que se aplique o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional:

Para aplicação dos arts. 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I do CTN, há que se analisar o recolhimento rubrica por rubrica, pois na hipótese de o contribuinte

não reconhecer determinada parcela como incidente, essa somente conseguiria ser apurada em uma ação fiscal. Caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento, porque entende que o tributo não é devido, obviamente não haverá crédito a ser extinto por homologação.

Por não ter pago nem ter declarado em Gfip, os valores somente conseguiriam ser apurados em ação fiscal, de modo que aplica-se o art. 173, inciso I do CTN – para efeitos da contagem do prazo decadencial.

A questão que se coloca é a 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 e, portanto, de aplicação obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Regimento Interno vigente.

É o teor da ementa do acórdão em julgamento daquele Recurso Especial:

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 impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009)

Em julgamentos posteriores, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que mesmo o pagamento parcial do tributo enseja a aplicação do artigo 150, §4º:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, NOS MESES DE JANEIRO A MARÇO E JULHO A NOVEMBRO DE 2000, DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DECLARADAS POSTERIORMENTE INIDÔNEAS, PELO FISCO. NOTIFICAÇÃO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, EM DEZEMBRO DE 2005. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE CONSIGNA QUE HOVE O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, AINDA QUE PARCIAL, E QUE NÃO SE VERIFICARAM, NO CASO CONCRETO, AS HIPÓTESES DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM INÍCIO A CONTAR DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. PRETENSÃO RECURSAL INADMISSÍVEL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

I. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 766.050/PR (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJU de 25/02/2008), deixou assentado que a decadência, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. No referido julgamento, restou decidido que "a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tenha sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º do artigo 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador".

II. Nos presentes autos, consta, do acórdão recorrido, que o Fisco constatou o aproveitamento de créditos de ICMS, nos meses de janeiro a março e julho a novembro de 2000, destacados em notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, e notificou o sujeito passivo da lavratura do auto de infração, em dezembro de 2005.

III. Tendo o Tribunal de origem, soberano no exame de matéria fática, consignado, no acórdão recorrido, que ocorreu a decadência, na espécie, porque houve o pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, bem como porque não se verificaram, no caso concreto, as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, previstos na exceção mencionada no art. 150, § 4º, do CTN, para se chegar a conclusão diversa - como pretende o recorrente - far-se-ia necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado a esta Corte, em sede de Recurso Especial, por força da Súmula 7/STJ.

IV. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no ARESp 58954, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 11/12/2014)

A respeito do assunto, são precisas as considerações de Estevão Horvath, tratando do lançamento por homologação:

“Deveras, nesse tipo de lançamento, em que o próprio sujeito passivo quem pratica a quase totalidade das atividades concernentes à apuração do débito tributário e antecipa o que entende devido, incumbe ao Fisco verificar a correção desse atuar e apor o seu de acordo. No momento em que isso acontece, está constituído o crédito tributário e lançado (no dizer do legislador) o tributo. Ora, se o lançamento em casos que tais se consuma com este aval da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), expressa ou tacitamente, não há crédito tributário, visto que este já se acha constituído”. (A Decadência no Lançamento por Homologação, RDT 71).

Com efeito, tendo o contribuinte declarado o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica que entendia devido à ocasião da incorporação, efetuando o pagamento de estimativas e IRFonte, o prazo decadencial quanto a este imposto efetua-se na forma do artigo 150, §4º, não se alongando o prazo para tal lançamento.

Diante disso, há de ser mantido o acórdão recorrido, razão pela qual nego provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Divergência a respeito da aplicação do artigo 150, §4º

A divergência apontada pela Recorrente é a respeito da necessidade – ou não de notificação da contribuinte antes do término do prazo decadencial. Enquanto o acórdão recorrido expressa entendimento pela necessidade de ciência da contribuinte para impedir a decadência, o acórdão paradigma (2301-01568) traz entendimento de que *“iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela*

homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo artigo 173, inciso I”.

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestado entendimento pela necessidade de notificação da contribuinte antes do término do prazo decadencial, tanto na hipótese de contagem pelo artigo 150, §4º, quanto na hipótese do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL PARA A COBRANÇA DA EXAÇÃO. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

1. A taxa de fiscalização do mercado de valores mobiliários, prevista na Lei n. 7.940/89, sujeita-se a lançamento por homologação. Nessa sistemática, “[...] a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]” (art. 150, caput, do CTN). Sendo assim, o pagamento do referido tributo deverá ocorrer antes da própria constituição do crédito tributário, isto é, a legislação (art. 5º da Lei nº 7.940/89) estabelece uma data de vencimento que antecede o ato de fiscalização da administração tributária. Essa fiscalização posterior somente ensejará o lançamento do crédito tributário se o pagamento foi parcial (incompleto) ou se não houver pagamento em absoluto. Na primeira hipótese (pagamento parcial), a notificação ao contribuinte deverá se dar dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Já na segunda hipótese (ausência completa de pagamento), a notificação ao contribuinte deverá ocorrer dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Precedente citado: AgRg no REsp 1.259.563/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 11.10.2011.

2. Notificado o contribuinte para pagar os valores faltantes ou se defender, dá-se a constituição do crédito tributário, o que inaugura o prazo prescricional para a sua cobrança (art. 174 do CTN), salvo em ocorrendo quaisquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) ou interrupção do lustro prescricional (art. 174, parágrafo único, do CTN). Nesse sentido, aliás, é bastante esclarecedor o enunciado da Súmula 153 do extinto Tribunal Federal de Recursos, do seguinte teor: “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, ate que sejam decididos os recursos administrativos.”

3. No caso, conforme decidiu com acerto o Tribunal de origem, não há que se falar em prescrição, pois os créditos tributários foram constituídos com a notificação (por edital) do contribuinte em dezembro de 2006, a execução fiscal veio a ser ajuizada em julho de 2009, e a citação da executada deu-se em janeiro de 2010 (dentro do quinquênio).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Aresp 225238, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 06/11/2012)

Com efeito, antes da notificação do contribuinte quanto ao lançamento tributário, este ato administrativo não se encontra completo, para constituição da obrigação tributária respectiva. Conforme lições de Ruy Barbosa Nogueira: *“A notificação formal é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte”* (Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Saraiva, 1995, p. 221)

Tanto assim que o Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo só poderá ser alterado por impugnação, recurso de ofício ou iniciativa da autoridade administrativa nas hipóteses do artigo 149, do mesmo Códex.

Por tais razões, irretocável o acórdão recorrido, razão pela qual nego provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso especial.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora