



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

Processo nº 19515.720885/2014-07
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.069 – 1ª Turma
Sessão de 13 de março de 2019
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente EMIRATES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. O acórdão recorrido não diz em nenhum momento que está aplicando a regra do art. 173, I, do CTN, de onde se extrairia a divergência com os paradigmas, que teriam aplicado o art. 150, §4º, do CTN em situação semelhante. A referência feita pelo acórdão recorrido ao dia "1º de janeiro do ano seguinte ao ano calendário alvo de apuração", no caso do IRPJ e da CSLL, nada mais é que o resultado prático da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o período de apuração dos referidos tributos se encerra no último dia do ano, em 31 de dezembro (momento em que ocorre o fato gerador). Sendo assim, não se configura a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas quanto à aplicação de regras decadenciais distintas para situações semelhantes (art. 173, I, no caso do recorrido, e art. 150, §4º, nos casos paradigmas). Os paradigmas apresentados também não servem para caracterizar divergência sobre o pretendido deslocamento do termo inicial da contagem da decadência (antecipando-a para 30/06/2009), e muito menos para tratar das questões sobre o alcance da isenção, quando ela entra em vigor no curso do período de apuração de tributos como o IRPJ e a CSLL. Os paradigmas simplesmente trazem aquele entendimento básico de que sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício é regida pelo artigo 150, §4º, do CTN, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Não há paralelo entre as decisões para que se possa caracterizar divergência jurisprudencial a ser sanada mediante processamento de recurso especial. Os contextos distintos justificam perfeitamente as diferentes decisões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, 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 de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1- decadência do direito das autoridades fiscais constituírem, em agosto de 2014, supostos débitos relativos ao período de janeiro a junho de 2009; e

2- reconhecimento da isenção lógica do IRPJ aos fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2009.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante do item "1" acima indicado. Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item "2", conforme o despacho por mim exarado em 02/05/2017, na condição de Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Naquela ocasião, foi registrado que a negativa de seguimento da questão sobre a isenção do IRPJ era em caráter definitivo, conforme § 3º do art. 68 e § 2º, inciso II, do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa, por ter sido apresentada com absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1401-001.729, de 04/10/2016, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, não reconhecer a decadência (apreciando-a como questão de ordem pública), matéria que havia sido suscitada em recurso voluntário intempestivo.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

INTEMPESTIVIDADE. RECURSO. INTERPOSIÇÃO FORA DO PRAZO.

Seja pelas regras da intimação ficta, seja pelas regras da intimação efetiva, o Recurso Voluntário foi interposto com meses de atraso, motivo pelo qual é intempestivo e não pode, portanto, ser conhecido.

MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. DESCABIMENTO.

A matéria de ordem pública pode ser reconhecida de ofício pelo julgador, o que não significa estar ele obrigado a analisar toda a matéria de ordem pública alegada pelas partes. Não tendo reconhecido nenhuma matéria de ordem pública que afetasse o resultado do feito, deve ser mantido o entendimento pelo não conhecimento do Recurso Voluntário.

MULTA ISOLADA. ERRO NO CÁLCULO. MANTIDO AJUSTE.

Uma vez que foi cometido erro no cálculo da multa isolada, já reconhecido, inclusive, pelo Acórdão da DRJ, deve ser mantido o ajuste no seu valor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário em face da sua intempestividade e NEGAR provimento ao recurso de ofício.

A manifestação do acórdão recorrido acerca da decadência se deu nos seguintes termos:

[...]

Matérias de ordem pública

A Recorrente alega que, mesmo julgando intempestivo o Recurso Voluntário, há que se analisar as matérias de ordem pública, pois essa análise independe de provocação.

Cita como exemplos a questão da validade do Auto de Infração, da decadência e da observância de tratados internacionais.

Primeiro, é preciso deixar claro que a matéria de ordem pública deve ser analisada até mesmo de ofício quando for o caso de reconhecer que tal análise possa mudar a sorte do feito.

Em outras palavras, o julgador deve conhecê-la de ofício se detectar algum vício de nulidade ou a ocorrência de decadência, que não é o caso aqui. A observância de tratados internacionais não é matéria de ordem pública.

A tal "matéria de ordem pública" é aquela que diz respeito às bases da lide e que, portanto, pode ser conhecida de ofício pelo julgador, ainda que tenha havido preclusão.

Isso não implica que o julgador é obrigado a levar à turma toda matéria de ordem pública alegada pelo contribuinte, o que poderia criar processos sem fim, nos quais as partes alegariam novas matérias de ordem pública após, por exemplo, o julgamento pela câmara baixa do CARF e, assim, a

Câmara Superior de Recursos Fiscais seria obrigada a analisá-las, ainda que sem qualquer fundamento.

O Termo de Verificação Fiscal que suporta o Auto de Infração não é dos mais extensos e minuciosos, porém, por outro lado, traz todos os elementos necessários à defesa.

Ele deixa claro que a infração foi a não comprovação de despesas, apresenta os valores, traz planilhas anexas com a abertura de cada despesa, aponta os enunciados legais que fundamentam a Autuação etc.

Se o Auto de Infração fosse nulo, a Recorrente não teria trazido uma porção de documentos para tentar comprovar os custos e as despesas que não conseguiu comprovar durante a Fiscalização. A infração é muito simples.

Ocorre que os inúmeros documentos trazidos, segundo entendeu o Acórdão da DRJ, são procurações e outros que nada provam em relação ao que é questionado no Auto de Infração.

A respeito da decadência, a Recorrente tenta utilizar a noção de fato gerador complexivo para alegar decadência por uma contagem de prazo, em apuração de IRPJ e CSLL anual, que se iniciaria ao longo do ano, e não apenas em 1º de janeiro do ano seguindo ao ano calendário alvo de apuração.

Deste modo, flagrantemente improcedente também a decadência.

Faz-se essa breve análise apenas para evitar Embargos de Declaração mais à frente, pois o fato é que, não havendo, de fato, matéria de ordem pública a ser reconhecida de ofício por esta turma, salvo juízo distinto de algum dos demais conselheiros, nem há que se debater a nulidade e a decadência.

Quanto à alegação de irretroatividade trazida pela Recorrente durante a sustentação oral, ela não é matéria de ordem pública, não havendo que ser aqui analisada.

O mesmo se dá com o argumento de que haveria isenção para o IRPJ e que deveria ser estendido à CSLL. Trata-se de matéria de mérito, sendo impossível sua análise frente à interposição do Recurso fora do prazo.

Por tais razões, não deve ser conhecido o Recurso Voluntário por conta da sua intempestividade.

[...]

(grifos acrescidos)

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Para o processamento do recurso especial, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- desde a impugnação, a Recorrente sustenta que o lançamento foi realizado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador da exação, previsto no artigo 150, §4º, do CTN, e para não restar dúvidas sobre o prequestionamento da matéria, transcreve-se a seguinte passagem da impugnação: [...];

- após o não reconhecimento da decadência em primeira instância, esse E. Tribunal, com a devida vênia, confirmou o equívoco cometido, decidindo, sem profunda análise, que:

"A respeito da decadência, a Recorrente tenta utilizar a noção de fato gerador complexo para alegar decadência por uma contagem de prazo, em apuração de IRPJ e CSLL anual, que se iniciaria ao longo do ano, e não apenas em 1º de janeiro do ano (sic.) seguindo ao ano calendário alvo de apuração.

Deste modo, flagrantemente improcedente também a decadência."

- apresentados embargos de declaração, diante do completo laconismo da decisão desse E. Tribunal sobre os fundamentos que levaram à conclusão da inexistência da decadência arguida e da própria contradição com o posicionamento adotado pela fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração, foi proferido o Acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração e manteve os fundamentos do Acórdão Recorrido, nos seguintes termos: [...];

- ao reconhecer que os argumentos relativos à nulidade e à decadência constituem questões de ordem pública, de um lado esse E. Tribunal reconheceu a validade do Recurso apresentado. Ao mesmo tempo, a decisão evidencia que, por provocação da Recorrente, a matéria foi decidida e, por consequência, prequestionada, o que atende o disposto no §5º do art. 67 da Portaria 343/2015;

- contudo, a interpretação dada à legislação tributária sobre o prazo de decadência no acórdão recorrido, que partiu da premissa da aplicação do artigo 173, I, do CTN ao caso concreto, independentemente de qualquer demonstração de fraude, dolo ou simulação, contraria decisões desse E. Conselho, que firmaram o entendimento de que nos casos de IRPJ e CSLL, em que o lançamento é por homologação, o prazo de decadência deve ser contado com base no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, conforme ementas abaixo reproduzidas:

Acórdão nº 103-22.778

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1998

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ e ao PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Acolhida a decadência tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 21/05/2004 e o decurso do prazo fatal para o fato gerador mais recente deu-se em 31/12/2003.

Ementa: Decadência. CSSL. PRAZO. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSSL é regida pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Acórdão nº 108-07.804

IRPJ - DECADÊNCIA - O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame do fisco, está adstrito à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para lançamento, cinco anos, tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 22 de março de 2002, decadente o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do IRPJ referente ao ano-calendário de 1996.

- com efeito, enquanto no acórdão recorrido foi firmado o entendimento de que o prazo de decadência de lançar o IRPJ e a CSLL se inicia no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao ano calendário de apuração, sustentando ser aplicável ao caso concreto o artigo 173, I do CTN, ao afirmar que "a respeito da decadência, a Recorrente tenta utilizar a noção de fato gerador complexivo para alegar decadência por uma contagem de prazo, em apuração de IRPJ e CSLL anual, que se iniciaria ao longo do ano, e não apenas em 1º de janeiro do ano (sic.) seguindo ao ano calendário alvo de apuração. Deste modo, flagrantemente improcedente também a decadência", nos acórdãos paradigmas há o entendimento de que "o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame do fisco, está adstrito à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para lançamento, cinco anos, tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN)".

- analisando o voto do primeiro paradigma, constata-se que, ao contrário do v. acórdão recorrido, restou decidido que o prazo de decadência para lançamento do IRPJ e da CSLL deve ser contado da realização do fato gerador, com base no art. 150, §4º, do CTN, de maneira que no presente processo, em que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram no período de janeiro a junho de 2009 e o Auto de Infração foi lavrado em agosto de 2014, resta patente a decadência do direito de lançar, conforme manifestamente reconhecido nos acórdãos paradigmas;

- assim, comprovada a divergência de interpretação da legislação tributária entre o v. acórdão recorrido e os v. acórdãos paradigmas sobre os artigos 150, §4º, e 173, I, do CTN, bem como o prequestionamento da matéria, restam demonstrados os requisitos exigidos pelos parágrafos do artigo 67 da Portaria nº 343/2015 para o processamento do presente de recurso, de maneira que o mesmo deve ser conhecido e processado, para harmonizar o entendimento desse E. Tribunal, culminando com o reconhecimento da extinção do crédito tributário exigido, em razão da decadência, pelas seguintes razões;

DA DECADÊNCIA

- como acima mencionado, o i. relator, após reconhecer que matérias de direito público podem ser conhecidas de ofício pelo CARF e que a decadência (e também

nulidades) estaria compreendida dentro deste rol, afirma que não houve materialização dessa modalidade de extinção do crédito tributário, nos seguintes termos: [...];

- em resumo, as seguintes afirmações podem ser extraídas do referido trecho: (i) que a Recorrente tentou fazer uso da noção de fato gerador complexo para justificar a ocorrência de decadência; e (ii) que essa linha de argumentação buscava demonstrar que a contagem do prazo decadencial se iniciaria no correr do ano, e não no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao ano calendário alvo de apuração;

- inicialmente, é importante registrar que a Recorrente jamais tentou fazer uso da noção de fato gerador complexo para justificar a ocorrência de decadência. Essa afirmação simplesmente não é encontrada em nenhuma passagem processual produzida pela Recorrente, tampouco foi levantada na sustentação oral realizada. Na verdade, a leitura atenta do Recurso Voluntário demonstra que a Recorrente expressamente afirma que qualquer que seja a teoria sobre o momento da ocorrência do fato gerador, essa discussão seria absolutamente irrelevante ao deslinde do presente caso;

- fazendo-se justiça, foi o julgador responsável pela prolação da decisão de primeira instância administrativa que expressamente menciona que adota essa interpretação e assim decidiu pela manutenção da autuação nesse ponto. Como tal, a decisão ora recorrida se mostra equivocada por alicerçar-se em questão de fato não encontrada no processo administrativo;

- ou seja, se o julgador de primeira instância administrativa afirma que o motivo "X" justifica a manutenção da autuação, e esse motivo "X" é dito não aplicável pelo julgador de segunda instância administrativa (por pensar ter sido ele levantado pela parte recorrente) e também é decidido pela manutenção da autuação, resta clara a contradição entre a decisão de primeira instância e acórdão recorrido;

- com efeito, é importante que se registre que a argumentação da Recorrente é outra. O que é demonstrado claramente na defesa é que existe uma contradição gritante no presente caso. Explica-se;

- tendo em vista que o auto de infração é absolutamente lacônico, a Recorrente, constatando existir um Ato Declaratório Interpretativo que afirma que fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2009 seriam isentos de tributação e que o lançamento somente exige o IRPJ no período de janeiro a junho daquele ano, concluiu que a autoridade autuante julgou que teria ocorrido um fato gerador de IRPJ em 30.06.2009, justificando a cobrança desse imposto em relação ao primeiro semestre;

- assim, ou é entendido que o fato gerador do IRPJ ocorreu em 31.12.2009 e como tal estaria isenta de tributação, ou é entendido que um fato gerador ocorreu em 30.06.2009 (e que não haveria isenção, mas sim decadência);

- portanto, na hipótese de aceitar tratar-se de um fato gerador complexo, que ocorre ao longo de todo exercício fiscal, concluiríamos que, em relação aos fatos posteriores a 14.07.2009 estariam abrangidos pela isenção, por sua vez os recebimentos anteriores a 28.08.2009 estariam extintos pela decadência, seguindo a interpretação desse E. Conselho trazida pelos acórdãos paradigmas, que, com fundamento no artigo 150, §4º, do CTN, estabelece a contagem do prazo a partir da ocorrência do fato gerador. O quadro abaixo ilustra

a impossibilidade de cobrança do IRPJ e da CSLL, seja em razão da decadência, seja em razão da isenção: [...];

- por seu turno, e paradoxalmente ao exposto acima, na hipótese de aceitar que se trata de um fato gerador que se aperfeiçoaria unicamente em 31 de dezembro de cada ano, realmente não haveria que se falar em decadência. Contudo, fatalmente os valores estariam abrangidos pela isenção em 31.12.2009;

- a despeito do julgador se posicionar no sentido de que "isenção" seria uma matéria de mérito, razão pela qual ela não será aqui rediscutida, certo é que o Acórdão em questão deveria ter endereçado duas matérias de direito público: (i) a consideração do fato gerador como ocorrido em 30.06.2009 altera a contagem do prazo decadencial? (ii) a inexistência de qualquer fundamentação sobre esse tema, seja na autuação, seja na decisão de primeira instância, materializa vício do processo administrativo passível de decretação de sua nulidade, nos termos do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972?

- independentemente de as omissões e contradições não terem sido sanadas nem mesmo após a apresentação dos Embargos de Declaração, fato é que o acórdão recorrido firmou o entendimento de que o prazo de decadência deve ser contado com fundamento no artigo 173, I, do CTN;

- contudo, como amplamente demonstrado no decorrer do presente Recurso, esse E. Tribunal tem firmado o entendimento de que nos casos de lançamento por homologação, o prazo de decadência deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN;

- dessa forma, contado o prazo decadencial do IRPJ e da CSLL com base no artigo 150, §4º, do CTN, resta evidente a extinção do crédito tributário indevidamente lançado pelas autoridades fiscais e exigidos da Recorrente;

PEDIDO

- com base em todo o exposto, aguarda-se seja conhecido e dado provimento ao presente recurso especial, para o fim de reformar integralmente o v. acórdão recorrido, julgando-se improcedente o Auto de Infração em questão, acolhendo-se a interpretação adotada pelas r. decisões paradigmáticas acerca da matéria, por tratar-se de medida de direito, na medida em que verifica-se: (i) a decadência do direito das autoridades fiscais constituírem, em agosto de 2014, supostos débitos relativos ao período de janeiro a junho de 2009; ou (ii) subsidiariamente, que haja o reconhecimento da isenção lógica do IRPJ aos fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2009.

Já mencionamos que no **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à decadência, e que foi negado seguimento, de modo definitivo, para a parte em que ele trata da isenção do IRPJ, em razão da absoluta falta de indicação de acórdão paradigma para a matéria.

A divergência sobre a decadência foi reconhecida nos seguintes termos:

[...]

a) Decadência

O Sujeito Passivo argui que a decadência do direito das autoridades fiscais constituírem, em agosto de 2014, supostos débitos relativos ao período de janeiro a junho de 2009.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar em apuração de IRPJ e CSLL anual inicia-se 1º de janeiro do ano seguindo ao ano-calendário alvo de apuração.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, demonstrando qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, qual seja, § 4º do art. 150 e inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, que trata do termo de início de contagem do prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Em 03/05/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 12/05/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

- no caso não há alegada divergência em relação à matéria da decadência;
- sobre o acórdão indicado como paradigma, cumpre referir resumo do que ficou ali decidido nos termos do Acórdão n.º 9101-00.701, ao julgar recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n. 103-22.778: [...];
- portanto, o acórdão indicado como paradigma aplicou àquele caso o disposto no art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial. O fez considerando como data do fato gerador o dia 31 de dezembro do ano-calendário (1998 naquele caso);
- em primeiro lugar, o acórdão foi proferido quando ainda não havia o entendimento sedimentado pelo STJ em recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC) e que o Regimento Interno do Conselho não determinava ainda a reprodução obrigatória dos entendimentos firmados sob a égide do art. 543-C do CPC/1973 (atual art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), circunstância essa que não se acha presente no caso sob discussão. Esse motivo já é suficiente, por si só, para demonstrar a falta de semelhança das situações fáticas e a diversidade do quadro jurídico em que proferida uma ou outra decisão. Também é fundamento para a negativa de seguimento do recurso especial, sob o argumento de que a CSRF não

poderia encampar entendimento contrário à tese que ficou consagrada no julgamento de recurso especial repetitivo, haja vista que o RICARF demanda a reprodução obrigatória da tese nesses casos;

- *ad argumentandum tantum*, mesmo se abstrairmos todos esses fatos, observa-se ainda que, transportando o entendimento do Acórdão nº 103-22.778 para o presente caso, ainda assim não haveria decadência a ser reconhecida;

- no caso, o fato gerador ocorreu em 31/12/2009. Contados os cinco anos a partir dessa data, o Fisco teria, nos termos do art. 150, §4º, do CTN até 31/12/2014 para realizar o lançamento. O autuado foi intimado do Auto de Infração em 29 de agosto de 2014, antes, portanto, do decurso de cinco anos contados na forma do art. 150, §4º. Logo, não haveria interesse do recorrente em postular a aplicação do art. 150, §4º, do CTN no presente caso, haja vista que essa pretensão não tem o condão de, por si só, alterar o resultado do julgamento;

- isso ocorre porque o recorrente, na verdade, não postula a aplicação do art. 150, § 4º, em detrimento do art. 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, justamente porque isso não lhe traria qualquer utilidade, tendo em vista a ausência de decadência seja com fundamento numa norma ou na outra;

- anote-se que o acórdão trazido como paradigma não traz qualquer entendimento colidente com a decisão recorrida em relação à data a ser considerada como de ocorrência do fato gerador do IRPJ e/ou da CSLL;

- o que o recorrente pretende é a fixação diversa da data de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o que contraria frontalmente a lei. A respeito, veja-se teor da decisão recorrida:

“A respeito da decadência, a Recorrente tenta utilizar a noção de fato gerador complexivo para alegar decadência por uma contagem de prazo, em apuração de IRPJ e CSLL anual, que se iniciaria ao longo do ano, e não apenas em 1º de janeiro do ano seguindo ao ano calendário alvo de apuração.

Deste modo, flagrantemente improcedente também a decadência.”

- ainda para confirmar a intenção da recorrente segue trecho do recurso especial:

27. analisando o transcrito trecho do voto, constata-se que, ao contrário do v. acórdão recorrido, restou decidido que o prazo de decadência para lançamento do IRPJ e da CSLL deve ser contado da realização do fato gerador, com base no art. 150, §4º, do CTN, de maneira que no presente processo, em que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram no período de janeiro a junho de 2009 e o Auto de Infração foi lavrado em agosto de 2014, resta patente a decadência do direito de lançar, conforme manifestamente reconhecido nos acórdãos paradigmas.

- urge consignar que outras considerações não cabem ser analisadas diante da negativa de seguimento do recurso especial quanto à outra matéria alegada relativa à isenção;

-
- não suficientes todas essas razões, ainda há outra;
 - a decadência, mesmo sendo matéria de ordem pública, não pode ser conhecida na hipótese de recurso intempestivo. Isso porque nada é devolvido ao Colegiado para ser analisado. Nesses termos, as matérias de ordem pública somente poderiam ser analisadas, ainda que de ofício, a despeito de qualquer alegação pelo interessado, se e somente se ultrapassada a barreira de sua admissibilidade, o que não ocorreu;
 - como o recurso voluntário foi julgado intempestivo, a consequência inelutável a ser extraída é a de que ocorreu o “trânsito em julgado” da decisão de primeira instância. Isto é, a exigência é definitiva na instância administrativa. Logo, não há como reabrir-se a discussão, mesmo de matérias de ordem pública, se o recurso não teve o condão de afastar essa definitividade da exigência, justamente por ser intempestivo;
 - nesse sentido é a copiosa e pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: [...];
 - cabe esclarecer que a Fazenda Nacional, ao ser intimada para tomar ciência do Acórdão n.º 1401-001.729 não alegou essas questões, por falta de interesse de agir, haja vista que o resultado do julgamento lhe foi favorável;
 - nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento;

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- as razões acima expostas militam também no sentido da manutenção do acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos;
- todavia, caso não acatado o pleito acima exposto, passa-se a outros fundamentos pelos quais não merece ser acatada a pretensão do recorrente;
- para que se possa cogitar de lançamento por homologação a ensejar a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, o contribuinte deve ter procedido à antecipação do pagamento do tributo. Não ocorrendo a antecipação do pagamento, nada há a homologar, ocorrendo, em verdade, lançamento de ofício, o qual rende ensejo, para determinação do termo inicial da contagem do prazo de decadência, à aplicação da norma contida no art. 173, I, do CTN, segundo o qual: [...];
- no acórdão proferido no Recurso Especial nº 973.733-SC, autos nº 2007/0176994-0, admitido nos termos 543-C do CPC, o STJ entendeu que: [...];
- o entendimento do STJ proferido no julgamento de recurso especial repetitivo deve ser objeto de reprodução obrigatória pelo CARF, conforme determina o seu Regimento Interno;
- de qualquer modo, contando-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, §4º, do CTN ou consoante o disposto no art. 173, inciso I, o certo é que não há decadência a ser reconhecida no caso;

-
- outras considerações não cabem ser analisadas diante da negativa de seguimento do recurso especial quanto à outra matéria alegada relativa à isenção;
 - desse modo, deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte;

DO PEDIDO

- ante todo o exposto pugna a Fazenda Nacional para que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.
- caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*, quanto à matéria objeto de recurso especial pelo contribuinte, por seus próprios fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas acima.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL com fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009. Também houve lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ neste mesmo ano.

A autuação fiscal está fundamentada na glosa de despesas operacionais não comprovadas.

A referida infração foi apurada em todos os meses de 2009, mas como a contribuinte ficou isenta do IRPJ em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 14 de julho de 2009 (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 2, de 15 de abril de 2013), a autuação fiscal de IRPJ só abrangeu as glosas ocorridas até o mês de junho/2009.

No presente processo foram formalizados os lançamentos de IRPJ e de CSLL (lançamento reflexo) sobre as glosas até o mês de junho/2009, e também o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ neste mesmo período (janeiro a junho/2009).

As glosas ocorridas nos meses de julho a dezembro/2009 repercutiram apenas na CSLL, e o lançamento da referida contribuição sobre essas glosas nesse outro período foi formalizado em outro processo, de nº 19515.720957/2014-16, o qual se encontra com recurso voluntário pendente de apreciação.

No caso dos presentes autos, a decisão de primeira instância administrativa considerou a impugnação parcialmente procedente, em razão da constatação de erros no cálculo da multa isolada, que foram corrigidos.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), apesar da intempestividade do recurso voluntário, decidiu, entre outras questões, não reconhecer a decadência, apreciando-a como matéria de ordem pública.

E a parte admitida do recurso especial da contribuinte busca exatamente o reconhecimento da decadência, isto é, da decadência do direito das autoridades fiscais constituírem, em agosto de 2014, supostos débitos relativos ao período de janeiro a junho de 2009.

A PGFN, em sede de contrarrazões, suscita preliminares de não conhecimento do recurso.

Em síntese, ela alega que o paradigma aplicou o disposto no art. 150, §4º, do CTN numa época em que ainda não havia o entendimento sedimentado pelo STJ em recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC), e que no presente caso já seria obrigatória a aplicação do art. 173, I, do CTN; que nem haveria interesse do recorrente em postular a

aplicação do art. 150, §4º, do CTN no presente caso, já que também não haveria decadência pela regra desse dispositivo; que o recorrente pretende é a fixação diversa da data de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, e que o acórdão trazido como paradigma não traz qualquer entendimento colidente com a decisão recorrida em relação à data a ser considerada como de ocorrência do fato gerador do IRPJ e/ou da CSLL; e que a decadência, mesmo sendo matéria de ordem pública, não poderia ser conhecida, em razão da intempestividade do recurso voluntário na fase processual anterior.

Embora tenha aprovado o despacho que deu seguimento ao recurso especial, percebo agora, com uma visão mais detalhada do caso, que o recurso não deve ser conhecido.

Primeiramente, não cabe retomar aqui o debate sobre a possibilidade ou não de se analisar a decadência na fase processual anterior, quando do julgamento do recurso voluntário. O fato é que a decisão de segunda instância acabou tratando dessa matéria, e isso possibilitou a apresentação do recurso especial sob exame. Essa preliminar, portanto, é improcedente.

Também não procede a preliminar quanto à diferença de contexto normativo entre as decisões cotejadas, em razão do entendimento sedimentado pelo STJ em recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC), até porque o acórdão recorrido não fez menção a isso, e nem mesmo disse que estava aplicando a regra do art. 173, I, do CTN.

Mas o fato de o acórdão recorrido não dizer em nenhum momento que estava aplicando a regra do art. 173, I, do CTN (de onde se extrairia a divergência com os paradigmas, que teriam aplicado o art. 150, §4º, do CTN em situação semelhante), aponta para um outro problema relativo à admissibilidade do recurso.

Sobre a decadência, o acórdão recorrido assim se manifestou:

A respeito da decadência, a Recorrente tenta utilizar a noção de fato gerador complexivo para alegar decadência por uma contagem de prazo, em apuração de IRPJ e CSLL anual, que se iniciaria ao longo do ano, e não apenas em 1º de janeiro do ano seguindo ao ano calendário alvo de apuração.

Deste modo, flagrantemente improcedente também a decadência.

O que o acórdão recorrido fez foi não aceitar a tese da contribuinte de que a contagem da decadência se iniciaria ao longo do ano, e não em 1º de janeiro do ano seguinte.

Como o lançamento de IRPJ abrangeu glosas até o mês de junho/2009, o que a contribuinte pleiteia é tomar a data de 30/06/2009 como sendo a data de ocorrência do fato gerador, a partir da qual deveria ser contada a decadência.

E o que o acórdão recorrido disse é que a contagem da decadência seria iniciada em 01/01/2010, ou seja, no dia imediatamente após a ocorrência do fato gerador, em 31/12/2009.

Se o recorrido estivesse aplicando a regra do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial seria contado "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", ou seja, seria contado somente a partir de 01/01/2011.

Vê-se, portanto, que o acórdão recorrido não aplicou a regra do art. 173, I, do CTN.

A referência ao dia "1º de janeiro do ano seguinte ao ano calendário alvo de apuração", no caso do IRPJ e da CSLL, nada mais é que o resultado prático da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o período de apuração dos referidos tributos se encerra no último dia do ano, em 31 de dezembro (momento em que ocorre o fato gerador).

Sendo assim, não se configura a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas quanto à aplicação de regras decadenciais distintas para situações semelhantes (art. 173, I, no caso do recorrido, e art. 150, §4º, nos casos paradigmas).

Além disso, são procedentes os argumentos trazidos pela PGFN, em sede de contrarrazões, no sentido de que a contribuinte, "na verdade, não postula a aplicação do art. 150, §4º, em detrimento do art. 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, justamente porque isso não lhe traria qualquer utilidade, tendo em vista a ausência de decadência seja com fundamento numa norma ou na outra"; e de que "o que o recorrente pretende é a fixação diversa da data de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, e que o acórdão trazido como paradigma não traz qualquer entendimento colidente com a decisão recorrida em relação à data a ser considerada como de ocorrência do fato gerador do IRPJ e/ou da CSLL".

Realmente, os paradigmas apresentados não servem para fazer esse deslocamento do termo inicial da contagem da decadência (antecipando-a para 30/06/2009), porque essas decisões simplesmente trazem aquele entendimento básico de que sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício é regida pelo artigo 150, §4º, do CTN, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

É preciso que fique claro que não houve nenhum lançamento sobre fato gerador de IRPJ e CSLL ocorrido em 30/06/2009, e o auto de infração é bem explícito a respeito disso, quando discrimina o período de apuração desses tributos como sendo "01/01/2009 a 31/12/2009", e o vencimento dos débitos desses tributos em "31/03/2010".

Os demonstrativos fiscais trazem sim as infrações em valores mensais (principalmente pelos reflexos que elas têm nas estimativas mensais, e na correspondente multa isolada), mas isso não significa que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é mensal, ou semestral (simplesmente porque a última indicação da glosa para o IRPJ foi referente ao mês de junho).

A decisão de primeira instância já tinha se manifestado sobre essa tentativa de deslocamento do termo inicial da contagem da decadência (antecipando-a para 30/06/2009), nos seguintes termos:

No que concerne a alegada decadência do direito da Fazenda da União de reclamar os pagamentos ora em tela, é conveniente reproduzir sentença formulada pela própria impugnante e empregá-la no seu sentido correto.

Efetivamente, recorda a interessada que [...] o fato gerador ocorre de forma única, embora o período em que o cálculo leva em consideração possa se prolongar. No caso do IRPJ e CSLL, esse "período" se

prolonga ao longo do ano-calendário, ocorrendo somente o fato gerador em 31 de dezembro.

Partindo desta (acertada) premissa, então o quinquênio decadencial principiou em 1º de janeiro de 2010 e, por conseguinte, os lançamentos não se acham em absoluto afetados pelo transcurso do tempo.

Note-se que, ao se posicionar o conceito do fato gerador complexo em seu verdadeiro contexto, desmantela-se o outro argumento da interessada, qual seja, o de que o ADI/RFB nº 2, de 2013, teria vigor não apenas a partir de 14 de julho de 2009, mas em todo aquele ano-calendário (o que implicaria a isenção de IRPJ para todos os rendimentos auferidos durante 2009). Entretanto, é consabido que os dispositivos legais projetam-se no tempo, como determina o artigo 105 do mesmo Código:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Logo, este argumento opera contra a interessada, não a seu favor, pois, uma vez acolhido seu ponto de vista, os efeitos do ADI nº 2, de 2013, só se fariam sentir a partir de 1º de janeiro de 2010. Observe-se que o teor do artigo 106 não favorece a impugnante, porque a expressão “lei” no caput do artigo deve ser entendida *stricto sensu*, pois apenas uma lei (jamais um ato infralegal) tem o poder de cominar penalidade, ainda que menos severa. Por conseguinte, tal argumento não pode ser acolhido.

(grifos acrescidos)

Nos presentes autos não há nenhuma controvérsia sobre a existência da isenção de IRPJ. Tanto o é que a Fiscalização, para fins de apuração do IRPJ, não computou nenhuma glosa a partir de 14/07/2009 (data a partir da qual a isenção produz efeitos, conforme o referido ADI RFB nº 2/2013).

A controvérsia que surgiu abarca é o efeito da isenção sobre o elemento temporal da norma de incidência em 2009, especificamente porque a isenção entrou em vigor no curso do período de apuração.

Duas linhas de interpretação se apresentaram para o problema. A contribuinte defendendo a ideia de que a isenção alcança todos os fatos de 2009, já que o fato gerador do IRPJ ocorreu em 31/12/2009, momento em que a norma de isenção já vigorava, de modo que não poderia haver nenhuma cobrança para o referido ano; e a Fiscalização e a decisão de primeira instância seguindo o entendimento de que a norma de isenção só retira do campo de incidência (do campo de incidência do tributo que está se formando ao longo do ano e que vai se consolidar em 31/12/2009) os fatos/eventos/operações que ocorreram a partir de 14/07/2009.

Nesse sentido, a decisão de primeira instância invocou o art. 105 do CTN, chamando a atenção para o fato de que norma de incidência estava em vigor desde 01/01/2009 até 14/07/2009, quando a norma de isenção passou a vigorar.

A contribuinte tentou rediscutir essa questão na segunda instância, mas seu recurso voluntário foi intempestivo.

Agora, em sede de recurso especial, a contribuinte tenta restabelecer essa mesma controvérsia, mas isso não é possível.

Como visto, os paradigmas apresentados não servem para caracterizar divergência sobre o pretendido deslocamento do termo inicial da contagem da decadência (antecipando-a para 30/06/2009), e muito menos para tratar dessas questões sobre o alcance da norma de isenção, quando ela entra em vigor no curso do período de apuração de tributos como o IRPJ e a CSLL.

Não há paralelo entre as decisões para que se possa caracterizar divergência jurisprudencial a ser sanada mediante processamento de recurso especial. Os contextos distintos justificam perfeitamente as diferentes decisões.

E a falta de caracterização de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo