



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.009443/2003-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.947 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RODOLFO VALENTÍN

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, §4º, ambos do CTN. Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À JURÍDICA. RECOLHIMENTOS DE IMPOSTO DE RENDA A TÍTULO DE PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PARA CONTAGEM DECADENCIAL DE IRPJ. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PARA CSLL, PIS E COFINS.

Tendo a pessoa física sido equiparada a pessoa jurídica em lançamentos de ofício, eventuais recolhimentos de imposto de renda pessoa física devem ser considerados como pagamentos de imposto de renda, art. 43 do CTN, para todos os efeitos. Assim sendo, na contagem do prazo decadencial de lançamento de ofício de imposto de renda de pessoa jurídica, os pagamentos efetuados a título de pessoa física posteriormente equiparada a pessoa jurídica mostram-se eficazes para atrair a contagem do prazo decadencial para a regra contida no art. 150, §4º, do CTN. Por sua vez, para os lançamentos de ofício de CSLL, PIS e Cofins, decorrentes da equiparação da pessoa física em pessoa

jurídica, que passa a se submeter às normas gerais aplicáveis às pessoas jurídicas, na medida em que não há que se falar em pagamento ou declaração com confissão de dívida das contribuições de seguridade social, aplica-se a contagem prevista no art. 173, inciso I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência quanto à CSLL, ao PIS e à Cofins, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner (relatora) e Edeli Pereira Bessa, que lhe deram provimento integral, e os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintela, que lhe negaram provimento. A conselheira Edeli Pereira Bessa acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes Moura.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Siamantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado), Caio César Nader Quintela e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (PGFN), em face do **acórdão n.º 101-96.438**, de 08/11/2007, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA - Não há que se cogitar de nulidade quando a autoridade julgadora indefere pedido de diligência ou perícia por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

CERCEAMENTO DE DEFESA - PROCEDIMENTO FISCAL - Não há que se falar em afronta à legalidade do ato administrativo, nem em cerceamento do direito de defesa, quando a motivação do lançamento encontra-se devidamente consignada, tendo sido os fatos corretamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - IRPJ - CSLL - PIS - COFINS - Por se tratarem de tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITA - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Os valores creditados em conta-corrente, em relação aos quais o sujeito passivo não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, evidenciam omissão de receita, que servirá de base para o arbitramento do lucro, quando o contribuinte não possuir os livros e documentos de sua escrituração.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - PIS - COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, quanto à mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo contribuinte. **Por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores até novembro de 1998**, suscitada pelo relator, vencido o Conselheiro Antonio José Praga de Souza que não acolhia e apresentou declaração de voto. No mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (grifou-se)

Os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 1998, foram lavrados em face de o contribuinte, pessoa física, ter sido equiparado a pessoa jurídica (constatação da atividade de comerciante), seguindo-se o arbitramento do lucro com base nos depósitos bancários cuja origem não fora comprovada.

Ao apreciar a impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu nos termos da ementa abaixo (fls. 333 do Vol. 02):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em afronta à legalidade do ato administrativo, nem em cerceamento do direito de defesa, quando a motivação do lançamento encontra-se devidamente consignada, tendo sido os fatos corretamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA NOS AUTOS DE REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

A ausência nos autos das Requisições de Movimentação Financeira e dos relatórios circunstanciados acerca da motivação de sua expedição não compromete a validade da prova por tal meio obtida, quando é possível aferir, a partir das intimações e dos demais elementos constantes dos autos, a regularidade do procedimento adotado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, COFINS E PIS.

Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado **parcial provimento**, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada, a PGFN, com fulcro no inciso I do art. 7º do então Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147, de 25/06/2007 (**decisão não unânime**), interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega **contrariedade à lei** em relação à seguinte matéria: **termo inicial do prazo decadencial quinquenal para lançar tributos sujeitos ao lançamento por homologação**.

Em síntese, a recorrente alega que:

- o tributo sujeito a “lançamento por homologação”, em que o contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos, o termo inicial do prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), e não o prazo do art. 150, §4º (época do fato gerador);

- a entrega da Declaração de Ajuste não pode ser considerada medida preparatória indispensável ao lançamento, não tendo o condão de antecipar o prazo decadencial de a Fazenda constituir o crédito tributário, a teor do que dispõe o parágrafo único do art. 173 do CTN;

- referido entendimento encontra respaldo de forma reiterada em julgados exarados por este Conselho e pelo Poder Judiciário;

- dessa forma, não estaria extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998, eis que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seria 1º de janeiro de 1999, a teor do que dispõe o art. 173, I, CTN. Findando, assim, o referido prazo, em 31 de dezembro de 2003, para efetuar o referido lançamento, que ocorreu em 11 de dezembro de 2003.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para afastar “*a decadência no caso em exame, uma vez que efetuado o lançamento dentro do prazo legalmente fixado (art. 173, I, do CTN)*”.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade.

O contribuinte, recorrido, foi cientificado do acórdão e do recurso especial interposto (fl. 440 do Vol. 02), porém não apresentou contrarrazões ao recurso fazendário nem próprio recurso especial contra a parte que lhe foi desfavorável na decisão *a quo*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Como relatado, trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional fundado na alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova, previsto no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, que assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I -decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

[...]

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O recurso especial fazendário foi admitido por despacho de admissibilidade (fls.430-431 do vol. 2), que consignou que “o Recurso é tempestivo, a decisão foi não unânime e a sessão de julgamento é anterior a 30/06/2009”.

O acórdão recorrido, prolatado em **8/11/2007**, só foi cientificado ao contribuinte em 05/03/2010, já na vigência do antigo RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, que ainda admitia, através de sua regra de transição (art. 4º) o recurso especial **por contrariedade à lei** ou a evidência da prova, referente **a acórdão prolatado em sessão de julgamento ocorrida até 30/06/2009**, como é o caso.

Ademais, a regra de transição, prevista no anterior Regimento Interno do CARF – RICARF/2009, foi mantida pela Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprovou o atual RICARF/2015, assim estabelecendo:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43e 44 daquele Regimento.

Cabe referir que a questão da admissibilidade dessa modalidade recursal é a mesma que permeia a admissibilidade do Recurso Extraordinário previsto na alínea "a", do inciso III, do artigo 102, da Constituição da República, bem como a admissibilidade do Recurso Especial fundado na alínea "a", do inciso III, do artigo 105 da Carta Magna.

Como é cediço, os parâmetros norteadores da distinção entre o juízo de mérito e o juízo precário de prelibação de referidos recursos estão assentados na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 298.694 (DJ de 23/04/2004), que tem a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra ‘a’: alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, ‘a’, se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, ‘a’ - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário. (grifou-se)

Assim, à luz da orientação do citado precedente judicial, pode-se aferir que o recurso ora apreciado é de cognição ampla, sendo seus pressupostos processuais:

- a) a falta de unanimidade da decisão recorrida; e
- b) a simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

Como se vê, os pressupostos de admissibilidade no caso do recurso especial interposto por contrariedade à lei ou à evidência de prova não devem ultrapassar os limites formais de sua verificação, como foi feito no caso dos autos.

Nesses termos, conclui-se que o apelo fazendário deve ser admitido, uma vez que o colegiado *a quo* proferiu decisão **não unânime** sobre as questões suscitadas pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, onde aponta que, ao decidir o recurso voluntário, aquele colegiado contrariou a legislação tributária e/ou as provas constantes dos autos.

No caso, não há dúvida acerca da manifestação não-unânime em favor da exoneração dos créditos tributários vinculados à matéria questionada pelo recorrente, bem assim logrou êxito também na demonstração, **em tese** - conforme deixou claro o despacho de admissibilidade - a contrariedade ao art. 173, I do CTN, para efeito de definição do termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Assim, presentes os pressupostos recursais, conheço do recurso especial interposto pela PGFN.

Mérito

A matéria do recurso especial em análise diz respeito ao *termo inicial do prazo decadencial quinzenal para lançar tributos sujeitos ao lançamento por homologação*.

A autuação compreende períodos referentes a todos os períodos do ano-calendário de 1998 [trimestrais (IRPJ e CSLL) e mensais (PIS e Cofins)], tendo o lançamento ocorrido em 11/12/2003 (fl. 52 do Vol. 01).

O acórdão recorrido reconheceu a decadência do IRPJ/CSLL para os 3(três) primeiros trimestres de 1998, bem assim para os fatos geradores mensais anteriores a dezembro de 1998, no que toca ao PIS e a Cofins, aplicando-se-lhes o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, sem cogitar de haver pagamentos ou não. O fundamentos abaixo transcritos assim o demonstram:

DECADÊNCIA

Apesar de não ter sido argüido pelo recorrente, há nos autos um aspecto que deve ser examinado por este Colegiado, no que se refere ao prazo decadencial de uma parcela do lançamento, fato esse não observado pela autoridade fiscal e que por dever de ofício, coloco a apreciação dos meus pares.

Com efeito, a lavratura do auto de infração deu-se em 11 de dezembro de 2003 (fls. 52), enquanto que a exigência fiscal abrangeu todos os trimestres do ano-calendário de 1998.

Esta Câmara já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

[...]

Deve-se ressaltar que a jurisprudência deste Colegiado é pacífica no sentido de que a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN pressupõe o lançamento por homologação. Assim, tal qual o IRPJ, o lançamento da CSLL é por homologação e tem prazo decadencial de cinco anos.

Conclui-se, portanto, que já extinguiu o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL em relação aos três primeiros trimestres de 1998, e também quanto aos autos de infração de PIS e COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1998.

Destaca-se, de início, que o Superior Tribunal de Justiça – STJ apreciou a matéria correspondente ao começo da contagem do prazo de extinção do direito potestativo da Administração Tributária para constituir, mediante lançamento, créditos tributários referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, como se pode ver na ementa no acórdão do REsp n.º 973.733:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS 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). (STJ REsp: 973733 SC 2007/01769940, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 12/08/2009, S1 PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 18/09/2009) DF CARF MF Fl. 1668

À luz do entendimento do STJ manifestado nesse julgamento, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário 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.

Este colegiado encontra-se obrigado à observância da interpretação da lei proferida pelo Poder Judiciário, nos casos de julgamentos submetidos à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543C do Código de Processo Civil de 1973, conforme estabelece o art. 63, §2º, do Anexo II do RICARF.

Os tributos objeto de autuação nestes autos estão todos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150, *caput*, do CTN. Assim, compete ao julgador estabelecer, no caso concreto e consoante a definição do STJ, se o crédito tributário lançado estaria sujeitos ao prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 ou no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

No caso de que se cuida, não houve constatação de dolo, fraude ou simulação. Da mesma forma, em análise detida dos autos, constata-se que **não há notícia da ocorrência de pagamentos antecipados**.

Como se relatou, tratou-se de contribuinte, pessoa física, ter sido equiparado a pessoa jurídica (constatação da atividade de comerciante), sendo o lucro arbitrado por completa falta de escrituração contábil.

Ademais, a única declaração apresentada nos autos é da pessoa física, sem inclusive ter apresentado imposto a recolher. Também não apresentou contrarrazões para infirmar a tese levantada pela PFN em que se afirma a ausência de pagamentos.

Diante de tantos indícios em contrário, não cabe a este órgão julgador avançar mais em pesquisas, restando apenas constatar a efetiva falta de cumprimento dos pressupostos vinculantes do STJ que deslocariam a tese do início do prazo decadencial para o dia seguinte ao período de apuração (fato gerador).

No caso dos autos, aplica-se a tese do art. 173, inciso I do CTN, em que o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em **11/12/2003**, não há que se falar em decadência para efeito de constituição do crédito tributário em relação aos 3(três) primeiros trimestres de 1998, quanto ao IRPJ e à CSLL, tampouco para os períodos de apuração

até novembro de 1998, quanto ao PIS e à COFINS, eis que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seria o dia 1º de janeiro de 1999, a teor do que dispõe o art. 173, I, CTN, seja para os fatos geradores mensais - até novembro (PIS e COFINS) ou trimestrais - até o terceiro trimestre (IRPJ/CSLL) findando, assim, o referido prazo em 31 de dezembro de 2003 para que o Fisco pudesse efetuar os referidos lançamentos.

Por fim, cumpre observar que, como o reconhecimento da decadência pelo acórdão recorrido foi parcial, todas as demais matérias já foram apreciadas naquela oportunidade, inexistindo a necessidade de retorno dos autos ao colegiado *a quo*.

Conclusão

Diante disso, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, redator designado.

Não obstante o substancial voto da i. Relatora, o presente voto abre divergência, em relação à decadência.

A princípio, cumpre delimitar a devolução do litígio ao presente Colegiado.

A respeito da decisão recorrida, esclareceu a relatora:

A autuação compreende períodos referentes a todos os períodos do ano-calendário de 1998 [trimestrais (IRPJ e CSLL) e mensais (PIS e Cofins)], tendo o lançamento ocorrido em 11/12/2003 (fl. 52 do Vol. 01).

O acórdão recorrido reconheceu a decadência do IRPJ/CSLL para os 3(três) primeiros trimestres de 1998, bem assim para os fatos geradores mensais anteriores a dezembro de 1998, no que toca ao PIS e a Cofins, aplicando-se-lhes o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, sem cogitar de haver pagamentos ou não. O fundamentos abaixo transcritos assim o demonstram:

Tendo em vista que a Contribuinte não interpôs recurso especial, encontra-se preclusa apreciação sobre decadência para o IRPJ e CSLL relativos ao quarto trimestre de 2003 (31/12/2003), assim como em relação à Cofins e PIS do mês de dezembro de 2003, sendo matéria com trânsito em julgado administrativamente.

Ou seja, resta devolvida, ao presente Colegiado, apreciação da decadência (i) do IRPJ e CSLL para o primeiro, segundo e terceiro trimestre de 2003, e (ii) da Cofins e PIS para os meses de janeiro a novembro de 2003.

Passo ao exame.

Cumpra esclarecer que, a respeito da decadência, dois aspectos devem ser considerados. Primeiro, o regime de tributação a que se encontra submetido o contribuinte, para que se possa estabelecer com clareza o termo inicial de contagem. Segundo, qual a regra do CTN aplicável ao caso concreto: (1) do art. 150, § 4º, ou (2) do art. 173, inciso I.

Para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (caso concreto), há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

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 E-REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(grifei)

Ou seja, são **dois** elementos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso positivo, desloca-se a contagem para o prazo decadencial do art. 150, §4º, e, caso negativo, aplica-se a regra geral de contagem da decadência prevista no art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN, consoante Súmula CARF n.º 72 ¹.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo que se caracteriza por declaração que tenha como repercussão a confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Caso se entendesse apenas pela ocorrência de "pagamento espontâneo", tornar-se-ia sem efeito a hipótese "declaração prévia do débito" apresentada na decisão do STJ. Vale dizer que não se trata de qualquer natureza de declaração, mas apenas **aquelas que tem efeito de confissão de dívida**, ou seja, cujos tributos serão objeto de cobrança por parte da Administração Pública, sendo valores cuja discussão escapa da fase do processo de conhecimento (competência do presente Colegiado) e se encontra em fase de execução fiscal. Portanto, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, os débitos confessados em declarações como a DCTF, em compensação tributária (PER/DCOMP que tenha efeito de confissão de dívida) ou parcelamento.

A respeito do caso concreto, trata-se de autuação fiscal no qual a **pessoa física foi equiparada à pessoa jurídica**, com base no art. 127 do RIR/94.

Assim sendo, passou a submeter-se ao regramento geral destinado às pessoas jurídicas, tendo sido lavrados autos de infração de IRPJ (regime de tributação de lucro arbitrado), CSLL, PIS e Cofins, **com ciência dada em 11/12/2003**.

Constatou a autoridade fiscal:

Assim, após análise das informações obtidas, chegamos à convicção de que o contribuinte **Rodolfo Valentin efetuou de fato a exploração habitual e profissional de atividade econômica de natureza comercial, com o fim especulativo de lucro**, enquadrando-se no inciso "b" § 19 do artigo 127, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, aprovado pelo decreto 1.041 de 11/01/1994 (Lei n.º 4.506/64, art. 41, parágrafo 19, alínea "b"), por oportuno citado abaixo: (Grifei)

¹ Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Como se pode observar, apesar de empreender fatos econômicos e jurídicos compreendidos na ficção da pessoa jurídica, o Contribuinte declarou-se como pessoa física, submetida apenas à tributação de imposto de renda. Ou seja, deixou de encaminhar qualquer declaração ou efetuar pagamentos de tributos a título de CSLL, PIS e Cofins.

Ocorre que, tendo em vista a equiparação da pessoa física em pessoa jurídica em procedimento fiscal legítimo, passou a submeter-se à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e às consequências jurídico-tributáveis aplicáveis, inclusive no que concerne à contagem do prazo decadencial.

Em relação à **CSLL, PIS e Cofins**, na medida em que não há pagamento, tampouco declaração, aplica-se a regra decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Analisando-se os fatos geradores mais remotos (31/01/1998 para o PIS e a Cofins, e 31/03/1998, para a CSLL), o termo inicial da contagem do prazo decadencial seria o dia 1º de janeiro de 1999, expirando-se o prazo em **31/12/2003**. Tendo a ciência ocorrido em **11/12/2003, não há que se falar em decadência.**

Contudo, em relação ao IRPJ, o presente voto entende que os pagamentos efetuados de imposto de renda, ainda que na condição de pessoa física, devem ser aproveitados para fins de apuração do imposto de renda a título de pessoa jurídica, para todos os efeitos.

O art. 43 do CTN não estabelece distinções relação à pessoa física ou jurídica, no que concerne ao **aspecto material**, a respeito do imposto sobre a renda:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

E, na declaração de imposto de renda de pessoa física, consta informação sobre antecipações do imposto devido, efetuadas em carne-leão (e-fl. 300).

Sendo pagamentos de imposto sobre a renda, **cabe a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN:**

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.

(...)

§ 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.

Assim, tendo o lançamento sido cientificado ao contribuinte em **11/12/2003**, os **lançamentos de ofício de IRPJ, com fatos geradores 31/03/1998, 30/06/1998 e 30/09/1998, encontram-se fulminados pela decadência**, vez que efetuados em prazo superior a cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador.

Enfim, em sede recursal, o pedido da PGFN foi no sentido de afastar a *decadência no caso em exame, uma vez que efetuado o lançamento dentro do prazo legalmente fixado (art. 173, I, do CTN)*.

No caso, portanto, deve ser dado provimento parcial ao recurso, aplicando-se a contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, **apenas para a CSLL, PIS e Cofins**, afastando-se a decadência. Para o IRPJ, permanece o resultado da decisão recorrida com base na contagem prevista no art. 150, §4º do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso da PGFN para afastar a decadência quanto à CSLL, ao PIS e à Cofins.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura