



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.720772/2016-57  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 3402-007.104 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIAS DE PAPEL R RAMENZONI S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/08/2010

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído. Prejudicial de decadência acolhida com relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

No caso da autuação por descumprimento de obrigação acessória ou cumprimento de forma irregular, em que não há antecipação de recolhimento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Prejudicial de decadência acolhida com relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto na forma do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei n.º 9532/97 e de acordo com o artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 03, de 03 de janeiro de 2008, uma vez que o valor exonerado ultrapassou o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

O Acórdão n.º 08-38.356, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/BA, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido, conforme Ementa a seguir reproduzida:

### **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de Apuração: 03/2010 a 08/2010

**DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.**

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído. Prejudicial de decadência acolhida com relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010.

**DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

No caso da autuação por descumprimento de obrigação acessória ou cumprimento de forma irregular, em que não há antecipação de recolhimento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Prejudicial de decadência acolhida com relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010.

**EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.**

Conforme pacificado pelas jurisprudências administrativa e judicial, a responsabilidade tratada no art. 135, inciso III, do CTN é de natureza solidária, assim não há como excluir a pessoa jurídica do pólo passivo da relação, sob o argumento de que o sócio agiu em interesse exclusivamente pessoal, mormente quando tal situação não está comprovada nos autos.

**JUROS SOBRE A MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. VALOR NÃO COBRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Não existe contraditório susceptível de análise em primeira instância a insurgência do contribuinte contra a possível cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando não consta dos autos qualquer valor lançado a esse título.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:**

Trata-se de Autos de Infração (fls. 907/931) relativos à contribuição para o PIS e à Cofins Não Cumulativas, em virtude da glosa dos créditos concernentes ao saldo inicial do estoque relativo ao período compreendido entre 03/2010 a 08/2010, constituídos indevidamente na apuração dos valores a recolher, bem como a multa regulamentar, no montante total de R\$ 4.049.587,31, conforme detalhado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (fl. 906).

Foram detectadas, para o PIS, as infrações de Insuficiência de Recolhimento (FG 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010 e 31/08/2010) e Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente - Glosa de Créditos sem débito de contribuição (FG 31/03/2010). Para a Cofins, as infrações apuradas foram as mesmas, divergindo a data da ocorrência dos fatos geradores: Insuficiência de Recolhimento (FG 30/06/2010, 31/07/2010 e 31/08/2010) e Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente - Glosa de Créditos sem débito de contribuição (FG 31/03/2010 e 31/07/2010).

Já a data de ocorrência do fato gerador das multas regulamentares informada no auto de infração foi 29/04/2016, totalizando o valor de R\$ 1.000,00.

A autoridade tributária contextualiza a autuação no Termo de Constatação de fls. 879/889, lavrado em 29/04/2016, que resultou na glosa de créditos relativos aos períodos de 03 a 08/2010, constituídos indevidamente na apuração dos valores a recolher das contribuições para o PIS e Cofins Não Cumulativos, bem como no lançamento dos valores não recolhidos.

Informa que a ação fiscal foi iniciada para averiguação do direito aos créditos relativos ao saldo inicial de estoque, aproveitados nos DACONs no período de 07/2008 a 12/2012, nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 2/3, que ensejou a autuação objeto do e-processo nº 10314.725282/2014-85, e, posteriormente, para análise dos créditos no período de março a agosto de 2010, tratada no presente processo.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal foi lavrado em 09/06/14 (fls. 9/10).

Em 18/06/2014 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, do qual o contribuinte tomou ciência em 21/06/2014, ocasião em que foi solicitada a apresentação de toda a documentação comprobatória dos créditos abaixo indicados, assim como a fundamentação legal para sua utilização:

**MÊS: MARÇO DE 2010**

Ficha 6 A	Linha 21 – Outros Créditos a Descontar	342.285,25
Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum	122.914,25
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês	122.914,25
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.	122.914,25
Ficha 16 A	Linha 21 – Outros Créditos a Descontar	1.576.586,52
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum	566.150,46
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês	566.150,46
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.	566.150,46

**3- MÊS: ABRIL DE 2010**

Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum.---	67.016,32
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	120.958,93
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	120.956,93
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum. -	308.663,18
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	557.134,93
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	557.134,93

**4- MÊS: MAIO DE 2010**

Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum.---	82.711,41
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	133.524,31
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	133.524,31
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum. -	380.955,71
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	615.021,04
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	615.021,04

**5- MÊS: JUNHO DE 2010**

Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum.---	69.155,48
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	123.904,34
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	123.904,34
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum. -	318.520,87
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	570.710,89
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	570.710,89

**6- MÊS: JULHO DE 2010**

Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum. --	77.798,64
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	130.384,96
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	130.384,96
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum. -	257.969,23
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	600.561,02
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	600.561,02

**7- MÊS: AGOSTO DE 2010**

Ficha 13 A	Créditos Descontados no Mês PIS Reg. Não Cum.---	62.659,10
Ficha 14	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	125.794,42
Ficha 15 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	125.794,42
Ficha 23 A	Créditos Descontados no Mês Cofins Reg. Não Cum. -	288.701,77
Ficha 24	Linha 12 (-) Crédito Descontado no Mês -----	579.524,93
Ficha 25 B	Linha 09 (-) Vinculados à Rec Trib. Merc. Int.-----	579.524,93

Adicionalmente, intimou-se a Impugnante a relacionar, por mês, as receitas isentas e sem incidência das contribuições, indicando as respectivas contas contábeis e apresentando o razão analítico, bem como a justificativa legal para sua exclusão das bases de cálculo, conforme quadro abaixo reproduzido:

DACON'S ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE				
FICHA 07 A Linha 08 - Outras Receitas Auferidas - Cálculo Contr PIS Reg Não Cum				
FICHA 17 A Linha 08 - Outras Receitas Auferidas - Cálculo COFINS Reg. Não Cum				
RECEITAS ISENTAS E DEMAIS RECEITAS SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO				
DACON'S		VALORES EM REAIS		
MÊS	ANO	2010	2011	2012
JANEIRO		0	716.788,39	515.669,97

FEVEREIRO		0	649.057,68	341.344,84
MARÇO		0	686.029,35	283.174,50
ABRIL		366.456,87	849.343,49	579.189,28
MAIO		403.598,35	599.176,05	727.150,91
JUNHO		462.755,65	672.505,41	468.251,09
JULHO		713.117,20	702.206,63	632.142,21
AGOSTO		742.259,28	738.082,98	456.344,25
SETEMBRO		766.891,90	350.666,00	285.556,37
OUTUBRO		657.453,98	638.067,90	504.436,46
NOVEMBRO		681.901,41	691.544,19	554.722,09
DEZEMBRO		503.066,43	401.555,34	446.516,42

Depois de dois pedidos de prorrogação por parte da intimada, foi lavrado o Termo de Reintimação e Intimação n.º 2, cuja ciência operou-se em 07/10/2014, com o seguinte teor:

Decorridos mais de 30 (trinta) dias após o vencimento do prazo solicitado sem que o contribuinte apresentasse, até o presente momento, qualquer justificativa ou mesmo nova solicitação de prazo. Esta fiscalização **REINTIMA** o contribuinte a apresentar, no prazo de cinco dias úteis, a documentação solicitada relacionada aos créditos indicados dos meses de março a dezembro de 2010, bem como a fundamentação legal para tais créditos e, quanto as receitas isentas e demais receitas sem incidência da contribuição a apresentação das cópias legíveis das notas fiscais de saídas relacionadas as mesmas.

2- Fica, ainda, **INTIMADO** o contribuinte a apresentar toda a documentação comprobatória, bem como justificar legalmente a utilização dos créditos abaixo relacionados como outros créditos a descontar e outras operações com direito a crédito, no prazo de cinco dias úteis, nos termos do art. 19 § 1º da Lei nº 3.470/58, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, conforme abaixo indicados:

**2.1. DACON'S ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE - outros créditos a descontar**

*Ficha 06 A Linha 21 - Outros Créditos a Descontar - Cálculo Contr. PIS Reg. Não Cumulativo*

MES: Abril ANO: 2010 FICHA 06A LINHA 21 - 342.285,26

*Ficha 16 A Linha 21 - Outros Créditos a Descontar - Cálculo COFINS Reg. Não Cumulativo*

MES: Abril ANO: 2010 FICHA 16A LINHA 21 - 1.576.586,52

**2.1. DACON'S - outras operações com direito a crédito**

*Ficha 06 A Linha 13 - Outras Op. C/Direito a Crédito - Cálculo Contr. PIS Reg. Não Cumulativo*

MES: Março ANO: 2010 FICHA 06A LINHA 13 - 5.131.049,28

*Ficha 16 A Linha 13 - Outras Op. C/Direito a Crédito - Cálculo COFINS Reg. Não Cumulativo*

MES: Julho ANO: 2010 FICHA 16A LINHA 13 - 5.131.049,28

Em 15/10/2014, foram apresentados as justificativas e os documentos comprobatórios das receitas isentas e sem incidência de contribuições e entregues os arquivos digitais correspondentes. Em 23/10/2014 a empresa aduziu, mediante um e-mail, a fundamentação legal que amparou o procedimento adotado.

Foram lavrados os Termos de Continuidade da Ação Fiscal em 02/12/2014 (fl. 854), 24/02/2015 (fl. 855), 23/04/2015 (fl. 856), 15/06/2015 (fl. 857), 12/08/2015 (fl. 858), 02/10/2015 (fl. 859), 17/12/2015 (fl. 860) e 29/02/2016 (fls. 861).

A autoridade autuante relata que afora a documentação e justificativas legais para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de venda à Zona Franca de Manaus, aparas e operações normais de venda, nenhuma outra foi apresentada pela interessada para amparar o aproveitamento dos créditos nos DACONs abaixo especificados.

**DACON'S ENTREGUES PELO CONTRIBUINTE – outros créditos a descontar**

*Ficha 06 A Linha 21 – Outros Créditos a Descontar – Cálculo Contr. PIS Reg. Não Cumulativo*

MES: Abril ANO: 2010 Ficha 06A Linha 21 - 342.285,26

*Ficha 16 A Linha 21 – Outros Créditos a Descontar – Cálculo COFINS Reg. Não Cumulativo*

MES: Abril ANO: 2010 Ficha 16A Linha 21 - 1.576.586,52

**2.1. DACON'S – outras operações com direito a crédito**

*Ficha 06 A Linha 13 – Outras Op. C/Direito a Crédito – Cálculo Contr. PIS Reg. Não Cumulativo*

MES: Março ANO: 2010 Ficha 06A Linha 13 - 5.131.049,28

*Ficha 16 A Linha 13 – Outras Op. C/Direito a Crédito – Cálculo COFINS Reg. Não Cumulativo*

MES: Julho ANO: 2010 Ficha 16A Linha 13 - 5.131.049,28

Em face da ausência de comprovação da existência dos créditos, a fiscalização procedeu à sua glosa, por considerar que foram indevidamente constituídos e utilizados nos DACONs, e apurou os novos valores a recolher da Contribuição para o PIS e à Cofins Não Cumulativas, relativos ao período de 03/2010 a 08/2010, conforme Demonstrativo das Glosas dos Créditos Inexistentes e da Apuração da Diferença a Recolher (fls. 890/903), que compõe os autos de infração correspondentes.

Os valores devidos objeto do lançamento são resultantes do confronto entre os novos valores apurados e os declarados em DCTF, excluídos aqueles já lançados no e-processo n.º 10314.725282/2014-85.

Sobre tais valores incidiu a multa qualificada de 150%, com esteio no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450/85, art. 2º da Lei n.º 7.683/88, art. 44, inciso I, e § 1º da Lei n.º 9.430/96, art. 2º da Lei n.º 8.137/90 e art. 9º da IN RFB n.º 1.015/2010.

Isto porque, segundo a autoridade fiscal, o procedimento adotado pelo contribuinte foi totalmente despautado de documentação ou fundamentação legal, o que demonstra a intenção de utilizar créditos inexistentes/fictos, por meio de retificação dos seus DACONs, inserindo operações com direito a crédito ou mesmo o próprio crédito de forma dolosa, com reflexo negativo na apuração da base de cálculo e impondo dificuldades a que o Fisco aferisse os corretos valores devidos.

Foi lavrado também auto de infração da multa regulamentar de que trata o art. 7º, incisos III e IV, da Lei n.º 10.426/2002, em virtude da inserção de informações errôneas tanto nos DACONs referentes aos meses de março e julho/2010, com reflexo na apuração dos meses de abril a agosto/2010 (Fichas 6A e 16A - linhas 13 e 21), quanto na DCTF.

No aludido Termo de Constatação, a autoridade tributária esclarece, ainda, que, face à conduta dolosa da Impugnante, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para fins de decadência.

Compõem os autos de infração os Demonstrativos de Responsáveis Tributários em que se aponta o Sr. Roberto Ramenzoni, administrador da Impugnante à época da ocorrência dos fatos geradores, como beneficiário de ato escuso consignado no art. 124, inciso II, do CTN, mesmo que indiretamente.

Conforme consta do Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 934/938, a fiscalização pautou-se, inicialmente, na análise da utilização de créditos no referido período, mais precisamente aqueles contidos nas linhas 13 e 21 dos DACONs. Chamou-lhe atenção a retificação dos DACONs dos meses de março e julho de 2010 para inserir valores que redundaram no aparecimento de créditos, gerando saldos credores que influenciaram a apuração das contribuições (PIS e Cofins Não Cumulativas), ocasionando a redução dos respectivos valores devidos em alguns meses.

O Auditor-Fiscal explica, ainda, que o saldo a recolher das contribuições apuradas nos DACONs devem ser inseridas nas DCTFs para o reconhecimento do débito devido, já que estas constituem confissão de dívida. A falta de declaração na DCTF configura infração à lei.

Questionada quanto à origem dos créditos e intimada a apresentar a documentação comprobatória, a empresa informou que não encontrou qualquer documento que justificasse a inclusão dos referidos créditos nos DACONs retificadas.

Em decorrência da ausência de fundamentação legal para a utilização de tais créditos e saldos credores da forma como o contribuinte o fez, seu procedimento foi encarado como intencional e dirigido à redução dos valores devidos a título de PIS e Cofins, além da falsa informação prestada em DCTF devido ao aproveitamento de créditos inexistentes no período de março a agosto de 2010, ato incurso na Lei nº 8.137/90 (Crimes contra a Ordem Tributária).

Verificou-se a prática de sonegação fiscal pela inserção de valores inexistentes com o intuito de reduzir a base de cálculo das contribuições e, conseqüentemente, dos valores devidos, com esteio no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

Além disso, diversas DCTFs foram retificadas, reduzindo em alguns casos os valores anteriormente informados, de forma a dificultar a devida apuração do valor devido pela Fazenda Nacional.

Tais fatos levaram a autoridade fiscal a considerar o antigo gestor como solidariamente responsável pelo pagamento dos tributos devidos, já que era administrador da pessoa jurídica, conforme consta do estatuto arquivado à época na JUCESP, com fundamento no art. 135, inciso III, no art. 124, inciso I, e no art. 142 do CTN, além do art. 10, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 2º da Portaria PGFN nº 180/2010.

De acordo com o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 932/933), a ciência dos Autos de Infração objeto deste processo se deu em 29/04/2016.

Em sua peça de impugnação apresentada em 31/05/2016 (fls. 959/975), a interessada apresenta os argumentos que se passa a expor:

(...)

## **2 – Da decadência dos valores cobrados anteriormente a Abril de 2011**

Outra alegação apresentada foi a de ocorrência da decadência do direito de efetuar o lançamento tributário em relação ao PIS e à COFINS, cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de abril de 2011, em virtude da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN às contribuições sociais, por serem tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Considerando que a autuação fiscal foi lavrada em 29 de abril de 2016, todos os valores supostamente devidos, cujos fatos geradores ocorreram antes de abril de 2011, estariam eivados pela decadência.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. O Recurso de Ofício deve ser conhecido, pois preenche os requisitos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72 e, aplicando as Súmulas CARF n.º 4<sup>1</sup> e 103<sup>2</sup>, o valor exonerado ultrapassa o montante fixado na Portaria n.º 63/2017<sup>3</sup>, como já demonstrado no relatório deste voto.

2. O Recurso de Ofício trata das parcelas do crédito tributário exoneradas em razão da constatação de decadência com fulcro no artigo 173 do Código Tributário Nacional, uma vez que o sujeito passivo utilizou-se de fraude para ocultar do conhecimento do Fisco a ocorrência dos fatos geradores que compõem o presente litígio. A DRJ de origem concluiu pela improcedência do lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010 (vencimento em Dez/2010), conforme abaixo demonstrado:

- ✓ Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – 01/01/2011
- ✓ Término do prazo quinquenal – 01/01/2016
- ✓ Data da ciência do lançamento - 29/04/2016.

Igualmente foi reconhecida a decadência sobre o auto de infração das multas regulamentares, lavrado em virtude da inserção de informação falsa tanto nos DACONs quanto nas DCTFs, para fins de aproveitamento de créditos inexistentes no período de março a agosto de 2010. Foi considerado que a data da ocorrência do fato gerador corresponde à data da entrega dos DACONs e DCTFs contendo tais informações.

---

<sup>1</sup> Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

<sup>2</sup> Súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

<sup>3</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

**3. Com relação à parcela do crédito tributário afastada em 1ª Instância, objeto do Recurso de Ofício, peço *vênia* para acompanhar a conclusão exarada no Acórdão nº 08-38.356, em análise, nos termos do r. voto que ora adoto como fundamentação:**

**Da prejudicial de decadência**

Conforme consignado no Termo de Constatação (fls. 879/889), a autoridade tributária aplicou o art. 150, § 4º, do CTN, para fins de decadência, em virtude da conduta dolosa da Impugnante.

A defendente alega que, na data da ciência do auto de infração (29/04/2016), já havia decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos antes de abril de 2011, pelo transcurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Tem sido convergente o entendimento da jurisprudência e da doutrina especializada que as contribuições para PIS/Pasep e Cofins são exigidas pela modalidade de lançamento prevista no art. 150 do CTN (lançamento por homologação). Nessa modalidade, a regra para contagem do prazo decadencial a ser observada, a princípio, é a estabelecida no § 4º do referido art. 150, a saber:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

Entretanto, conforme ressalva no final do parágrafo, a homologação tácita não ocorrerá quando for verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Qual seria então a regra a ser observada quando da constatação desses ilícitos tributários?

Dentre as alternativas propostas pela doutrina especializada, três soluções se destacam: a) considerar que, inexistindo prazo expressamente fixado, o lançamento poderia ser feito a qualquer tempo; b) aplicar, de modo subsidiário, o maior prazo decadencial previsto no direito privado (art. 177 Código Civil); e c) aplicar o art. 173 do CTN.

Tem-se que a cogitação da imprescritibilidade deve ser afastada de pleno, por falta de previsão expressa na lei. O art. 156 do CTN inclui como uma das causas de extinção do crédito tributário a prescrição e a decadência (inciso V). O art. 195, parágrafo único, do CTN estabelece que os livros e documentos obrigatórios e os comprovantes dos lançamentos deverão ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Os livros e documentos, portanto, não precisam ser guardados eternamente, mas apenas durante certo período. Se a qualquer tempo pudesse o fisco apurar uma fraude cometida pelo sujeito passivo, tal dispositivo seria letra morta.

Quanto à segunda hipótese, é de se observar que o CTN, como instrumento que estabelece normas gerais de direito tributário, regulou inteiramente os prazos extintivos do direito de a Fazenda lançar e cobrar os créditos tributários nos seus arts. 173 e 174. Se, por acaso, o nosso código tributário tivesse transferido para o legislador ordinário a competência para regular a matéria sobre prescrição e decadência, então, sim, na omissão de lei específica, faria sentido a aplicação subsidiária das normas de direito privado.

Resta a terceira alternativa, que corresponde à aplicação do art. 173 do CTN. Essa interpretação tem a seu favor o fato de que, uma vez afastada a tese de imprescritibilidade, a solução se encontra definida na própria lei que estabelece normas gerais do direito tributário. Contudo, traz um grande inconveniente: na prática ela se diferencia da hipótese prevista no § 4º do art. 150 em conceder apenas mais alguns meses para a Fazenda Pública constituir o crédito, além de coincidir com os casos em que o sujeito passivo não efetua qualquer recolhimento antecipado.

Por exemplo, em situações normais, para um fato gerador ocorrido em 30/04/96, o termo final para contagem do prazo decadencial ocorreria em 30/04/2001. Aplicando-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN, o termo inicial seria 01/01/1997, findando-se em 01/01/2002. Portanto, nesse caso, uma diferença de apenas 6 (seis) meses.

Comentando a matéria, assim se expressou Luciano Amaro: “*não parece, efetivamente, razoável criarem-se exceções para hipóteses que envolvam procedimentos artificiosos do sujeito passivo, e dar-lhes tratamento praticamente igual ao que é adotado para casos em que o sujeito passivo, embora infringindo a lei, tenha agido de boa fé. Melhor seria, sem dúvida, não criar a exceção...*”.

Apesar desse inconveniente, não se vislumbra melhor alternativa senão considerar que, uma vez tipificada a conduta fraudulenta, deverá ser aplicada a regra para contagem do prazo decadencial fixada no art. 173 do CTN.

A Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT já se manifestou sobre o assunto, na Solução de Consulta Interna SCI nº 35, de 17 de dezembro de 2003, cuja ementa se transcreve, *in verbis*:

*DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.*

*Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.*

A matéria também já foi objeto de Súmula pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

Cabe ainda discutir qual seria o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado*”. Como já foi dito, as contribuições para o PIS e a Cofins sujeitam-se à modalidade de lançamento por homologação, devendo o lançamento ser efetuado de ofício somente se comprovada omissão ou inexistência no exercício dessa atividade (art. 149, inciso V, do CTN). Resta claro, portanto, que a exigência de ofício não poderá ser efetuada antes do vencimento fixado na legislação tributária.

Assim, por exemplo, para os fatos geradores mensais, cujo vencimento do tributo ocorre no mês subsequente, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado corresponde ao primeiro dia do ano calendário subsequente, no caso dos fatos geradores ocorridos até novembro do ano-calendário (vencimento em dezembro).

Desta forma, partindo-se da premissa de que o sujeito passivo utilizou-se de fraude para ocultar o conhecimento do fisco da ocorrência dos fatos geradores que compõem o presente litígio (hipótese que será analisada adiante), o que implica na aplicação da regra disposta no art. 173 do CTN, conclui-se pela improcedência do

lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até nov/2010 (vencimento em Dez/2010), conforme abaixo demonstrado:

- Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – 01/01/2011
- Término do prazo quinquenal – 01/01/2016
- Data da ciência do lançamento - 29/04/2016.

Portanto, acolhe-se a prejudicial de decadência, pelo que se declara a improcedência dos lançamentos da contribuição para o PIS e da Cofins em face do transcurso do prazo decadencial, causa de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

No tocante ao auto de infração das multas regulamentares, lavrado em virtude da inserção de informação falsa tanto nos DACONs quanto nas DCTFs, para fins de aproveitamento de créditos inexistentes no período de março a agosto de 2010, também se aplica, para fins de decadência, a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, sendo que a data da ocorrência do fato gerador corresponde à data da entrega dos DACONs e DCTFs contendo tais informações.

Neste ponto, reproduz-se consulta aos sistemas DACON e DCTF para o período acima especificado, para que se possa determinar o termo inicial do prazo decadencial para lançamento das multas em comento:

#### Lista de Demonstrativos por CNPJ

CNPJ: 58.910.316/0001-09

CNPJ	ND	DACON	Período		Tipo	Data Entrega	(*) Demonstrativo Inativo	
			Data Inicial	Data Final			Situação Normal ou Especial	Observação
58.910.316/0001-09	0000200201003380062	Mensal	01/03/2010	31/03/2010	Original	25/05/2010	Normal*	
58.910.316/0001-09	0000200201003380071	Mensal	01/04/2010	30/04/2010	Original	25/05/2010	Normal*	
58.910.316/0001-09	0000200201004569260	Mensal	01/05/2010	31/05/2010	Original	29/06/2010	Normal*	
58.910.316/0001-09	0000200201004580999	Mensal	01/04/2010	30/04/2010	Retificado	01/07/2010	Normal	
58.910.316/0001-09	0000200201004581018	Mensal	01/03/2010	31/03/2010	Retificado	01/07/2010	Normal	
58.910.316/0001-09	0000200201005343138	Mensal	01/05/2010	31/05/2010	Retificado	07/07/2010	Normal	
58.910.316/0001-09	0000200201005599580	Mensal	01/06/2010	30/06/2010	Original	27/07/2010	Normal	
58.910.316/0001-09	0000200201005838881	Mensal	01/07/2010	31/07/2010	Original	31/08/2010	Normal*	
58.910.316/0001-09	0000200201008502233	Mensal	01/07/2010	31/07/2010	Retificado	07/10/2010	Normal	
58.910.316/0001-09	0000200201008516583	Mensal	01/08/2010	31/08/2010	Original	07/10/2010	Normal	

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
CNPJ: 58.910.316

2902201704184902111454  
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS  
TRIBUTÁRIOS FISCAIS  
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Consulta Declaração							
CNPJ	Período	Data Recepção	Período Inicial	Período Final	Situação	Tipo/Status	Nº Declaração
58.910.316/0001-09	Março/2010	25/05/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Original/Cancelada	105.2010.2.010.1819418560
58.910.316/0001-09	Março/2010	11/09/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.180729475
58.910.316/0001-09	Março/2010	20/08/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Retificada/Alta	105.2010.2.010.1860787180
58.910.316/0001-09	Março/2010	28/08/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.187586328
58.910.316/0001-09	Março/2010	01/07/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.182066701
58.910.316/0001-09	Março/2010	13/07/2010	01/03/2010	31/03/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.187266972
58.910.316/0001-09	Abril/2010	31/05/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Original/Cancelada	105.2010.2.010.1880422043
58.910.316/0001-09	Abril/2010	11/08/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.187029320
58.910.316/0001-09	Abril/2010	20/09/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Alta	105.2010.2.010.1830780150
58.910.316/0001-09	Abril/2010	29/09/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1880662353
58.910.316/0001-09	Abril/2010	01/07/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.189266266
58.910.316/0001-09	Abril/2010	06/07/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1893076230
58.910.316/0001-09	Abril/2010	13/07/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.189266262
58.910.316/0001-09	Abril/2010	14/07/2010	01/04/2010	30/04/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1870667341
58.910.316/0001-09	Maio/2010	25/07/2010	01/05/2010	31/05/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1880660822
58.910.316/0001-09	Maio/2010	11/09/2010	01/05/2010	31/05/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1880720471
58.910.316/0001-09	Maio/2010	20/08/2010	01/05/2010	31/05/2010	Normal	Retificada/Alta	105.2010.2.010.1890787191
58.910.316/0001-09	Maio/2010	07/07/2010	01/05/2010	31/05/2010	Normal	Original/Cancelada	105.2010.2.010.1850660900
58.910.316/0001-09	Junho/2010	20/09/2010	01/06/2010	30/06/2010	Normal	Original/Cancelada	105.2010.2.010.1880618912
58.910.316/0001-09	Junho/2010	15/09/2011	01/06/2010	30/06/2010	Normal	Retificada/Alta	105.2010.2.010.1830380919
58.910.316/0001-09	Junho/2010	31/09/2010	01/07/2010	31/07/2010	Normal	Original/Cancelada	105.2010.2.010.1890807413
58.910.316/0001-09	Junho/2010	16/02/2011	01/07/2010	31/07/2010	Normal	Retificada/Cancelada	105.2010.2.010.1880388857
58.910.316/0001-09	Julho/2010	16/09/2011	01/07/2010	31/07/2010	Normal	Retificada/Alta	105.2010.2.010.187038889
58.910.316/0001-09	Agosto/2010	20/10/2010	01/08/2010	31/08/2010	Normal	Original/Alta	105.2010.2.010.1820668897

Depreende-se que, como todos os DACONs do período foram transmitidos em data anterior a novembro de 2010, o lançamento da multa regulamentar correspondente, no valor de R\$ 500,00, é improcedente, pois o crédito tributário foi fulminado pela decadência.

O mesmo raciocínio se aplica às DCTFs, com exceção das relativas aos meses de junho e julho/2010, entregues, respectivamente, em 15/02/2011 e 06/04/2011, devendo ser mantido, portanto, o lançamento da multa regulamentar no valor mínimo de R\$ 500,00, com esteio no art. 7º, inciso IV, e § 3º, da Lei nº 10.426/2002.

(...)

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de manter parcialmente a exigência, para excluir da tributação os valores relativos aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2010, mantendo-se inalterado o valor mínimo da multa regulamentar de que trata o art. 7º, inciso IV, e § 3º, da Lei nº 10.426/2002, lançado de ofício.

Considerando os mesmos fundamentos demonstrados na decisão recorrida acima reproduzida, nego provimento ao Recurso de Ofício, uma vez que deve ser mantida a decadência já reconhecida pela Ilustre Julgadora de 1ª Instância.

### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício.  
É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos