



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

Processo n° 19515.004220/2007-15
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.725 – 1ª Turma
Sessão de 03 de abril de 2017
Matéria LANÇAMENTO - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASMOUNT IMOBILIÁRIA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

1- Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistente dolo, fraude ou simulação, e tendo sido feitos pagamentos nos períodos lançados, há que se reconhecer a consumação da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

2- De acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida na sistemática dos recursos repetitivos - REsp 973.733/SC, o que se homologa não é o procedimento ou a atividade do contribuinte na apuração do tributo, mas sim o pagamento que ele realiza. A referida decisão do STJ não fez nenhuma restrição ao pagamento, no sentido defendido pela PGFN, ou seja, de que não é "qualquer pagamento" que desloca a regra de decadência do art. 173, I, para a do art. 150, §4º, do CTN, mas apenas o pagamento que esteja relacionado aos "fatos geradores" considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Obviamente que, na lógica traçada pelo STJ, o pagamento tem que se referir ao tributo (IRPJ, CSLL, etc.) e ao período de apuração em que se examina a questão sobre a decadência, mas, havendo pagamento (ainda que parcial), não é correto entender que o art. 150, §4º, do CTN só se aplicaria aos "fatos geradores" (seria melhor dizer transações, operações, eventos, etc.) que o contribuinte considerou quando fez o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Isso implicaria justamente no restabelecimento da linha de interpretação que foi afastada pelo STJ, ou seja, na homologação da atividade do contribuinte (e não do pagamento por ele realizado).

3- A decadência, como fenômeno de extinção de um direito potestativo em razão do decurso de um determinado prazo, deve estar relacionada com a constituição do crédito tributário (pelo lançamento), e não com o início do

procedimento de fiscalização. Não é correto o entendimento de que o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN é para se iniciar fiscalização (ou para a fiscalização fazer qualquer outro tipo de "pronunciamento"), e que o prazo do art. 173, I, do CTN, este sim, seria prazo para constituir crédito tributário, a menos que se entenda que o prazo do art. 150, §4º, do CTN não é prazo decadencial. O que se entende por decadência, como prazo fatal para o exercício de um direito potestativo, não dá guarida ao entendimento defendido pela recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

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 insurgiu-se contra o Acórdão nº 1302-001.205, de 10/10/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, entre outras questões, acolheu preliminar de decadência em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e aos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2002.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza cerceamento ao direito de defesa a desconsideração pela autoridade fiscal de documento apresentado tido como válido pela interessada. Também não se considera violação ao direito de defesa o indeferimento fundamentado pela autoridade julgadora de perícia ou diligência solicitada pelo recorrente.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO PAGAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Em se tratando de tributos sujeitos ao pagamento por homologação, inexistente dolo, fraude ou simulação e tendo sido feitos pagamentos nos períodos lançados há que se reconhecer a consumação da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS RECURSOS PARA AQUISIÇÃO. DOAÇÃO. PROVA INSUFICIENTE.

A não comprovação da origem dos recursos utilizados na aquisição de imóveis não é suficiente para infirmar os documentos públicos de compra e venda. Não existindo elementos que comprovem a ocorrência de doação o lançamento deve ser cancelado.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Comprovada parcialmente a origem dos recursos creditados e constatados erros na base de cálculo lançada deve ser reduzido proporcionalmente o lançamento de omissão de receitas com base em créditos bancários de origem não comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade, em acolher a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à contagem de prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

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

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

- para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invoca-se precedente que, quanto aos tributos submetidos a lançamento por homologação,

entende pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN de forma completamente distinta da determinada pela decisão vergastada. Assim, passa-se a transcrever a ementa do acórdão paradigma nº 2301-01.568:

Acórdão nº 2301-01.568

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO. De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN.

[...]

- para tornar mais clara a divergência, convém transcrever parte da fundamentação apresentada pelo acórdão paradigma:

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.

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 fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência 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 a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo 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 art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

(Destaque nosso)

- no paradigma, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, §4º, a fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua posição de que o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência;

- diante da tese firmada na decisão paradigma, fica patente a divergência sobre a aplicação do art. 150, §4º do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera a ciência do lançamento como o pronunciamento tratado na norma referida, de modo que declara a decadência do IRPJ/CSLL apurados nos três primeiros trimestres de 2002 e do PIS e Cofins apurados até o mês de novembro de 2002;

- dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial diante da ementa reproduzida na forma do art. 67, §9º do RICARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO.

- no caso concreto, não se discute a aplicação do art. 150, §4º do CTN, mas a forma pela qual foi aplicada a norma;

- da leitura da regra acima mencionada, percebe-se que o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública;

- na acepção do termo, segundo a inteligência da norma em tela, qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita. Nessa ordem de idéias, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do MPF;

- no presente caso, como o sujeito passivo tomou ciência do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) em 23/11/2006, conforme consta às fls. 01, não foram alcançados pela decadência os tributos apurados em 2002;

- sendo assim, o acórdão recorrido merece ser reformado no sentido de aplicar o entendimento firmado no paradigma, que empreendeu melhor interpretação à regra consubstanciada no art. 150, § 4º do CTN, na contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação;

DO PEDIDO

- em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para que seja afastada a decadência declarada pela decisão recorrida.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1300-000.114, exarado em 09/04/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

Trata de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e-fls. 2627 a 2631, contra o Acórdão nº 1302-001.205, prolatado em sessão realizada em 10 de outubro de 2013, e-fls. 2593 a 2624, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, pelo acolhimento da decadência dos lançamentos tributários para as exigências de IRPJ e CSLL, relativos aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, e dos lançamentos para as exigências de PIS e Cofins, até o mês de novembro de 2002, visto que:

a) a empresa autuada foi notificada dos respectivos Autos de Infração em 11/12/2007 - fls. 752, 761, 770 e 779;

b) não restou caracterizado dolo, fraude ou simulação da empresa na prática das infrações que ensejaram os lançamentos tributários - multa de ofício aplicada na forma regular (75%);

c) existem nos autos extratos de DCTF entregues e de pagamentos realizados em 2002, para todos os períodos de apuração dos tributos objetos dos lançamentos tributários - fls. 1794 a 1867;

d) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou posição a respeito da matéria, entendendo ser aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), nos casos dos lançamentos por homologação, com pagamento e/ou declaração de confissão do débito, no REsp nº 973.733/SC, cujo rito observado é o de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC);

e) observância ao artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/09, com alterações).

O aresto restou assim ementado:

[...]

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial, tempestivamente, insurgindo-se contra o acolhimento da decadência e a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN ao caso em concreto, invocando o Acórdão nº 2301-01.568, que dá interpretação diversa à aplicação deste preceito legal aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Reproduz a ementa do Acórdão, dito paradigma:

[...]

Objetivando tornar mais clara a divergência de interpretação da regra normativa, transcreve parte da fundamentação do acórdão paradigma, e conclui:

[...]

Cabe, por conseguinte, analisar se houve, de fato, interpretação divergente entre Câmaras, ou Turmas, deste Conselho, a respeito da aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Verifico que, a despeito de um processo cuidar de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e o outro de Contribuições Previdenciárias, em ambos os acórdãos examinados:

a) a decisão do STJ pronunciada sob o rito do recurso repetitivo está sendo observada;

b) estão em consonância quanto ao prazo decadencial, regra geral, ser de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes descritos do artigo 173, inciso I, do CTN; a exceção (destaquei) se estabelece para os tributos cujos lançamentos são da modalidade por homologação, sendo que o quinquídio é contado da data da ocorrência do fato gerador, desde que o contribuinte antecipe o pagamento (ou o confesse), sem intervenção da Administração Tributária, e para os casos em que não se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

A primeira conclusão é que ambos acórdãos consideram, para os lançamentos por homologação, o prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador - *dies a quo* (início da contagem) e ser aplicável, aos casos concretos, o artigo 150, § 4º, CTN.

O acórdão paradigma, todavia, se estende em interpretar a forma de contagem destes cinco anos, tecendo tese que o primeiro ato da Administração Tributária realizado para verificar o cumprimento das obrigações tributárias interrompe a contagem do prazo decadencial; no caso, como o Mandado de Procedimento Fiscal foi cientificado à contribuinte em 23/11/2006, os tributos lançados *ex officio* relativos ao ano-calendário de 2002 não foram alcançados pelo prazo fatal dos cinco anos, que impediria o fisco de agir.

Então a divergência suscitada pela Fazenda Nacional centraliza-se no termo final de contagem da decadência - *dies ad quem*. No acórdão paradigma é o primeiro ato praticado pelo fisco que deve ser considerado na contagem dos cinco anos, enquanto no acórdão recorrido foi considerado a data de ciência dos lançamentos tributários.

Pelo exposto, vê-se que há divergência de interpretação à norma processual dada por Turmas de Julgamento deste Conselho, e ao presente Recurso Especial deve ser dado seguimento.

Em 22/07/2015, mediante "ciência eletrônica por decurso de prazo", a contribuinte foi considerada intimada do Acórdão nº 1302-001.205, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Antes disso, e, portanto, tempestivamente, em 04/05/2015, ela apresentou contrarrazões ao referido recurso, com os argumentos descritos a seguir:

OS FATOS

- nos termos dos autos de infração/lucro presumido, a recorrida sofreu autuação em 11/12/2007, relativa ao IRPJ, CSLL, PIS e à COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos no ano 2002, no valor contabilizado de R\$ 16.014.320,42, como omissão de receita não operacional, em virtude da aquisição não onerosa de imóveis (fls. 747/789);

- foi acrescido a base de cálculo do lucro presumido o valor de R\$ 2.676.414,59, originário de diversos depósitos bancários do Banco do Brasil S/A, e o valor de R\$ 647.594,38, originário de diversos depósitos bancários do HSBC Bank, como infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada do ano 2003;

- a 8ª Turma de Julgamento da DRJ-SPO-I, manteve parcialmente o lançamento, proferindo o acórdão nº 16-18.506, de 11/09/2008 (fls. 1251/1275);

- a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão de 10/10/2013, proferiu o seguinte acórdão (fls. 2571/2603):

"Por todo o exposto, voto por acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e aos fatos geradores do PIS e à Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2002; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para cancelar integralmente o lançamento referente à omissão de receitas efetuado do ano-calendário: 2002, com base na aquisição não onerosa de imóveis (subitem 4.1 do voto) e, parcialmente o lançamento referente ao ano-calendário 2003, decorrente de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários de origem não comprovada, reduzindo a base tributável nos períodos e montantes indicados no subitem 4.2 desse voto."

- em resumo, foi acolhida a preliminar de decadência, anulando-se como omissão de receita não operacional, em virtude da aquisição não onerosa de imóveis, o valor de R\$ 15.848.000,00 (fls. 2593/2597);

- no mérito foi dado provimento parcial para cancelar integralmente o lançamento referente à omissão de receitas efetuado do ano-calendário: 2002, com base na aquisição não onerosa de imóveis, o valor de R\$ 166.320,40 (fls. 2597/2598) e, parcialmente o

lançamento referente ao ano-calendário 2003, decorrente de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários de origem não comprovada, reduzindo a base tributável nos períodos e montantes indicados, mediante a exclusão da base de cálculo dos tributos lançados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), o valor de R\$ 637.144,61, sendo R\$ 609.144,61 do HBSC Bank e R\$ 28.000,00 do Banco do Brasil S/A, remanescendo-se de créditos/depósitos não justificados de R\$ 2.632.414,59 do Banco do Brasil S/A e R\$ 20.429,56 do HSBC Bank;

- em face do acórdão da 2ª Turma da 3ª Câmara que acolheu a preliminar de decadência do IRPJ/CSLL apurados nos três primeiros trimestres de 2002 e do PIS/COFINS apurados até o mês de novembro/2002, em 30/10/2013 a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, objeto da presente peça (fls. 2627/2631);

- em 03/12/2013, a recorrida requereu parcelamento de débitos em face da reabertura da Lei nº 11.941/2009 (recibo nº 00079099899003315720), da parte em que restou vencida (mantido saldo remanescente de créditos/depósitos não justificados de R\$ 2.632.414,59 do Banco do Brasil S/A e R\$ 20.429,56 do HSBC Bank - docs 06/07);

- em 09/04/2015, foi proferido despacho pelo Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, dando seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, determinando-se a intimação da recorrida para contrarrazões (docs. 01/05);

- superados os esclarecimentos iniciais, atente-se às contrarrazões de recurso especial, cujas razões restringiram-se ao reconhecimento da decadência, como explicado linhas acima;

PRELIMINAR - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO - DA DECADÊNCIA

- é pacífico nessa Colenda CSRF o entendimento de que é cabível o reexame da admissibilidade do recurso em sede de preliminar ao julgamento. Isso porque a competência para admissibilidade e julgamento é dessa Câmara, consoante art. 67 do RI/CARF;

- em verdade, o Presidente da Câmara recorrida realiza um exame prévio da admissibilidade, que está sujeito a reapreciação pelo colegiado da CSRF. Nesse sentido é vasta a jurisprudência dessa CSRF (decisões transcritas);

- no presente caso verifica-se a ocorrência de situação análoga às decisões transcritas, eis que não há divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o arresto apontado como paradigma no recurso da Fazenda Nacional;

- o v. Acórdão recorrido acolheu a decadência parcial dos lançamentos, utilizando-se da premissa básica de que se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, §4º do CTN, quando tiver ocorrido pagamento ainda que parcial. Tal decisão foi pautada na jurisprudência consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial (REsp) 973.733/SC que observou o procedimento de recursos repetitivos (CPC-Art. 543-C e Resolução STJ nº 08/2008);

- note-se que o julgado supra, traz expressamente consignados os requisitos para aplicação do prazo previsto no §4º do art. 150, mesmo para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, como : (1) a ausência de dolo, fraude ou simulação do

contribuinte; 2) a existência de pagamento antecipado, ainda que parcial e, 3) a declaração prévia do débito;

- o Acórdão citado, julgado pelo C. STJ como recurso repetitivo, consolidou o entendimento acerca da decadência, utilizando-se dos seguintes parâmetros para sua caracterização:

- 1) Ser ou não tributo sujeito a lançamento por homologação;
- 2) Comprovação da obrigação *ex lege* de pagamento antecipado, ainda que parcial;
- 3) A data da constituição do crédito tributário (com a notificação regular do sujeito passivo).

- portanto, em momento algum o entendimento consolidado do C. STJ levou em consideração atos preparatórios do lançamento fiscal, para efeitos de cômputo do prazo decadencial;

- neste sentido, a decisão recorrida obedeceu os ditames constantes no artigo 62-A do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- ademais, todos os requisitos foram preenchidos pela recorrida, pois não foram apontados dolo, fraude ou simulação, com aplicação da multa de 75% sobre os tributos lançados; consta nos autos cópias de extratos das DCTF's apresentadas pela recorrida no período em questão e por fim, ocorreu a comprovação de que a mesma efetuou recolhimentos em todos os períodos de apuração, nos quais ocorreram os fatos lançados no ano de 2002;

- assim, tendo o lançamento sido efetuado em 11/12/2007, a decisão recorrida, por unanimidade, reconheceu a decadência em relação ao IRPJ e à CSLL, quanto aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, uma vez que a interessada optou pela apuração pelo lucro presumido. E, com relação aos reflexos nas contribuições ao PIS e à COFINS, a decadência foi reconhecida quanto aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2002. Tudo pautado no julgamento de Recurso Especial nº 973.733/SC pelo C. STJ, que observou o procedimento de recursos repetitivos (CPC, artigo 543-C e Resolução STJ nº 08/2008), o que merece a devida valoração no julgamento deste Recurso Especial;

- no intuito de comprovar a divergência jurisprudencial, afirma a Douta PGFN que o acórdão paradigma nº 2301-01-568 da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária teria entendimento, pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN, de forma completamente distinta da determinada pela decisão recorrida;

- ocorre que, o v. acórdão dito paradigma não se reveste de tais características para fim de comprovação de divergência jurisprudencial. Primeiro, porque se trata de suporte fático distinto daquele versado nos autos, pois se refere exclusivamente às contribuições previdenciárias, o que difere em tudo e para tudo do caso discutido nestes autos. Segundo porque o julgado foi no sentido da aplicação do artigo 173, inciso I do CTN para cômputo do prazo decadencial, pois ocorreram omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que evidentemente não ocorreu no caso em tela;

- ademais, quando a recorrente tenta comprovar a divergência com o suposto cotejo analítico, passa a transcrever parte da fundamentação apresentada pelo dito Acórdão paradigma, no que tange à interpretação textual do §4º do artigo 150 do CTN, interpretando onde o legislador não atuou;

- pretende com isso afastar a data da constituição definitiva do crédito, leia-se "o lançamento fiscal regularmente notificado", como termo final da decadência, para colocar em seu lugar qualquer pronunciamento do fisco, ou seja, qualquer ato preparatório do lançamento fiscal. Utiliza-se de tal contagem a partir do ato que inicia a fiscalização em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, com o que não se operaria a decadência;

- esta tese há muito já se encontra superada, diante da decisão sedimentada pelo C. Superior Tribunal de Justiça já citada;

- essa interpretação tem pouco sentido, pois a notificação que inicia a ação fiscal, não tem o condão de cessar o prazo de decadência, e muito menos de interrompê-lo, além do fato de que essa tese permitiria um prolongamento, por até dez anos, do prazo decadencial, na hipótese de o Fisco realizar as "medidas preparatórias", apenas nos últimos dias do prazo decadencial inicial dos cinco anos, tendo a partir delas mais cinco anos para efetuar o respectivo lançamento tributário. Ora, um verdadeiro absurdo jurídico;

- desse modo, em que pese o entendimento defendido pela recorrente, amparado no princípio de que a lei não deve tutelar indefinidamente um direito, não há se concordar com tal interpretação, por absoluta falta de amparo legal;

- a regra especial da decadência está prevista no art. 150, §4º, do CTN, alcançando tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á do fato gerador, provocando o procedimento homologatório tácito que impedirá que a Administração Pública lance de modo suplementar a eventual diferença;

- o direito a ser extinto, retratado no instituto da decadência é o de constituir o crédito tributário (pelo lançamento), e não o de iniciar a sua constituição (pela notificação);

- o prazo fixado de cinco anos é para a homologação e não para qualquer pronunciamento. Expirado o prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado sobre a homologação, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário;

- essa discussão acerca da contagem do prazo decadencial em relação às medidas preparatórias do lançamento foi muito discutida em relação ao parágrafo único do artigo 173 do CTN, em que o C. Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que "a norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo — até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe." (EREsp 1143534/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, DJe 20/03/2013);

- esta hipótese diria respeito apenas à possibilidade de antecipação do termo inicial do prazo decadencial. Caso já iniciado o fluxo do prazo decadencial (que no caso em tela ocorreria com o fato gerador), eventual medida preparatória notificada ao contribuinte não terá qualquer efeito sobre sua contagem, pois a decadência não se suspende nem se interrompe;

- no direito tributário, o Código Tributário Nacional diferenciou decadência e prescrição, tratando da primeira no artigo 173 e 150, §4º. A concepção dominante é de que existe a decadência do direito de lançar, ou seja, de constituir o crédito tributário, nos prazos estabelecidos nos dispositivos acima;

- a emissão de Termo de Início de Ação Fiscal, antes de decorrido o prazo de decadência não é fato suficiente para impedir/interromper a decadência do direito de lançar. Se assim o fosse, o Fisco poderia manobrar o prazo decadencial, esticando-o de acordo com o seu interesse em detrimento do contribuinte. Este termo é apenas um instrumento capaz de excluir a possibilidade de denúncia espontânea da infração, mas não contém qualquer dos elementos elencados no artigo 142 do CTN. Trata-se de formalidade exigida no procedimento de fiscalização e não medidas indispensáveis ao lançamento;

- o crédito tributário é constituído pelo lançamento, definido no artigo 142 do CTN, como procedimento administrativo de natureza vinculada. Mediante interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, não se tem dúvidas em proclamar que o momento da constituição definitiva do crédito tributário ocorre com a notificação do sujeito passivo, nos precisos termos do artigo 145 do CTN, com o que cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a contagem da prescrição;

- o Artigo 150, §§1º a 4º do CTN é suficientemente claro no sentido de que cabe ao fisco proceder a homologação das atividades exercidas pelo contribuinte ou promover lançamento direito do crédito tributário em relação à operação eventualmente omitida pelo contribuinte, mas sempre dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador e não a proceder qualquer pronunciamento, ato preparatório, etc, como quer fazer crer a recorrida. Mero ato preparatório não tem o condão de suspender e interromper a decadência, que extingue o direito de lançar, ou seja de constituir o crédito tributário não homologado;

- a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça está pacificada no que tange à contagem do prazo decadencial com base no artigo 150, §4º do CTN, que se inicia na data do fato gerador e termina com a homologação ou com a constituição do crédito tributário (ementas transcritas);

- diante do exposto, requer-se seja revista a questão da admissibilidade do recurso especial, negando-se seguimento ao mesmo, por lhe faltarem os requisitos essenciais ao seu processamento, no que se refere à ausência de demonstração de dissídio jurisprudencial;

- por fim, caso mantida a admissibilidade do recurso especial, requer-se seja negado provimento ao mesmo, mantendo-se a decisão recorrida no que se refere ao reconhecimento da decadência, em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e aos fatos geradores do PIS e à COFINS ocorridos até o mês de novembro de 2002;

DO MÉRITO

- na remota hipótese de o Colegiado da CSRF rejeitar a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e acolher o citado recurso especial no que se refere à decadência, no mérito a decisão recorrida não merece reparos pois não foi objeto de recurso especial, tendo transitado em julgado (subitem 4.1 do voto - páginas 27/28, fls. 2597/2598), *verbis*:

"OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS RECURSOS PARA AQUISIÇÃO. DOAÇÃO. PROVA INSUFICIENTE. A não comprovação da origem dos recursos utilizados na aquisição de imóveis não é suficiente para infirmar os documentos públicos de compra e venda. Não existindo elementos que comprovem a ocorrência de doação o lançamento deve ser cancelado.

.....

Resta, portanto, examinar quanto ao mérito o lançamento do IRPJ e CSLL efetuado em face da aquisição do imóvel no valor de R\$ 166.320,40, realizado em 10/10/2002, conforme Escritura Pública de Compra e Venda (fls. 741/742) e Matrícula de Registro de Imóveis (fls. 743/744). De acordo com os documentos públicos de transferência anexados aos autos o imóvel foi vendido por Ademir Bevervanso e sua mulher, que declararam ter recebido o valor da venda "em moeda nacional, contada e achada exata, cuja quantia total os vendedores dão a mais ampla, geral e irrevogável quitação".

A fiscalização afirma que a interessada, uma vez intimada, não comprovou a origem dos recursos para a aquisição do imóvel, vindo a concluir que também esta aquisição foi feita de forma não onerosa pela recorrente, mediante doação.

A autoridade fiscal não trouxe ao autos nenhum elemento que pudesse desconstituir a validade das informações constantes dos documentos públicos que relatam ter havido uma operação de compra e venda entre as partes, com a quitação total do preço.

Com a devida vênia, o fato da recorrente não ter comprovado a origem dos recursos para aquisição do imóvel não tem o condão de desnaturar a operação de compra e venda. Tal fato, quando muito poderia configurar, a depender de outros elementos de comprovação, a falta de escrituração do pagamento e/ou da aquisição do bem, o que caracterizaria presunção de omissão receitas por pagamento não escriturado.

Todavia, não foram estes os fundamentos do lançamento nesta parte, e ainda que existissem elementos nos autos para configurar outra infração, não caberia ao julgador corrigir ou adequar o lançamento de ofício para amoldá-lo aos fatos. Mas, repita-se, nem este é o caso dos autos.

A acusação fiscal foi a de que a recorrente recebeu o imóvel em doação, o que não se sustenta com os elementos trazidos aos autos.

Ante ao exposto, voto no sentido de cancelar o lançamento do IRPJ e CSLL o valor remanescente de R\$ R\$ 166.320,40, relativo à infração imputada como omissão de receitas pela aquisição não onerosa de imóveis."

DO PEDIDO

- diante do exposto, requer-se sejam conhecidas as presentes contrarrazões,
para:

1) Acolher a preliminar de não conhecimento do recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, haja vista que não se configurou o alegado dissídio;

2) Na hipótese de a preliminar ser rejeitada, seja negado provimento ao recurso especial de divergência, posto que a decisão recorrida não merece reparos quanto ao transcurso do prazo decadencial (em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e aos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2002);

3) E ainda, se provido o recurso especial da Fazenda Nacional, requer-se seja apreciado o mérito, em relação ao período que fora reconhecida a decadência, mantendo o mesmo fundamento jurídico utilizado pela 3ª Câmara / 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento do CARF para cancelar integralmente o lançamento referente à omissão de receitas efetuado no ano-calendário: 2002, com base na aquisição não onerosa de imóveis (subitem 4.1 do voto - páginas 27/28, fls. 2597/2598);

4) Caso assim não entendam V.Sas., em relação à apreciação do mérito constante no item 3 supra, requer-se seja determinado o retorno do processo à Colenda 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para que seja apreciado o mérito no que se refere aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e aos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2002.

- por fim, reporta-se a recorrente em sua totalidade às razões constantes no recurso ordinário interposto em 19/11/2008 e demais manifestações posteriores, notadamente o fundamento jurídico do subitem 4.1 do voto - páginas 27/28, fls. 2597/2598, Acórdão nº 1302-001.205 - 3ª C. 2ª T., 1ª S. do CARF, de 10/10/2013, Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

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

O acórdão recorrido acolheu preliminar de decadência para os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, e para os fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2002.

O lançamento foi cientificado ao contribuinte em 11/12/2007.

O despacho de exame de admissibilidade do recurso especial pontua muito bem a divergência jurisprudencial em questão.

Ao reconhecer a decadência, o acórdão recorrido considerou os seguintes aspectos:

- a) a empresa autuada foi notificada dos respectivos Autos de Infração em 11/12/2007;
- b) não restou caracterizado dolo, fraude ou simulação da empresa na prática das infrações que ensejaram os lançamentos tributários - multa de ofício aplicada na forma regular (75%);
- c) existem nos autos extratos de DCTF entregues e de pagamentos realizados em 2002, para todos os períodos de apuração dos tributos objetos dos lançamentos tributários;
- d) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou posição a respeito da matéria, entendendo ser aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), nos casos dos lançamentos por homologação, com pagamento e/ou declaração de confissão do débito, no REsp nº 973.733/SC, cujo rito observado é o de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC);
- e) observância ao artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/09, com alterações).

O acórdão paradigma, por sua vez:

- também levou em conta a referida decisão do STJ pronunciada sob o rito do recurso repetitivo;

- e também entende que para os tributos cujos lançamentos são da modalidade por homologação, o quinquídio é contado da data da ocorrência do fato gerador, desde que o contribuinte antecipe o pagamento (ou o confesse), sem intervenção da Administração Tributária, e que não se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Contudo, o acórdão paradigma, embora apresente pontos convergentes com o acórdão recorrido, dele diverge em aspectos importantes sobre a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

O acórdão paradigma sustenta que a referida decisão do STJ pronunciada sob o rito do recurso repetitivo, apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei.

Nesse passo, o acórdão paradigma indaga: "qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, §4º?". E a resposta que ele dá é negativa, nos seguintes termos:

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu.

Esse já é um primeiro aspecto que diferencia o acórdão paradigma do acórdão recorrido, quanto à interpretação do art. 150, §4º, do CTN.

Um segundo aspecto de distinção entre essas decisões é que para o acórdão paradigma, se a fiscalização é iniciada antes de ocorrer a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, a decadência passa a ser submetida à regra geral do instituto, ou seja, aquela prevista no art. 173, I, do CTN, ainda que o contribuinte não tenha omitido fatos a serem considerados na apuração do tributo, e tenha realizado algum pagamento relativamente a esses fatos que compuseram a base de cálculo.

O paradigma ressalta que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável, e dá um exemplo para melhor ilustrar a interpretação que é por ele defendida:

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5), Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

São esses dois aspectos contidos no acórdão paradigma que embasam não só a caracterização da divergência em pauta, mas também a argumentação de mérito desenvolvida no recurso especial da PGFN, que visa reverter o reconhecimento da decadência pelo acórdão recorrido.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminar de não conhecimento do recurso, mas a maior parte dos argumentos desenvolvidos no tópico da preliminar de não conhecimento diz na verdade respeito ao próprio mérito da divergência que foi suscitada pela PGFN.

Como preliminar de não conhecimento, a contribuinte alega que o acórdão paradigma não serve para comprovar a alegada divergência jurisprudencial. Primeiro, porque ele trata exclusivamente de contribuições previdenciárias, que configura suporte fático distinto daquele versado nos presentes autos (IRPJ e tributos reflexos). Segundo, porque a aplicação do artigo 173, I, do CTN, pelo paradigma, foi motivada em razão de omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que evidentemente não ocorreu no caso examinado pelo acórdão recorrido.

São improcedentes as preliminares de não conhecimento.

O fato de o paradigma tratar de tributo distinto, ou seja, de contribuições previdenciárias, em nada prejudica a caracterização de divergência jurisprudencial sobre contagem de decadência, que é matéria atinente às normas gerais de direito tributário.

Quanto ao segundo aspecto, embora o paradigma tenha realmente tratado de um caso onde restou constatada a ocorrência de omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, cabe registrar não foi essa circunstância que motivou especificamente a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Conforme mencionado acima, o acórdão paradigma, para a aplicação do art. 173, I, do CTN pautou-se pelos seguintes referenciais: (1) não é qualquer pagamento que desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, I, para a do art. 150, §4º, do CTN; o pagamento tem que estar relacionado aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente; e (2) se a fiscalização é iniciada antes de ocorrer a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, a decadência passa a ser submetida à regra prevista no art. 173, I, do CTN, ainda que o contribuinte não tenha omitido fatos a serem considerados na apuração do tributo, e tenha realizado algum pagamento relativamente a esses fatos que compuseram a base de cálculo.

É precisamente nesses dois aspectos que repousa a divergência entre o acórdão paradigma e o recorrido, porque, diante dessas mesmas situações mencionadas no parágrafo acima, o acórdão recorrido continuou aplicando o art. 150, §4º, do CTN.

As preliminares de não conhecimento do recurso, portanto, devem ser rejeitadas.

Quanto ao mérito da divergência suscitada, percebe-se que a PGFN, com base no acórdão paradigma apresentado, e diante de uma situação de seu interesse, procura restabelecer o superado entendimento de que para a contagem da decadência o que importa é a atividade do contribuinte e não o pagamento em si.

A própria ementa do acórdão paradigma, cujos fundamentos embasam a argumentação da PGFN, é bastante reveladora disso:

[...] O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento.

(grifos acrescidos)

Mas o que tem se entendido é que a referida decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), afastou essa linha de interpretação.

O que se homologa, de acordo com o STJ, não é o procedimento ou a atividade do contribuinte na apuração do tributo, mas sim o pagamento por ele realizado.

E o STJ, na decisão acima referida, não fez nenhuma restrição ao pagamento, no sentido defendido pela PGFN, ou seja, de que não é "qualquer pagamento" que desloca a regra de decadência do art. 173, I, para a do art. 150, §4º, do CTN, mas apenas o pagamento que esteja relacionado aos "fatos geradores" considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente.

Obviamente que, na lógica traçada pelo STJ, o pagamento tem que se referir ao tributo (IRPJ, CSLL, etc.) e ao período de apuração em que se examina a questão sobre a decadência, mas, havendo pagamento (ainda que parcial), não é correto entender que o art. 150, §4º, do CTN só se aplicaria aos "fatos geradores" (seria melhor dizer transações, operações, eventos, etc.) que o contribuinte considerou quando fez o cálculo do montante a ser pago antecipadamente.

Isso, a meu ver, implica justamente no restabelecimento da linha de interpretação que foi superada pelo STJ, aquela que examinava a questão da homologação focando a atividade do contribuinte (e não o pagamento por ele realizado), mas agora em benefício do Fisco.

O que os contribuintes defendiam antigamente, ressaltando a importância da atividade do contribuinte no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, é que a regra aplicável para a decadência era a do art. 150, §4º, do CTN, independentemente de haver ou não pagamento antecipado.

E o que a PGFN defende agora, também focando na importância da atividade do contribuinte na apuração de tributo sujeito a lançamento por homologação, é a idéia de que o art. 150, §4º, do CTN só seria aplicável em relação aos "fatos geradores" que o contribuinte considerou quando fez o cálculo do montante a ser pago antecipadamente.

Mas o que se tem atualmente pelo STJ, em relação aos casos em que o contribuinte realiza algum pagamento antecipado (independentemente das operações e dos eventos que geraram esse pagamento), é o afastamento do art. 150, §4º, do CTN apenas nos casos em que a apuração e o pagamento/confissão do tributo estejam maculados por dolo, fraude ou simulação do contribuinte (que são as exceções previstas literalmente no referido dispositivo legal).

Ao contrário disso, havendo pagamento/confissão (ainda que parciais), sem a caracterização de dolo, fraude ou simulação, a regra aplicável para a decadência é mesmo a do art. 150, §4º, do CTN.

Aliás, vale frisar que todo esse debate em torno da relevância do pagamento ou da confissão de débito para análise de decadência de lançamento posteriormente realizado pelo Fisco pressupõem pagamento e/ou 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 confessado pelo contribuinte.

Nesses termos, a primeira linha de argumentação da PGFN não serve para reverter a decadência que foi reconhecida pelo acórdão recorrido.

Em sua segunda linha de argumentação, a PGFN defende o entendimento de que o art. 173, I, do CTN deve ser aplicado a todos os fatos geradores (mesmo para aqueles em que houve algum pagamento) cuja homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, ocorreria depois de iniciada a fiscalização.

Nesse passo, a PGFN argumenta que, no presente caso, como o sujeito passivo tomou ciência do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) em 23/11/2006, os tributos referentes a 2002 não teriam sido alcançados pela decadência (porque na data do início da fiscalização ainda não tinha ocorrido a homologação tácita de nenhum deles).

O início da fiscalização deslocaria automaticamente o prazo de decadência do art. 150, §4º, para o do art. 173, I, do CTN, relativamente aos tributos cuja homologação tácita ainda não tinha se operado.

E pela regra do art. 173, I, do CTN, não há decadência para os tributos referentes ao ano de 2002, porque o lançamento ocorreu em 11/12/2007.

Esse é precisamente o contorno do entendimento defendido no recurso especial, repisando os mesmos fundamentos contidos no paradigma colacionado.

Vê-se que a PGFN está mais uma vez analisando a decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN pelo viés da atividade (e não do pagamento), só que agora a atividade é da fiscalização, e não do contribuinte.

Tem razão a contribuinte quando argumenta, em sede de contrarrazões, que o direito a ser extinto, retratado no instituto da decadência, é o de constituir o crédito tributário (pelo lançamento), e não o de iniciar a sua constituição (pela notificação); e que o Termo de Início de Fiscalização é apenas um instrumento capaz de excluir a possibilidade de denúncia espontânea da infração, mas não de alterar a incidência da regra decadencial.

A decadência, como fenômeno de extinção de um direito potestativo em razão do decurso de um determinado prazo, deve mesmo estar relacionada com a constituição do crédito tributário (pelo lançamento), e não com o início do procedimento de fiscalização.

Não é correto o entendimento de que o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN é para se iniciar fiscalização (ou para a fiscalização fazer qualquer outro tipo de "pronunciamento"), e que o prazo do art. 173, I, do CTN, este sim, seria prazo para constituir

Processo nº 19515.004220/2007-15
Acórdão n.º **9101-002.725**

CSRF-T1
Fl. 21

crédito tributário, a menos que se entenda que o prazo do art. 150, §4º, do CTN não é prazo decadencial.

O que se entende por decadência, como prazo fatal para o exercício de um direito potestativo, não dá guarida ao entendimento defendido pela recorrente.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo