



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

Processo nº 10620.001170/2006-61
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.993 – 1ª Turma
Sessão de 07 de agosto de 2017
Matéria DECADÊNCIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ROYAL EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. PRAZO DECADENCIAL DE 10 ANOS PARA AS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CSLL E COFINS). PRAZOS DECADENCIAIS DO CTN. TERMO INICIAL.

1- O art. 45 da Lei nº 8.212/1991 foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive, com edição de Súmula Vinculante sobre a matéria. Súmula Vinculante 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. A referida Súmula Vinculante do STF veda a aplicação do prazo decadencial de 10 anos.

2- Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC, e da Resolução STJ nº 08/2008. Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Em relação às exigências de CSLL e COFINS, tanto para as infrações com multa

qualificada, quanto para a infração relativa à omissão de receitas com base em depósitos bancários nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra contida no art. 173, I, do CTN. Do contrário, para as situações em que não houve fraude abrangendo períodos em que houve pagamento/confissão, deve ser aplicada a regra do §4º do art. 150 do CTN.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. CONTRARIEDADE À LEI. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (IRPJ E PIS). TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do CPC, e da Resolução STJ nº 08/2008. Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Em relação às exigências de IRPJ e PIS relativas à omissão de receitas com base em depósitos bancários nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra contida no art. 173, I, do CTN. Do contrário, nos períodos em que houve pagamento/confissão, deve ser aplicada a regra do §4º do art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para, (i) em relação à CSLL e à COFINS, afastar o prazo decadencial de dez anos que era previsto no art. 45 da Lei 8.212/1991; e (ii) aplicar o prazo do art. 173, I, do CTN, para as infrações com multa qualificada e também para a infração relativa à omissão de receitas com base em depósitos bancários nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Gerson Macedo Guerra. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para, (i) em relação ao IRPJ e ao PIS incidentes sobre a omissão de receitas com base em depósitos bancários, afastar a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, e (ii) aplicar o art. 173, I, do CTN, nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe deram provimento apenas em relação ao PIS.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada.

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 103-23.225, de 18/10/2007, por meio do qual a Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado pela contribuinte, para fins de, entre outras questões, acolher a decadência de parte do crédito tributário que está sendo exigido nestes autos.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ E PIS. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ e PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, §4º, do CTN.

DECADÊNCIA. CSLL E COFINS. PRAZO.

O prazo para a Fazenda exercer o direito de fiscalizar e constituir pelo lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CASO DE DOLO OU FRAUDE.

Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no §4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: LUCRO ARBITRADO. APLICABILIDADE.

Nos termos do inc. III, do art. 47, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (matriz legal do art. 530 do RIR/99) o lucro da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido será arbitrado quando, apesar de reiteradamente intimado a fazê-lo, não apresenta o Livro Caixa.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

O artigo 42, da Lei nº 9.430/96, estabeleceu a hipótese da caracterização de omissão de receita com base em movimentação financeira não comprovada. A presunção legal trazida ao mundo jurídico pelo dispositivo em comento torna legítima a exigência das informações bancárias e transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, cabendo a este prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

É inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de apresentar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

É aplicável na hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não cabendo a este colegiado manifestar-se quanto a eventual natureza confiscatória de penalidade prevista em lei.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Para efeito de qualificação da multa de ofício, cada infração deve ser analisada isoladamente, como resultado de conduta específica. Mantém-se a exasperadora quando a irregularidade for originada de conduta fraudulenta e, a *contrario sensu*, reduz-se a multa ao percentual convencional quando não comprovada aquela circunstância.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por ROYAL EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER parcialmente a preliminar de decadência para exigência relativa à omissão de receitas com

base em depósitos bancários, nos seguintes termos: ACOLHER, por maioria de votos, preliminar em relação ao IRPJ, vencido o Conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente); ACOLHER, por maioria de votos, a preliminar em relação ao PIS, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Presidente) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; REJEITAR, por maioria de votos, a preliminar em relação à COFINS e à CSLL, vencidos os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva e Márcio Machado Caldeira. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual para 75% (setenta e cinco por cento), exclusivamente para a exigência relativa à omissão de receitas com base em depósitos bancários, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença (Presidente) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que negaram provimento; o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, que deu provimento parcial para excluir a qualificação da multa de ofício em relação a todas as matérias tributáveis e para excluir as receitas de aplicações financeiras e os juros sobre o capital próprio das bases de cálculo do PIS e da COFINS; e o Conselheiro Márcio Machado Caldeira, que deu provimento parcial para excluir a qualificação da multa de ofício em relação a todas as matérias tributáveis e excluir as receitas de aplicações financeiras e os juros sobre o capital próprio das bases de cálculo do PIS e da COFINS e do montante dos depósitos bancários considerados nos lançamentos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declararam-se impedidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento em face da disposição do art. 15, § 1º, inciso II, do R.I.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

A PGFN apresentou recurso especial por entender que o acórdão recorrido configurou decisão não-unânime e contrária à lei, e também por entender que essa decisão deu à legislação tributária interpretação divergente da que tinha sido dada em outros processos.

O inconformismo da PGFN é contra a parte da decisão que desqualificou a multa relativamente à omissão de receitas com base em depósitos bancários, e que também acolheu, em relação a essa infração, a decadência do IRPJ e do PIS cujos fatos geradores ocorreram até 30/09/2001.

As questões acerca do afastamento da multa qualificada abrangem argumentação sobre o art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/1996, e sobre divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão paradigma nº 105-15847.

E as questões acerca da decadência envolvem o art. 173, I, do CTN e também o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à contrariedade ao art. 173, I, do CTN. Houve negativa de seguimento em relação às outras matérias (contrariedade ao art. 45 da Lei 8.212/91 e divergência em relação à multa qualificada), conforme o Despacho nº 103-0.056/2009, exarado em 12/02/2009 pela Presidente da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Na sequência, a PGFN apresentou agravo contra o exame de admissibilidade, mas a negativa de seguimento de parte do recurso foi confirmada pelo Presidente Substituto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o Despacho nº 9101-414, exarado em 16/10/2009.

A matéria admitida do recurso (contrariedade ao art. 173, I, do CTN) está inserida no contexto do tópico que tratou da multa qualificada. A PGFN, após desenvolver vários argumentos para o restabelecimento da multa, defende que:

- a teor da regra prevista no art. 173 do CTN, deve ser considerado como termo inicial, para fins de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Vale dizer, em relação ao ano-calendário de 2001, a contagem do prazo teve início em 1º de janeiro de 2003 e, como termo final, 31 de dezembro de 2007;

- portanto, tendo o lançamento sido cientificado à contribuinte em 11/10/2006, não há que se falar em decadência do IRPJ e do PIS quanto aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2001.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Após ser intimada do despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial da PGFN, a contribuinte apresentou contrarrazões.

Conforme o despacho de fls. 1182 (e-fls. 1656) exarado pela Delegacia de origem, o Aviso de Recebimento (AR) relativo a essa intimação foi extraviado, e as contrarrazões da contribuinte foram consideradas tempestivas.

DESCABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

- não há que se aplicar a excludente prevista na parte final do artigo 150, §4º do CTN porque o dolo não foi comprovado, como exige a lei, sendo presumido pela ocorrência do depósito sem origem comprovada;

- como o dolo não se presume, tendo mesmo que ser comprovado - bem decidiu o acórdão recorrido - não há que se falar em inaplicação da regra do artigo 150, §4º, do CTN;

- o referido dispositivo, portanto, é aplicável, sim, à exigência do IRPJ relativa aos fatos geradores ocorridos no período anterior aos cinco anos da data da autuação, outubro de 2006;

- com relação à preliminar de decadência do PIS, cabe registrar que a regra do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, teve sua inconstitucionalidade proclamada pelo Enunciado nº 8 da Súmula Vinculante do STF;

- no que respeita ao dissídio verificado entre decisões administrativas, no que respeita à aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, não foi o mesmo demonstrado;

- descabido, portanto, o recurso especial interposto pela Fazenda, por ausência dos pressupostos regimentais estabelecidos para sua admissão;

- as razões indicativas do descabimento, por sua vez, demonstram o acerto da decisão recorrida, nesta parte assinalada, nada havendo que prover com relação à mesma, no que respeita aos pontos em que foi desfavorável à Fazenda Recorrente;

- por todo o exposto, espera e confia o Recorrido que seja inadmitido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, se admitido, que seja o mesmo desprovido, mantendo-se, na parte objeto do recurso, a decisão recorrida.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tinha sido dada em outros processos quanto aos seguintes aspectos:

- 1) aplicação do art. 45 da Lei 8.212/1991, fixando em 10 anos o prazo decadencial para o lançamento de CSLL e COFINS;
- 2) contagem da decadência pelo art. 173, I, do CTN, relativamente à parte em que restou mantida a multa qualificada de 150%;
- 3) desconsideração, pelo acórdão recorrido, das comprovações de origem dos depósitos bancários objeto da autuação, no que diz respeito a empréstimos e transferências.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à primeira divergência, relativa à aplicação do art. 45 da Lei 8.212/1991. Houve negativa de seguimento em relação às outras duas matérias acima mencionadas, conforme o Despacho nº 1200-0.462/2009, exarado em 15/12/2009 pela Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

E a negativa de seguimento de parte do recurso foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade também exarado em 15/12/2009.

Quanto à matéria admitida do recurso, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

- restando incontestado, pelo regime jurídico constitucional em vigor, a natureza tributária tanto da CSLL como da Cofins, e cabendo à lei complementar a veiculação das normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), dentre elas as relativas à decadência e à prescrição, não poderia lei ordinária, como a Lei nº 8.212, de 1991, cuidar de tal matéria, alterando o disposto no Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;

- daí a inconstitucionalidade da estatuição a respeito de decadência abrigada no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, como declarado pelo Supremo Tribunal Federal;

- daí, também às exigências relativas à CSLL e à COFINS deve ser aplicada a regra do CTN a respeito de caducidade, abrigada no artigo 150, §4º, devendo ser excluídas, portanto, as exigências feitas no período anterior aos cinco anos da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, que é de 11 de outubro de 2006;

- não de ser excluídas, portanto, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos até 10 de outubro de 2001, e não até 30 de setembro de 2001, como impropriamente dito pelo acórdão recorrido, data esta que não tem supedâneo na legislação aplicada pelo referido acórdão.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 07/01/2010, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu em parte o recurso especial da contribuinte, e em 18/01/2010, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- o recurso especial do contribuinte foi recebido quanto à aplicação do art. 45 da Lei. 8212/91, que fixava o prazo decadencial para o lançamento de CSLL e COFINS em 10 (dez) anos;

- realmente, com a publicação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, a contagem do prazo decadencial das contribuições sociais segue as regras insertas no Código Tributário Nacional, artigos 150 e 173, ou seja, prazo de cinco anos;

- é de se ressaltar, porém, que a contagem do prazo decadencial pode se dar pelo artigo 150, §4º, do CTN, caso haja antecipação de pagamento; do contrário, se aplica a norma do artigo 173, I, do CTN;

- no caso em tela, não se verificou antecipação de pagamento para as contribuições sociais, conforme abaixo discriminado: [...];

- logo, no caso presente, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo;

- por conta disso, se aplica ao lançamento de ofício em questão o disposto no art. 173, I, do CTN;

- o Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º, e 173, I, do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue, respectivamente, a disciplina normativa do art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (AgRg no Ag 936.380/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19.02.2008, DJ 05.03.2008 p. 1);

- assim, aplicando-se o artigo 173, I, do CTN, e tendo-se como exemplo o primeiro fato gerador, ano-base de 2001, o prazo para constituição findaria em 31/12/2006. Como a ciência do lançamento ocorreu em 11/10/2006, não há incidência do instituto decadencial para o caso em tela;

- em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que essa Colenda Câmara Superior analise o instituto da decadência nos termos da fundamentação apresentada e negue, portanto, provimento ao recurso especial do contribuinte.

É oportuno registrar que houve um despacho do Presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF, manifestando o entendimento de que em razão da Súmula Vinculante nº 08 do STF (que reconheceu a inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 anos previsto no art. 45 da Lei nº 8212/1991), não era mais cabível a apreciação de recurso especial nos presentes autos.

Percebeu-se, posteriormente, que o referido despacho incorreu em dois equívocos. O primeiro, foi considerar que só havia recurso especial da PGFN nos presentes

Processo nº 10620.001170/2006-61
Acórdão n.º **9101-002.993**

CSRF-T1
Fl. 10

autos, e o segundo, foi pensar que esse recurso tratava apenas de questões sobre o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 (no sentido de restabelecer a sua aplicação para o PIS).

Na sequência, houve um despacho de saneamento, para que os recursos especiais da PGFN e da contribuinte fossem submetidos a julgamento, o que está ocorrendo na presente sessão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001 a 2004.

A apuração do IRPJ e da CSLL se deu pelo regime do lucro arbitrado, e a das contribuições PIS/COFINS, pelo regime cumulativo.

A autuação fiscal está baseada em receitas apuradas pela Fiscalização, assim identificadas nos autos de infração: 1) receita operacional omitida - prestação de serviços; 2) depósitos bancários não contabilizados, de origem não comprovada; 3) rendimentos de aplicação financeira de renda fixa; e 4) Juros sobre o Capital Próprio.

Sobre o valor dos tributos exigidos, foi aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de, entre outras questões, acolher a decadência de parte do crédito tributário que está sendo exigido nestes autos.

A decisão sobre a decadência guardou relação com o que foi decidido sobre a multa qualificada. O acórdão recorrido excluiu a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual para 75%, exclusivamente para a exigência relativa à omissão de receitas com base em depósitos bancários (receita apurada por presunção legal).

Em razão disso, foi acolhida a decadência para IRPJ e PIS, relativamente à referida infração, e cujos fatos geradores ocorreram até 30/09/2001. Para tanto, foi aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN (o lançamento ocorreu em 11/10/2006).

Para a CSLL e para a COFINS, apesar da desqualificação parcial da multa, não houve acolhimento da decadência, porque, em relação a essas contribuições, foi aplicado o prazo decadencial de 10 anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

A parte admitida do recurso especial da PGFN objetiva afastar a decadência em relação ao IRPJ e ao PIS, defendendo a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Já a parte admitida do recurso especial da contribuinte pretende que a decadência também seja reconhecida para CSLL e COFINS, defendendo o afastamento do art. 45 da Lei 8.212/1991.

Vê-se que os dois recursos especiais tratam da mesma matéria, ou seja, da decadência, um pretendendo afastá-la (PGFN), outro pretendendo ampliá-la (contribuinte).

Para o exame da decadência, é preciso fazer algumas observações.

Cabe primeiramente registrar que os dois recursos procuraram reverter o que foi decidido em relação à multa qualificada. A pretensão da PGFN era que fosse mantida a qualificadora mesmo para a infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários. A contribuinte, ao contrário, pretendia que fosse afastada a qualificadora para as outras infrações.

Sabe-se que a manutenção ou afastamento da multa qualificada repercute diretamente na contagem da decadência.

Ocorre que nenhum dos recursos foi admitido para o exame dessa matéria atinente à multa qualificada. Trata-se, portanto, de matéria já definitivamente decidida no âmbito administrativo, de modo que ela não mais interfere no que deverá ser decidido sobre a decadência.

Já se pode dizer, portanto, em relação às infrações em que a qualificadora foi mantida, que não há dúvida de que deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, em razão das próprias excludentes contidas no final do §4º do art. 150 do CTN (ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

Há inclusive súmula do CARF a esse respeito:

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.

Outro aspecto importante é que o art. 45 da Lei 8.212/1991 realmente foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive, com edição de Súmula Vinculante sobre a matéria:

Súmula Vinculante 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

O recurso especial da contribuinte, na parte em que contesta a aplicação do prazo decadencial de 10 anos para CSLL e COFINS, deve, portanto, ser provido.

Uma vez afastado o prazo decadencial de 10 anos que era previsto na Lei 8.212/1991, cabe verificar qual dos prazos do CTN deve ser aplicado, se o do art. 150, §4º, ou o do art. 173, I.

Como já registrado anteriormente, para as infrações em que a qualificadora está mantida, o prazo decadencial é o previsto no art. 173, I, do CTN, de modo que, em relação a essas infrações, não há decadência para CSLL e COFINS. Registro, quanto ao IRPJ e ao PIS, que o acórdão recorrido adotou essa mesma decisão, que se tornou definitiva naquela instância.

Remanesce ainda questão sobre decadência para a infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários, em que a qualificadora foi afastada, matéria que não

diz respeito apenas à CSLL e à COFINS (objeto do resp da contribuinte), mas também ao IRPJ e ao PIS (objeto do resp da PGFN).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação às questões sobre decadência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008).

Essa interpretação deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

De acordo com o STJ, mesmo não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, deve-se aplicar o artigo 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.

No sentido inverso, não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, há ainda duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN: 1) haver pagamento ou 2) haver declaração prévia que constitua crédito tributário.

Assim, diante do afastamento parcial da multa qualificada (por falta de comprovação da fraude), cabe verificar se houve pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) dos tributos em questão, para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

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.

Para essa análise, é importante transcrever o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

[...]

5) As DIPJs dos Exercícios 2002 a 2005 encontram-se nas fls.337 a 459. Já as DCTFs de todos os trimestres de 2001 a 2004 encontram-se nas fls.460 a 511.

[...]

Das Infrações

001 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA - (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Através da análise das cópias das notas fiscais enviadas pela Prefeitura Municipal de Congonhas (fls.324 a 333), apuramos as seguintes receitas da empresa:

Nota Fiscal	Data da Emissão	Valor (R\$)
3	22/06/2001	8.588,00
4	04/07/2001	10.623,66
5	04/08/2001	13.214,00
6	05/09/2001	13.658,00
7	04/10/2001	12.784,00
9	07/11/2001	13.280,00
11	07/12/2001	14.692,00
14	03/01/2002	12.906,00
19	18/02/2002	14.760,00
21	01/03/2002	12.220,00

Se fizermos a apuração por trimestre, achamos os seguintes totais:

Trimestre	Valor Apurado (R\$)
02/2001	8.588,00
03/2001	37.495,66
04/2001	40.756,00
01//2002	39.886,00

Os valores correspondentes ao ano-calendário 2001, na tabela acima, estão declarados pela empresa em sua DIPJ 2002, sendo que no 2º e 3º trimestres os valores declarados são idênticos aos apurados pela soma das

respectivas notas fiscais. Foram também informados valores em DCTF para os 3 trimestres do ano-calendário 2001. Já para o ano-calendário 2002, tanto a DIPJ 2003 quanto as DCTFs do período encontram-se totalmente zeradas.

Além disso, temos também as receitas informadas pela Prefeitura Municipal de Prudente de Moraes, ambas referentes ao ano-calendário 2002:

Mês	Valor Informado
JANEIRO/2002	R\$ 16.707,00
FEVEREIRO/2002	R\$ 14.760,00

O valor declarado à Prefeitura Municipal de Prudente de Moraes relativo ao mês de fevereiro é idêntico ao valor da nota fiscal nº 00019, emitida para a Prefeitura Municipal de Congonhas.

Nos extratos bancários da empresa junto ao Banco BRADESCO S/A, verificamos que a nota fiscal nº 00014, emitida em 03/01/2002, foi efetivamente paga à empresa em 05/02/2002. Já a nota fiscal nº 00019, emitida em 18/02/2002, foi efetivamente paga em 11/03/2002. Considerando o regime de caixa, concluímos portanto que a empresa omitiu receitas de prestação de serviços no ano-calendário 2002, nos seguintes valores:

Mês	Valor Omitido
JANEIRO/2002	R\$ 16.707,00
FEVEREIRO/2002	R\$ 12.906,00
MARÇO/2002	R\$ 26.980,00

Foram geradas para esta infração as seguintes infrações reflexas: PIS Omissão, COFINS Omissão, CSLL (Arbitramento - Omissão).

Enquadramento legal: ver Auto de Infração.

OBS: Não houve DIRFs emitidas pelas Prefeituras Municipais de Prudente de Moraes e de Congonhas.

[...]

003 - RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA DE RENDA FIXA.

Foram encontradas DIRFs (Declaração de Imposto Retido na Fonte), tendo a empresa como beneficiária dos rendimentos, no período fiscalizado, através de consultas no sistema SIEF da Receita Federal. Cópias destas declarações, separadas por ano-calendário, encontram-se nas fls. 541 a 576.

De posse destes elementos, elaboramos as planilhas de fls. 577 a 582, nas quais são informados o rendimento bruto e o imposto de renda retido pela fonte pagadora do rendimento.

Os rendimentos brutos foram integralmente lançados como receita omitida no lucro arbitrado, visto que, se observarmos as DIPJs da empresa, a linha 06 da Ficha 14A (Rendimentos e Ganhos Líquidos Aplicações Renda Fixa/Renda Variável), para qualquer período de apuração, não possui valores declarados. Todas as retenções de IR na fonte relativas a essas aplicações foram consideradas na elaboração do Auto de Infração (vide campo "Descrição dos Valores a Compensar" no Demonstrativo de Apuração - IRPJ).

Foram geradas para esta infração as seguintes infrações reflexas: Falta de Recolhimento do PIS, Falta de Recolhimento da COFINS e CSLL (Arbitramento - Receita não operacional).

Enquadramento legal: ver Auto de Infração.

004 - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Da mesma forma que nas aplicações de renda fixa, as DIRFs nos revelaram a existência de rendimentos de juros sobre capital próprio recebidos pela empresa.

Os rendimentos brutos foram integralmente lançados como receita omitida no lucro arbitrado, visto que, se observarmos as DIPJs da empresa, a linha 07 da Ficha 14A (Juros sobre o Capital Próprio), para qualquer período de apuração, não possui valores declarados. Todas as retenções de IR na fonte relativas a essas aplicações foram consideradas na elaboração do Auto de Infração (vide campo "Descrição dos Valores a Compensar" no Demonstrativo de Apuração - IRPJ).

Foram geradas para esta infração as seguintes infrações reflexas: Falta de Recolhimento do PIS, Falta de Recolhimento da COFINS e CSLL (Arbitramento - Receita não operacional).

Enquadramento legal: ver Auto de Infração.

As informações acima transcritas e os dados constantes dos autos de infração evidenciam que, embora a empresa tenha emitido notas fiscais entre os meses de junho/2001 e março/2002, só houve lançamento das receitas operacionais "omitidas", que foram apuradas para os meses de janeiro, fevereiro e março/2002.

As receitas auferidas nos referidos meses de 2001 não foram computadas nos autos de infração, porque elas foram declaradas em DIPJ, e os tributos correspondentes foram declarados em DCTF, conforme se pode observar das cópias destas declarações que estão juntadas aos autos. Além disso, as DCTF informam que os tributos foram pagos.

Para os referidos meses de 2001 (junho a dezembro), portanto, não há dúvida de que houve pagamento dos débitos referentes aos tributos em questão (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Especificamente em relação ao IRPJ, cabe também observar que houve retenções na fonte sobre os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa e sobre os rendimentos a título de juros sobre capital próprio.

As retenções na fonte configuram antecipações de pagamento referente ao período a que elas correspondem, e no auto de infração de IRPJ, os valores apurados nos quatro

trimestres de 2001 foram deduzidos dessas antecipações de pagamento, no campo "valores a compensar", de modo que os pagamentos de IRPJ envolvem um período maior que o dos outros tributos.

Assim, em relação às exigências relativas à omissão de receitas com base em depósitos bancários (item em que houve a desqualificação da multa), cabe reconhecer a decadência para os tributos e períodos onde houve a constatação de pagamento ou confissão parciais.

O lançamento foi realizado em 11/10/2006, e o exame da decadência que ora está sendo feito envolve os fatos geradores ocorridos até 30/09/2001. Isto porque, para fatos geradores ocorridos de 31/10/2001 em diante, nem mesmo o menor dos prazos de decadência (previsto no art. 150, §4º, do CTN) socorre a contribuinte.

A contribuinte afirma que esse debate deveria envolver fatos geradores ocorridos até 10/10/2001 (e não 30/09/2001), mas isso não faz nenhuma diferença para o presente caso, porque os tributos em pauta ou tem fatos gerados trimestrais (IRPJ/CSLL), ou tem fatos geradores mensais (PIS/COFINS).

Diante disso, voto no sentido de:

- DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da contribuinte para fins de, em relação à CSLL e à COFINS, afastar o prazo decadencial de dez anos que era previsto no art. 45 da Lei 8.212/1991; e aplicar o prazo do art. 173, I, do CTN, para as infrações com multa qualificada e também para a infração relativa à omissão de receitas com base em depósitos bancários nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos;

- DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da PGFN para fins de, em relação ao IRPJ e ao PIS incidentes sobre a omissão de receitas com base em depósitos bancários, afastar a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, e aplicar o art. 173, I, do CTN, nos períodos em que não houve pagamento/confissão de débitos.

Resumindo, fica reconhecida a decadência para os seguintes tributos e períodos:

- | | | |
|--------|---|--|
| IRPJ | - | Três primeiros trimestres de 2001; |
| CSLL | - | Segundo e terceiro trimestres de 2001; |
| PIS | - | Meses de Junho, Julho, Agosto e Setembro/2001; |
| COFINS | - | Meses de Junho, Julho, Agosto e Setembro/2001. |

É como voto

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 10620.001170/2006-61
Acórdão n.º **9101-002.993**

CSRF-T1
Fl. 18
