



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10803.720083/2014-79  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.092 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** SAPORE S.A. e FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL e SAPORE S.A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO ANTECIPADOS. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 99. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º, DO CTN.

A retenção de tributo sujeito a lançamento por homologação, seja ele imposto ou contribuição, pode ser reconhecida como pagamento antecipado, e, portanto, havendo (i) previsão para o pagamento antecipado; (ii) ocorrência de pagamento antecipado; (iii) ausência de dolo, fraude ou simulação; e (iv) decurso de 05 (cinco) anos do evento jurídico tributário sem que haja qualquer notificação por parte do Fisco, esse encontra-se decaído de seu direito de lançar de ofício.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 104. INAPLICABILIDADE AO PRESENTE CASO.

Quando resta afastada a possibilidade da cobrança da estimativa, inexistente base de cálculo para fins de incidência da multa isolada, não podendo ser exigida nesta situação. Logo, não há que se falar em contagem de prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por **maioria** de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado quanto a multa isolada. Os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Gustavo Guimarães da Fonseca, votaram pelas conclusões quanto a multa isolada, pois entendiam por dar provimento ao recurso, no mérito quanto a glosa da amortização de ágio.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Para a devida síntese da autuação, transcrevo inicialmente trecho do relatório da DRJ-CTA:

*“Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e de multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada, relativos ao ano calendário de 2008.*

*2. O auto de infração de IRPJ (fls. 849/856) exige o recolhimento de R\$ 2.531.301,42 de imposto, R\$ 3.661.162,68 de multa de lançamento de ofício, e R\$ 1.265.650,7 de multa isolada. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 868/890:*

*Ajustes do lucro líquido do exercício. Adições não computadas na apuração do lucro real: no período de 12/2008. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247 e 249 do RIR/1999. Multa de 75%;*

*Imposto de renda pessoa jurídica. Insuficiência de recolhimento: no período de 12/2008. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 247 e 841 inciso IV do RIR/1999. Multa de 150%;*

*Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada: no período de 12/2008. Enquadramento legal no art. 44 inciso II “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 222 e 843 do RIR/1999.*

*3. O auto de infração de CSLL (fls. 857/867) exige o recolhimento de R\$ 65.178,94 de imposto, R\$ 48.884,21 de multa de lançamento de ofício, e R\$ 466.537,98 de multa isolada. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 868/890:*

*Custos/Despesas Operacionais/Encargos não dedutíveis: no período de 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Multa de 75%;*

*Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL ou do adicional. Falta/Insuficiência de recolhimento da CSLL: no período de 12/2008. Enquadramento legal no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Multa de 150%;*

*Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada: no período de 12/2008. Enquadramento legal no art. 44 inciso II “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*4. Cientificado dos autos de infração do IRPJ e da CSLL na data de 24/11/2014, conforme fls. 891/894, tempestivamente, em 22/12/2014, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 899/929, acompanhada dos documentos de fls. 930/997(...)*

Cientificado do auto de infração do IRPJ e da CSLL na data de 24/11/2014, conforme fls. 891/894, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 899/929, acompanhada dos documentos de fls. 930/997. A 2ª Turma da DRJ/CTA, por meio do Acórdão 06-53.108, julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício da infração “insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL”, mantendo o restante da autuação. O r. Acórdão ficou ementado da seguinte forma:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.*

*Indefere-se pedido de apresentação de prova documental, por ter o contribuinte precluído de seu direito de apresentá-las, não sendo caso das exceções legalmente previstas.*

*INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.*

*De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, sem previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2008*

*DECADÊNCIA. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. RETENÇÃO DE IRPJ OU CSLL. NÃO EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*A retenção de IRPJ ou CSLL por terceiro não se equipara a pagamento antecipado, em cuja ausência o prazo decadencial*

*conta-se partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA QUALIFICADA. DÉBITO INFORMADO EM DIPJ E NÃO DECLARADO EM DCTF. AUSÊNCIA DE DOLO DE IMPEDIR OU RETARDAR O CONHECIMENTO DO FATO GERADOR.*

*No lançamento feito com base em débitos informados na DIPJ, não declarados em DCTF, não incide a multa qualificada, a qual exige a presença de ação dolosa visando ao impedimento ou retardo do conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador.*

*JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96.*

*A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*ÁGIO. COMPROVAÇÃO DO VALOR DE MERCADO OU EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. DOCUMENTO CONTEMPORÂNEO À AQUISIÇÃO. A lei exige que o lançamento do ágio com base no valor de mercado ou na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração, comprovação esta que, ainda que possa ser feita por documento diverso do laudo, deve ser contemporâneo à aquisição do investimento.*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.*

*MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE. Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.*

*CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Da Decisão de 1ª instância a DRJ-CTA recorreu de ofício, bem como o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1043/1073). Em síntese o contribuinte alegou em seu recurso voluntário o seguinte:

1. **Da Decadência:** Na preliminar, o contribuinte alega que, embora a 1ª instância administrativa tenha acertado em extinguir a multa de ofício relativa à insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, a tentativa de sustentar o lançamento através da desqualificação dos pagamentos antecipados ocorridos e consequente aplicação do art. 173, I, do CTN não deve prosperar. Isto porque, o dispositivo aplicável é o art. 150, § 4º do CTN, uma vez que houve a comprovação da existência de pagamento antecipado do IRPJ e da CSLL da competência de Dezembro/2008 através de retenção na fonte, configurando, assim, a antecipação do pagamento, através da Declaração de Impostos Retidos na Fonte – DIRF (fls. 541/547) e da DIPJ (fls. 480/539), bem como do próprio Termo de Verificação Fiscal.

Afirma que não há como subtrair das retenções na fonte o caráter de pagamento antecipado que lhes é preponderante. Neste sentido traz Acórdãos da CSRF, onde há o entendimento de que o Imposto de Renda Retido na Fonte caracteriza antecipação de pagamento do imposto.

Finaliza o tópico expondo que entre a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL em cobrança (31/12/2008) e a notificação da Recorrente acerca da lavratura do Auto de Infração constante dos presentes autos (24/11/2014), transcorreu prazo superior a cinco anos, restando evidente a ocorrência da decadência, nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN.

2. **Da Glosa De Amortização De Ágio Apurado:** Adentrando o mérito, o contribuinte afirma que procedeu em conformidade com os ditames legais, isto é, avaliou o patrimônio líquido da sociedade adquirida, desdobrou o custo de aquisição e adotou como fundamento econômico uma das hipóteses contida no §2º acima transcrito, qual seja, a expectativa de rentabilidade futura, conforme laudo de avaliação emitido e reconhecido pela fiscalização.

Aduz que a legislação de regência apenas determina a comprovação do valor do ágio baseada em demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração, não se exigindo a existência de laudo específico. Outrossim, sustenta que ainda que o Laudo de Avaliação NUTRISSELF tenha sido elaborado após sua aquisição pela Recorrente, num desdobramento lógico, ele espelha, fidedignamente, todas as informações fiscais, societárias e contábeis constantes de toda a documentação contemporânea à aquisição acostadas aos autos.

3. **Impossibilidade De Concomitância Entre A Multa Isolada E Multa De Ofício:** Neste tópico afirma que a multa de ofício e a multa isolada têm origem na mesma acusação, qual seja, renda não

tributada, e foram apuradas sobre a mesma base de cálculo (IRPJ/CSLL que teria deixado de recolher), restando evidente que a recorrente foi penalizada duas vezes em virtude de uma mesma infração, o que não merece prosperar, tanto pela jurisprudência do CARF, quanto em prestígio do princípio da consunção, segundo o qual aquela penalidade mais gravosa absorve aquela de menor gravidade, entendimento consolidado pelo STJ.

4. **Manutenção Do Afastamento Da Multa Qualificada:** Aqui o interessado reitera os termos acolhidos pela DRJ-CTA para afastar a multa qualificada.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1081/1099) aduzindo o seguinte:

- a) **Da Decadência:** Afirma que a pretensão do contribuinte não pode prosperar pois houve dolo do contribuinte, no caso concreto, com a finalidade de evitar que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da existência dos tributos apurados pela recorrente, evitando, assim, sua cobrança; bem como porque não houve pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, fato indispensável à atração da regra especial do art. 150, § 4º do CTN;
- b) **Da Glosa de Amortização de Ágio:** Neste ponto, a PGFN AFIRMA que o recorrente equivocou-se quando diz que cabe ao contribuinte escolher o fundamento econômico que melhor se amolde à operação pretendida, posto que o fundamento não é uma simples escolha do contribuinte, e sim uma questão de fato, devendo a demonstração retratar a realidade dos fatos ocorridos.

Atenta para o ponto que, muito embora o ágio tenha surgido de uma operação que ocorreu em 2004, o laudo que supostamente atesta o seu fundamento econômico na rentabilidade futura data de 2007. Sustenta que a necessidade de anterioridade do laudo econômico é uma decorrência lógica da lei, que fixa claramente o momento em que se deve desdobrar o custo de aquisição em valor do patrimônio líquido e em ágio ou deságio, ou seja, o momento da aquisição da participação.

- c) **Da Aplicação Da Multa De Ofício Em Concomitância Com A Multa Isolada:** Neste ponto, defende que a multa de ofício e a multa isolada não decorrem da mesma infração; não incidem sobre a mesma base de cálculo; uma decorre da falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e a outra decorre do descumprimento do regime de estimativa. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem. Colaciona algumas jurisprudências do CARF a esse respeito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

De acordo com o Despacho de fl 1079, o Recurso Voluntário foi tempestivamente protocolizado pelo interessado. Portanto, dele conheço.

## RECURSO DE OFÍCIO

Com relação à ausência de dolo, fraude ou omissão, deve-se esclarecer que a autoridade fiscal aplicou a multa de ofício de 75% para a falta de adição da amortização do ágio, e multa qualificada de 150% para a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL.

A multa qualificada encontra previsão no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, combinada com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que descreve as condutas dolosas. Logo, o dolo presente constatado pela autuação aqui julgada residiria, unicamente, na insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL.

No entanto, da análise dos fatos explanados pela autoridade fiscal a DRJ-CTA entendeu não estarem presentes a figura da sonegação, fraude ou conluio. Vejamos:

*“40. Em relação à multa qualificada, considero que os fatos explanados não caracterizam a figura da sonegação, fraude ou conluio. Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima, o legislador exige a figura do dolo específico; no caso, a ação dolosa deve visar ao impedimento ou retardo do conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador. No caso, a infração que foi objeto da qualificação da multa foi apurada com base na DIPJ/2009, ou seja, a partir de dados que o próprio contribuinte informou ao fisco. Ora, não é possível sustentar que o sujeito passivo pretendeu esconder do fisco a ocorrência do fato gerador, quando ele próprio informa-o de todos os dados desse fato gerador. Não há como esconder e ao mesmo tempo informar, já que essas duas condutas são mutuamente excludentes. Quem quer esconder não informa, e só informa quem não quer esconder.*

*41. No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização esforça-se em demonstrar que houve prática reiterada do contribuinte de não declarar débitos em DCTF. Para tanto, citou o processo nº 10882.001072/2010-20, em que a empresa foi autuada por falta de declaração, em DCTF, de débitos de IRPJ e CSLL devido ao final do período 2007, bem como de estimativas desses tributos, de alguns meses daquele ano. Citou também o processo nº 10882.002339/2007-09, de auto de infração de CSLL por falta de declaração em DCTF da contribuição devida e estimativas, do ano calendário 2002. Argumenta o auditor fiscal que o contribuinte utilizou o mesmo modus operandi, consistente em deixar de declarar débitos em DCTF apurados na DIPJ.*

*42. É certo que houve prática reiterada de deixar de declarar débitos em DCTF. É certo também que a prática reiterada afasta a possibilidade de erro acidental, o qual, por sua vez, é incompatível com a figura do dolo. Assim, o auditor fiscal desenvolveu o raciocínio de que, como houve*

*prática reiterada, não poderia o contribuinte alegar mero erro, caracterizando portanto o dolo. Ocorre, contudo, que o dolo do contribuinte foi de deixar de declarar débitos ao fisco, conduta esta que não se confunde com o dolo de impedir ou retardar o conhecimento, pelo fisco, da ocorrência do fato gerador. Uma coisa é deixar de pagar ou declarar débitos; outra coisa é impedir que o fisco tenha conhecimento do fato gerador. A multa qualificada se aplica somente se a segunda hipótese se concretiza, o que não foi o caso dos autos.” (fl. 24 do Acórdão de Impugnação)*

O excerto do Acórdão acima destacado não carece de qualquer reparo. Pelo contrário. O raciocínio utilizado, além de didático, é enfático e não deixa dúvidas com relação à ausência de dolo na conduta da recorrente.

Isto porque, conforme o excerto, não é razoável admitir-se que o contribuinte tenha agido com o dolo de *evitar o conhecimento da existência dos tributos apurados pela recorrente por parte da autoridade fiscal*, como sugere a Procuradoria (fl. 18 das Contrarrazões da Procuradoria), quando sabe-se que o mesmo informou o Fisco, por meio de DIPJ, da ocorrência dos fatos geradores em análise.

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ, apesar de não constituir crédito tributário, é um instrumento apto a informar ao Fisco de possíveis fatos geradores de obrigação tributária. Logo, se o dolo da empresa era o de impedir o conhecimento da existência desses fatos geradores, por óbvio que este não informaria ao Fisco, em DIPJ, a ocorrência dos mesmos.

Isso, a meu ver, é suficiente para caracterizar a ausência do dolo de fraude, sonegação e conluio na conduta do contribuinte. Nesse ponto, concordo com a Decisão da DRJ-CTA.

Assim, NEGÓ provimento ao Recurso de Ofício.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

Enfrentada a questão da existência de dolo ou fraude quando da análise do recurso de ofício, passo a enfrentar a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

Analisando a questão da decadência do direito de constituir o crédito tributário, a DRJ inicialmente concorda que, para a aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º, devem estar presentes dois requisitos, quais sejam: (i) a ausência de dolo, fraude ou simulação e (ii) a existência de pagamento.

O Acórdão da DRJ passou a tratar do segundo requisito para aplicação do art. 150, § 4º do CTN, que motivou a rejeição da preliminar de decadência pelo órgão julgador de piso, ou seja, a existência de pagamento. A esse respeito a DRJ-CTA consignou:

*“11. Ao final do período 2008, o contribuinte apurou IRPJ e CSLL a pagar, em valor coincidente com as respectivas estimativas do mês de dezembro, conforme DIPJ/2009, às fls. 13, 14, 18 e 20. A fiscalização constatou que, apesar de ter apurado tais débitos, o contribuinte não declarou-os em DCTF (fls. 825/843), nem foram recolhidos, motivo pelo*

*qual foram exigidos de ofício. Na peça de defesa, a interessada não nega a ausência dos pagamentos, mas alega que houve retenção de IRPJ e de CSLL na fonte, o que equivaleria à antecipação de pagamento do imposto, suficiente para a incidência da regra do art 150 § 4º do CTN.*

*12. Uma leitura atenta dos dispositivos leva à rejeição do pleito:*

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 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.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*13. O caput do art. 150, que define o que seja lançamento por homologação, fala em dever de antecipar o pagamento, pelo “sujeito passivo”. O parágrafo primeiro determina que o crédito tributário é extinto (sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento) pelo pagamento antecipado por parte do “obrigado”. Os parágrafos segundo e terceiro dispõem sobre os efeitos de atos anteriores à homologação, os quais não influem sobre a obrigação tributária, embora devam ser considerados na apuração final, atos estes praticados pelo “sujeito passivo ou por terceiro”.*

14. O intuito do legislador é claro. Ele separa nitidamente determinados atos praticados somente pelo sujeito passivo dos que podem ser praticados tanto pelo sujeito passivo quanto por terceiros. No caso do ato do pagamento antecipado (parágrafo primeiro), somente há extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação, quando o autor for o sujeito passivo. O ato da retenção, de IRPJ ou de CSLL, enquadra-se nos parágrafos segundo e terceiro, os quais podem ser de autoria do sujeito passivo ou de terceiro. Isto é, a retenção de imposto ou contribuição será levada em conta na apuração do saldo porventura devido mas não influem sobre a obrigação tributária, no sentido de extingui-la. **Em suma, a retenção do imposto/contribuição não se equipara ao pagamento antecipado, para efeito de extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento. A diferença essencial, para fins do deslinde do presente litígio, é que o pagamento antecipado somente pode ser feito pelo sujeito passivo, o que exclui terceiros.**

(...)

16. **Concluindo, como não houve pagamento, incide a regra geral do art. 173 do CTN.** Como o fato gerador do IRPJ e da CSLL é 31/12/2008, o lançamento somente poderia ter sido efetuado a partir do ano 2009, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2010, sendo este o termo inicial da decadência. Assim, o direito de constituir o crédito tributário encerrou em 31/12/2014. Como a ciência dos autos de infração deu-se em 24/11/2014 (fls. 891/894), não houve decadência. Superada a questão prejudicial, passo ao exame do mérito propriamente dito.” (fls. 13 e 14 do Acórdão de Impugnação) **(grifos adotados)**

Como visto, a preliminar de decadência foi rejeitada pelo órgão julgador de piso em razão da ausência de um de seus requisitos, qual seja, a existência de pagamento. Isto porque a DRJ-CTA entendeu que a retenção de tributo não se equipara ao pagamento antecipado para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN uma vez que, para a atração desse dispositivo, só se pode considerar pagamento, aquele feito pelo sujeito passivo, o que exclui a retenção feita por terceiros.

Com devido respeito ao entendimento constante do Acórdão recorrido, entendo que a autuação não merece prosperar.

O cerne da controvérsia repousa no seguinte questionamento: a retenção de imposto/contribuição se equipara ao pagamento antecipado para efeito de extinguir o crédito tributário?

A esse respeito, inclusive, este Conselho já reconheceu que a retenção de tributo feita pelo responsável caracteriza pagamento antecipado, a teor do que dispõe a Súmula nº 99 do CARF. Vejamos:

**“Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato

*gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”*

Embora a Súmula transcrita disponha sobre as contribuições previdenciárias, o mesmo argumento deve ser compreendido também em relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que nos dois casos há previsão legal para pagamento antecipado.

Inclusive, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante despacho datado de 18/08/2008 reconheceu expressamente que, na existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, a regra para contagem do prazo decadencial a ser adotada deve ser a do art. 150, §4º do CTN. Vejamos:

*“(…) 40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.” (...)*

Da doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi (Decadência e Prescrição no Direito Tributário, São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 168), é possível extrair-se que a regra decadencial do direito do Fisco em constituir créditos dos tributos sujeitos à homologação pressupõe: (i) *previsão* legislativa de pagamento antecipado; (ii) *ocorrência* do pagamento antecipado; (iii) *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação; e (iv) *não ocorrência* de notificação por parte do Fisco dentro do prazo constante no § 4º, do art. 150, CTN.

O autor ainda afirma que, presentes todos os requisitos dispostos no parágrafo acima, ao fim do período previsto na primeira parte do § 4º, do art. 150 do CTN, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

Este foi o entendimento adotado no Acórdão do REsp 973.733 – SC, proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, que teve por objeto de mérito questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco, o Relator, Min. Luiz Fux, na fundamentação do referido Acórdão, destaca que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação quando ocorre pagamento antecipado, mesmo que seja inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tendo sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, conforme a doutrina acima mencionada, o crédito tributário obedece à primeira parte do § 4º do artigo 150 do CTN. Vejamos:

*“Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à*

*regra prevista na primeira parte do §4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: “Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício” (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).” (REsp 973.733 – SC, Rel.: Min. Luiz Fux, DJ: 18/09/2009)*

Neste sentido, colhe-se jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

*DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. IRRF. PIS COFINS. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.*

*Havendo pagamento antecipado do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) é a data da ocorrência da obrigação e no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ocorre no último dia do trimestre, no caso de lançamento trimestral, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, no caso de levantamento anual. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.*

*Recurso Especial do Procurador Negado na Parte Conhecida. (Acórdão CSRF nº 9101-001.585)*

Sendo assim, aplicando a inteligência da Súmula nº 99 do CARF, juntamente com o REsp 973.733 – SC, temos que a retenção de tributo sujeito a lançamento por homologação, seja ele imposto ou contribuição, pode ser reconhecida como pagamento antecipado, e, portanto, havendo (i) previsão para o pagamento antecipado; (ii) ocorrência de pagamento antecipado; (iii) ausência de dolo, fraude ou simulação; e (iv) decurso de 05 (cinco) anos do evento jurídico tributário sem que houvesse qualquer notificação por parte do Fisco, este encontra-se decaído de seu direito de lançar de ofício.

Logo:

- (i) In casu, o fato gerador do IRPJ e da CSLL verificou-se em 31/12/2008.

- (ii) O pagamento antecipado resta comprovado através da Declaração de Impostos Retidos na Fonte – DIRF (fls. 541/547) e DIPJ/2009 de fls. 480 a 539.
- (iii) Conforme decidido pela DRJ, e aqui ratificado, não houve dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.
- (iv) Por fim, entre a data do fato gerador da obrigação tributária (31/12/2008) e a data da ciência dos autos de infração é 24/11/2014 (fls. 891/894), decorreram mais de 05 (cinco) anos.

Por conseguinte, na data da ciência da autuação, já havia ocorrido a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Em relação ao prazo decadencial da multa isolada, reza a súmula 104 do CARF o seguinte, *litteris*:

***Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submetesse ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.***

No caso em tela, entendo que referida súmula não pode ser aplicada ao presente caso, haja vista que no instante que afasto a possibilidade da cobrança da estimativa, inexistente base de cálculo para fins de incidência da multa isolada, não podendo ser exigida nesta situação. Logo, não há que se falar em contagem de prazo decadencial.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, NEGO provimento ao Recurso de Ofício e DOU provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa