



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

**Processo n°** 10830.723985/2013-59  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1401-001.443 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2015  
**Matéria** IRPJ. Decadência.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GALVANI INDUSTRIA, COMERCIO E SERVIÇOS S.A.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Em face da decisão contida no REsp nº 973.733-SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. VERIFICAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA.

Em face da decisão contida no REsp nº 973.733-SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, verificada a existência de pagamentos para os correspondentes tributos/períodos, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir da data da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste conduta dolosa, para fins tributários, no fato de a empresa ter deduzido na sua apuração uma parcela que nem chegou a ser glosada pela fiscalização. Igual conclusão deve-se extrair sobre o fato de a empresa ter deduzido uma parcela consubstanciada num auto de infração, cuja ciência foi tomada em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, quando a mesma parcela foi imediatamente adicionada na apuração do resultado tributável.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. INEXISTÊNCIA.

O fato de haver divergência quanto ao correto momento para o reconhecimento da despesa, bem como a eventual discordância sobre o caráter dedutível dessa mesma despesa, não podem, isoladamente, configurar uma conduta dolosa do contribuinte.

## Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

*Documento assinado digitalmente.*

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro I que concluiu pela improcedência total dos lançamentos efetuados. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Campinas-SP, referentes ao IRPJ e à CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2007, totalizaram o valor de R\$ 18.590.537,07. A autuação foi motivada pela não adição de valores ao lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Houve qualificação das multas aplicadas.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/24), em síntese, o seguinte:

A fiscalização intimou o interessado, em 05/02/2013, a esclarecer o seguinte lançamento contábil:

Data	Código conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2007	55010019	Outras despesas operacionais	D	59.966.657,80	00101JE700779710H
31/12/2007	22040010	Outras provisões a pagar	C	47.973.486,24	00101JE700779730 (*)
31/12/2007	21050102	Proc. Federais, Estaduais, Mun.	C	11.993.371,56	00101JE700779750 (*)

(\*) Os 3 históricos se completam com a informação em legenda: (\*) PROCESSO CREDITO TRIBUTÁRIO AUTO DE INFRAÇÃO

A contribuinte respondeu a intimação nos seguintes termos:

"A Contribuinte informa que o lançamento se refere ao Auto de infração correspondente ao Processos Administrativo 10830-720.106/2005-27 (Processos de Compensações de Créditos 10830.003714/2004-92, 10830-720.107/2005-71 e 10830-720.115/2008-18) cujo Termo de verificação Fiscal encerrou definitivamente em 29/10/08."

Ocorre que entre os processos administrativos citados nenhum é de auto de infração. Todos os processos citados são de Compensações de Créditos Tributários. Ficou patente a falta de confiabilidade da informação da contribuinte.

Assim, em razão da resposta insatisfatória, a empresa, em 30/04/2013, foi reintimada a esclarecer o lançamento contábil.

A contribuinte, na data de 07/05/2013, atendeu a intimação e compôs o valor de R\$ 59.966.857,80 – Outras Despesas Operacionais, a seguir reproduzido:

(...)

NOTA: A Multa de Ofício aplicada no Auto de Infração totaliza o Valor total de RS 34.792.286,55 que foi reduzido para 60% em virtude de pagamento na modalidade de Parcelamento Ordinário resultando no valor total de RS 20.875.371,93.

JUROS

R\$ 11.257.656,63

Composição Total:

Principal	23.194.857,70
Multa de ofício	20.875.371,93
Multa de Mora	4.638.971,54
Juros	11.257.656,63
Totais	59.966.857,80

A contabilização como outras despesas operacionais do valor de R\$ 59.996.857,80 levou a uma redução direta do lucro contábil, que, segundo a fiscalização, não foi ajustado com a adição deste montante para apuração do Lucro Real, na DIPJ/2008, impactando na mesma ordem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A fiscalização considera que a maneira correta da contabilização desta provisão referente ao gravame do auto de infração cientificado em 11/01/2008 deveria ter sido contabilizado em 2008 e sempre em contas patrimoniais.

Ainda segundo a fiscalização, foi observado que a empresa, devidamente intimada, conseguiu comprovar que adicionou R\$ 41.946.869,63, como adição na apuração do Lucro Real, como despesas indedutíveis. Assim tal adição deverá ser considerada na glosa a ser feita.

Assim, de ofício foi providenciada glosa da despesa representada pelo valor do lançamento de R\$ 59.966.857,80, reduzido da adição ao lucro real já citada no parágrafo anterior de R\$ 41.946.869,63, totalizando R\$ 18.019.988,17.

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A empresa buscou reduzir seu resultado contábil de 2007, no valor de R\$ 59.966.857,80, e assim diminuir os recolhimentos de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que, em tese, constitui crime contra a ordem tributária definido na Lei 8137/91.

Fato no notório da intenção dolosa do contribuinte é que a ciência do auto de infração constante no processo 10830.000233/2008-59, referente a multa isolada à alíquota de 150%, no valor de R\$ 34.792.286,55, devido a compensações indevidas com créditos de terceiros referentes aos processos de compensação: 10830.003714/2004-92, 10830-720.107/2005-71 e 10830-720.115/2008-18, deu-se em 11/01/2008, portanto de forma alguma poderia impactar o resultado de 2007.

Outro fato que nos levou a concluir pela conduta dolosa da empresa vem das informações prestadas em sua resposta datada de 15/02/2013 indicou como adição no ajuste para chegar ao lucro real o valor de R\$ 59.966.857,80. Porém ocorre que esta informação não consta da DIPJ 2008, e o total das adições na planilha da resposta é de R\$ 114.099.392,40, enquanto que este mesmo total na DIPJ/2008 é de R\$ 57.312.407,44. Buscou tentar ludibriar e embaraçar a fiscalização.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 14/08/2013 (fls. 97/159) requerendo o cancelamento dos autos de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

#### Preliminarmente

. que os débitos de IRPJ e CSLL exigidos pelo presente Auto de Infração estão extintos pela decadência, tendo em vista que estão sujeitos à regra decadencial prevista pelo art. 150, §4º do CTN.

. que, para o caso concreto, tem-se que o fato gerador do IRPJ e CSLL exigidos pelo presente Auto de Infração ocorreu em 31/12/2007.

. que, dessa forma, a decadência atingiu todos os valores de IRPJ e CSLL objeto da autuação, tendo em vista que possuem como fato gerador a data de 31/12/2007 e, assim, a Fiscalização tinha até 31/12/2012 para exigir referidos valores, nos termos do artigo 150, §4º do CTN. Ocorre que a Impugnante apenas foi

intimada da lavratura da presente autuação em 15/07/13, quando expirado o prazo decadencial.

. que, apesar de a Fiscalização não ter mencionado no Termo de Verificação Fiscal - TVF qual teria sido a regra de decadência utilizada para lavratura da presente autuação, é de fácil percepção que a Fiscalização intentou adotar a regra prevista pelo art. 173, inc. I do CTN.

. que para que a aplicação do art. 173, inc. I, se sustente, a Fiscalização tenta fazer crer que a Impugnante teria adotado atitudes dolosas, que também teriam permitido a aplicação da multa de ofício majorada, isto é, multa de 150%, previsto pelo art. 44, inc. I e §1º da Lei nº 9.430/96.

. que em nenhum momento a Impugnante adotou atitudes dolosas.

. que a Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, afirma que a Impugnante teria reduzido o seu lucro de 2007, no valor de R\$ 59.966.857,80, com o objetivo de diminuir o pagamento do IRPJ e a CSLL nesse período. No entanto, essa afirmação não é verdadeira. A própria Fiscalização reconhece que houve a adição de R\$ 41.946.869,63 na apuração do resultado tributável, relativo ao ano de 2007. A glosa efetuada pela Fiscalização no presente caso foi no valor de R\$ 18.019.988,17, o que demonstra que essa afirmação de que a Impugnante tentou reduzir seu lucro em quase R\$ 60 milhões não é verdadeira.

. que, outro fundamento utilizado pela Fiscalização para sustentar que a Impugnante teria adotado atitude dolosa seria o fato de ter tomado ciência do Auto de Infração, que originou a despesa ora glosada, em 11/01/08, fato esse que demonstraria que esses valores jamais poderiam impactar o resultado do exercício de 2007.

. que o valor do auto de infração, do qual a Impugnante tomou ciência em 11/01/08 mencionado no TVF se refere apenas, e tão somente, à multa isolada aplicada pela não homologação dos pedidos de compensação apresentados pela Impugnante. Ocorre que esse montante foi devidamente adicionado pela Impugnante na apuração do resultado tributável, em razão da vedação da dedução das multas por infrações fiscais, prevista no artigo 344 do RIR.

. que o fato da ciência do auto de infração ter ocorrido em 11/01/08, por si só, não demonstra nenhuma atitude dolosa. O que se observa aqui é a existência de divergência quanto ao momento em que se considera correto para o reconhecimento da despesa.

. que a Fiscalização entende que essa despesa apenas poderia ter sido contabilizada após a ciência do auto de infração. Por outro lado, baseado inclusive em parecer de auditoria independente, a Impugnante entende que essa despesa deveria ser contabilizada no ano de 2007, uma vez que o regime da competência e o princípio contábil do conservadorismo (ou da prudência) obrigam a Impugnante a apropriar as suas despesas no momento de sua ocorrência, especialmente nas situações em que se tem certeza da obrigação de pagar e também dos valores envolvidos, como ocorreu no caso presente.

. que, no caso concreto, no ano de 2007, a Impugnante já tinha certeza da obrigação de pagar os tributos, juros e multas ao Fisco, decorrentes da não homologação dos pedidos de compensação apresentados no passado, tendo em vista os seguintes acontecimentos: (i) as alterações realizadas pela Lei nº 9.430/96, em relação especificamente à impossibilidade de compensar créditos de terceiros, além

da posição jurisprudencial sobre o tema, desfavorável aos contribuintes; (ii) despachos decisórios proferidos que não homologaram as compensações realizadas e (iii) início da fiscalização em seu estabelecimento que tinha como objetivo exigir a multa isolada em razão da não homologação das compensações.

. que a própria Fiscalização aceita que os valores relativos ao auto de infração do qual a Impugnante tomou ciência em 11/01/08 afetem o resultado relativo ao exercício do ano de 2007, na medida em que reconhece como correta a adição de R\$ 41.946.869,63, que corresponde ao valor da multa de ofício e principal de IRPJ e CSLL (despesas indedutíveis nos termos da legislação do IRPJ) decorrentes da não homologação das compensações.

. que esses elementos levaram a administração da Impugnante e seus auditores independentes a terem certeza quanto à exigência que acabou sendo materializada em 11/01/08, motivo pelo qual a despesa foi reconhecida já em 31/12/2007.

. que a Impugnante ressalta que realizou pagamento de IRPJ e CSLL no ano de 2007, conforme comprovam a DIPJ e DCTF anexados à presente impugnação, o que também comprova que não há que se falar na aplicação do art. 173, inc. I do CTN no presente caso.

#### No mérito

. que, ao longo do ano de 2004, a Impugnante apresentou pedidos de ressarcimento e formalizou declarações de compensação, para compensar créditos de IPI de terceiros, reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, com débitos de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS, relativos aos meses de junho até novembro de 2004.

. que, em agosto de 2006, a Receita Federal indeferiu os pedidos de ressarcimento e não homologou as declarações de compensação apresentados pela Impugnante, ao fundamento de que o crédito de terceiros seria ilegítimo. Nessa oportunidade, o Fisco passou a exigir os débitos objeto de compensação, além de exigir acréscimos legais de multa de mora de 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430/96, e de juros de mora, em razão do atraso no pagamento dos tributos.

. que, paralelamente, exatamente em razão da não homologação das compensações, a Impugnante foi alvo de fiscalização, por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2005-00220-7-2, para análise do cumprimento das obrigações relacionadas às compensações realizadas, especialmente para analisar a necessidade de aplicação da multa isolada de que trata o artigo 18 da Lei nº 10.833/03.

. que, ao longo dessa fiscalização, que teve início no ano de 2005, o auditor fiscal deixou claro à Impugnante que exigiria a multa de ofício qualificada de 150%, em razão da não homologação das compensações de créditos de terceiros.

. que nesse momento, no final do exercício de 2007, em respeito aos princípios contábeis e em conformidade com a legislação fiscal, a Impugnante registrou em sua contabilidade as despesas relativas ao principal dos débitos compensados, à multa de mora, à multa isolada e aos juros compensatórios.

. que, quando do registro da multa isolada, a Impugnante considerou a redução de 40% concedida aos contribuintes que optam pelo parcelamento de débitos, em 60 (sessenta) parcelas mensais.

. que a despesa apropriada pela Impugnante, em 31/12/2007, totaliza R\$ 59.966.857, 80, dos quais; i) o valor de R\$ 23.194.857, 70 é relativo ao principal dos tributos devidos; (ii) o valor de R\$ 4.638.971,54 é relativo à multa de mora; (iii) o valor de R\$ 20.875.371,93 é relativo à multa isolada, já com o desconto de 40% em razão do parcelamento; e (iv) o valor de R\$ 11.257.656, 63 é relativo a juros compensatórios.

. que, realizado o registro contábil da despesa incorrida, a Impugnante, em atenção à legislação fiscal, realizou a adição no Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR") dos valores indedutíveis para fins fiscais (doc 07).

. que, a Impugnante realizou a adição do total de R\$ 41.946.869,93, correspondente à soma do principal do IRPJ e da CSLL (R\$ 21.071.497,70) e da multa de ofício, já reduzida em razão do parcelamento (R\$ 20.875.371,93), que são despesas indedutíveis para fins fiscais.

. que, em outras palavras, embora tenha registrado na contabilidade, no dia 31/12/2007, a despesa de R\$ 59.966.857,80, reduzindo o resultado contábil do exercício, a Impugnante, ciente de suas obrigações fiscais, bem como da indedutibilidade (i) das multas decorrentes de infrações fiscais e (ii) dos seus débitos de IRPJ e de CSLL, ofereceu à tributação o montante de R\$ 41.946.869,93.

. que, desse modo, para fins fiscais, apenas o valor de R\$ 18.019.988, 17 foi deduzido na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

. que, apesar da correção nos procedimentos adotados pela Impugnante, a Fiscalização, de forma absolutamente equivocada, glosou a despesa de R\$ 18.019.988,17, relativa majoritariamente à multa de mora de 20% (vinte por cento) e aos juros compensatórios.

. que nenhum dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para glosar a despesa e lavrar o auto de infração deve prevalecer, uma vez que: (i) as despesas de multa de mora e de juros compensatórios são dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável; e (ii) a apropriação da despesa no exercício de 2007, no caso concreto, é legítima e, mais do que isso, mandatária, em obediência às normas contábeis.

. que, ciente da indedutibilidade do principal de IRPJ e de CSLL e da multa isolada, a Impugnante adicionou o valor de R\$ 41.946.869,93 na apuração do resultado tributável. O restante do valor (R\$ 18.019.988,17) não foi adicionado porque se trata, majoritariamente, de multa de mora e de juros de mora, dedutíveis na apuração do resultado tributável.

. que a dedutibilidade da multa de mora, de natureza compensatória, é clara na legislação fiscal, conforme se extrai do art. 41, § 5º, da Lei 8.981/1995 (art. 344, § 5º, do RIR/1999), do Parecer Normativo CST nº 61/1979 e do "Pergunta e Respostas", da Secretaria da Receita Federal.

. que os acréscimos moratórios relativos aos juros de mora calculados pela SELIC também são dedutíveis para fins de apuração do resultado tributável, conforme reconhece o Parecer Normativo CST nº 174, de 25/9/1974, o artigo 374 do RIR/1999 e o "Pergunta e Respostas", da Secretaria da Receita Federal.

. que também o PIS e a COFINS são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo, 344, caput do RIR, cuja base legal é o artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

. que, independentemente de seu efetivo pagamento, as despesas (inclusive aquelas relativas a multas de mora e juros moratórios) devem ser contabilizadas quando incorridas, tendo em vista que, nos termos das regras fixadas em lei, já são certas, exigíveis e mensuráveis.

. que, a considerar que a apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL deve seguir as regras contábeis, tais despesas devem ser reconhecidas quando incorridas, de acordo com os princípios da competência e da oportunidade, independentemente do pagamento.

. que, embora não tivesse sido formalmente intimada dos despachos decisórios de não homologação das compensações, a Impugnante, em 31/12/2007, já possuía informações suficientes para considerar os débitos objeto de compensação como efetivas despesas, de acordo com as regras contábeis, pois já era possível verificar a existência e a certeza da obrigação, além de quantificar os valores de multa de mora e de juros de mora, nos termos fixados em lei.

. que, caso ainda se considere que referida despesa apenas poderia ter sido contabilizada no ano de 2008, após a ciência do Auto de Infração e dos despachos decisórios que não homologaram as compensações realizadas, estar-se-ia diante da hipótese de postergação no pagamento do tributo.

. que nos anos de 2007 e 2008 apurou lucro tributável e recolheu pontualmente os tributos devidos.

. que deve ser cancelada a majoração da multa de ofício para 150%, já que não há como afirmar que a Impugnante tenha se utilizado de atitudes dolosas com a intenção deliberada de fraudar o Fisco, mormente quando submeteu toda a operação ao registro competente, tendo sido, inclusive, apresentadas à Fiscalização.

. que não deve prosperar a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 8ª Turma da já mencionada DRJ/Rio de Janeiro I proferiu o Acórdão nº 12-66.414, de 16 de junho de 2014, por meio do qual decidiu pela improcedência total dos lançamentos efetuados.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

IRPJ e CSLL. DECADÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, em havendo pagamento, e não restando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo para constituição do crédito tributário deve ser contado pela regra especial prevista no § 4º, do art. 150, do CTN, e não pela regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

A instância *a quo* exonerou o crédito tributário lançado porque verificou que não haviam sido preenchidos os pré-requisitos que autorizam o deslocamento da regra da decadência do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, não foi comprovado o dolo, fraude ou simulação, nem ficou caracterizada a existência de pagamento. Para melhor compreensão, vale a pena uma pequena incursão no contexto interpretativo que domina essas regras.

O § 4º do artigo 150 do CTN é assim enunciado:

*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. (grifei)*

(...)

*§ 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. (grifei)*

Com efeito, entendo que a “atividade” exercida pelo sujeito passivo obrigado a antecipar o pagamento é a característica marcante dessa modalidade de lançamento chamado “por homologação”. Assim, o que se homologa é a atividade concernente à apuração de eventual crédito tributário sujeito à extinção. Independe, portanto, da existência de efetivo

pagamento, até porque muita das vezes ele poderá não ser necessário, seja porque não é apurado crédito tributário ou porque existe crédito a favor do sujeito passivo que poderá ser aproveitado numa compensação. Nesse sentido, qualquer que seja o tributo, se ele for sujeito a essa sistemática denominada “lançamento por homologação”, o prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a homologação da atividade de apuração do crédito tributário efetivada pelo sujeito passivo, corresponderia ao mesmo prazo que dispõe o Fisco para o lançamento de ofício de eventuais diferenças não pagas e/ou declaradas.

Porém, constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a ressalva é expressa. Nessa hipótese, a regra do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento de ofício desloca-se para aquela prevista no artigo 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

*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;*

Para os fatos geradores ocorridos durante um determinado ano-calendário, esse prazo inicial é contado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Contudo, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro, o primeiro dia em que o lançamento pode ser efetuado é justamente o dia 1º de janeiro do ano seguinte. Portanto, nesses casos, o prazo inicial passa a ser contado a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

No entanto, esse meu entendimento não pode prevalecer neste julgamento.

Isso porque o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) dispõe que as decisões proferidas pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidos nos julgamentos desta Casa. Veja-se seu teor:

*§ 2º 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.*

A questão da decadência foi objeto de decisão do STJ, na referida sistemática, no REsp nº 973.733-SC, com a relatoria do Ministro Luiz Fux. Foi o seguinte a ementa dessa decisão:

*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).*

*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, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, 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).*

*(...)*

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

*(REsp 973733 SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO,  
julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

Portanto, o início do prazo decadencial para o Fisco promover o lançamento de ofício, nos casos de tributos sujeitos à sistemática dos denominados “lançamentos por homologação”, restou assim configurado:

1. Se ocorrer dolo, fraude ou simulação: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)
2. Se não ocorrer dolo, fraude ou simulação:
  - a. Se houver pagamento (ou declaração): data da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN)
  - b. Se não houver pagamento (ou declaração): primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (artigo 173, I, do CTN)

Voltando ao presente caso, importa notar que houve qualificação da multa decorrente de conduta dolosa qualificada no espectro dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Portanto, se essa qualificação ficar confirmada, deve-se aplicar a hipótese do artigo 173, I, do CTN, ou seja, a contagem do prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Como bem resumido no voto condutor da decisão recorrida, os seguintes fatos se sucederam:

O interessado, por meio dos processos de compensação nºs 10830.003714/2004-92, 10830-720.107/2005-71 e 10830-720.115/2005-18 apresentou pedidos de ressarcimento e formalizou declarações de compensação para compensar créditos de IPI de terceiros com débitos de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS.

Os pedidos de ressarcimento foram indeferidos e não foram homologadas as declarações de compensação apresentadas. Em razão da não homologação dos débitos compensados, o Fisco passou a exigir os débitos objeto de compensação (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins), além de exigir acréscimos legais de multa de mora de 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430/96, e de juros de mora, em razão do atraso no pagamento dos tributos.

Além disso, por se tratar de utilização de créditos de terceiros, foi formalizado auto de infração nº 10830.000233/2008-59, com ciência do interessado em 11/01/2008, para lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei 10.833/2003 (vide fls. 256/258).

A fiscalização considerou que o interessado teria agido dolosamente, pois teria feito impactar o resultado de 2007 por fatos dos quais somente teria tomado

conhecimento em 11/01/2008. Em outras palavras, se o interessado somente foi cientificado do lançamento de multa isolada em 11/01/2008, não poderia, segundo a fiscalização, ter reduzido o resultado de 2007. Tal conduta, na concepção da fiscalização, teria sido praticada dolosamente com o objetivo de diminuir tributo.

Conforme relatado, os motivos que fizeram com que a fiscalização concluísse ter havido conduta dolosa foram os seguintes:

A empresa buscou reduzir seu resultado contábil de 2007, no valor de R\$ 59.966.857,80, e assim diminuir os recolhimentos de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que, em tese, constitui crime contra a ordem tributária definido na Lei 8137/91.

Fato no notório da intenção dolosa do contribuinte é que a ciência do auto de infração constante no processo 10830.000233/2008-59, referente a multa isolada à alíquota de 150%, no valor de R\$ 34.792.286,55, devido a compensações indevidas com créditos de terceiros referentes aos processos de compensação: 10830.003714/2004-92, 10830-720.107/2005-71 e 10830-720.115/2008-18, deu-se em 11/01/2008, portanto de forma alguma poderia impactar o resultado de 2007.

Outro fato que nos levou a concluir pela conduta dolosa da empresa vem das informações prestadas em sua resposta datada de 15/02/2013 indicou como adição no ajuste para chegar ao lucro real o valor de R\$ 59.966.857,80. Porém ocorre que esta informação não consta da DIPJ 2008, e o total das adições na planilha da resposta é de R\$ 114.099.392,40, enquanto que este mesmo total na DIPJ/2008 é de R\$ 57.312.407,44. Buscou tentar ludibriar e embarçar a fiscalização.

Como se vê, a fiscalização entendeu que a redução do valor de R\$ 59.966.857,80 na apuração do resultado contábil redundou em crime contra a ordem tributária. Além disso, o fato de o contribuinte, em sua apuração do ano-calendário de 2007, ter deduzido o valor de R\$ 34.792.286,55, atinente à multa isolada consubstanciada no processo nº 10830.000233/2008-59, caracterizaria uma intenção dolosa. Isso porque, se a ciência da autuação ocorreu em 11/01/2008, não se poderia admitir impacto no ano-calendário anterior.

A empresa, em sua impugnação, alegou que não é verdadeira a afirmação de que houve redução do lucro com o objetivo de diminuir o pagamento do IRPJ e da CSLL porque a própria glosa efetuada pela fiscalização (no valor de R\$ 18.019.988,17) não incluiu a totalidade do valor reduzido na apuração do resultado contábil. No que diz respeito à dedução da multa isolada (no valor de R\$ 34.792.286,55), alegou que esta foi devidamente adicionada na apuração do resultado tributável. Quanto ao fato de ter tomado ciência da autuação (da multa isolada) em momento posterior ao encerramento do ano-calendário de 2007, argumenta que não se pode considerar ter havido atitude dolosa, mas, tão somente, divergência quanto ao momento que se considera correto para o reconhecimento da despesa.

Ora, não faz nenhum sentido querer qualificar como conduta dolosa, para fins tributários, o fato de a empresa ter deduzido na sua apuração uma parcela que nem chegou a ser glosada pela fiscalização. Igual conclusão deve-se extrair sobre o fato de a empresa ter

deduzido uma parcela consubstanciada num auto de infração, cuja ciência foi tomada em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, quando a mesma parcela foi imediatamente adicionada na apuração do resultado tributável.

Por outro lado, o fato de haver divergência quanto ao correto momento para o reconhecimento da despesa, bem como a eventual discordância sobre o caráter dedutível dessa mesma despesa, não podem, isoladamente, configurar uma conduta dolosa do contribuinte. Ainda que a glosa efetuada pela fiscalização (no valor de R\$ 18.019.988,17) pudesse ser admitida ao amparo desses argumentos, sob os quais não se faz aqui qualquer juízo de valor, haveria que se demonstrar outros fatos para caracterizar alguma conduta dolosa.

Nem se diga que o outro fato relatado, o qual teria o condão de "tentar ludibriar e embaraçar a fiscalização", seria suficiente para tal desiderato. Nesse sentido, reproduzo os argumentos utilizados no voto condutor da decisão recorrida:

A fiscalização faz referência a uma resposta do interessado, de 15/02/2013 (fls. 38/39). Nesta, de fato, verifica-se que consta uma planilha informando que o total das adições teriam sido de R\$ 114.099.392,40, e não R\$ 57.312.407,44 constante da DIPJ.

Todavia, a meu juízo, tal fato, isoladamente, não é suficiente para comprovar o dolo por parte do interessado. Mais parece um erro na informação prestada, já que contraria frontalmente as informações na DIPJ e no LALUR. É evidente que a informação contida na DIPJ e no Lalur prevalecerá quando sopesada com uma informação constante em mera planilha.

Ademais, ressalta-se que esta foi a única contradição apontada pela fiscalização nas respostas apresentadas pelo interessado. Verifica-se, pelos autos, que o interessado respondeu a diversas intimações e não foi apontada nenhuma outra contradição, além desta acima referida. Aliás, é bom lembrar que a autuação baseou-se em resposta do interessado de 07/05/2013 (fls. 218/219), por meio da qual houve a composição do valor de R\$ 59.966.857,80 – Outras Despesas Operacionais.

Observa-se, ainda, que a conduta dolosa apontada pela fiscalização teria ocorrido em informação prestada em mera planilha, em resposta a uma intimação, e não em documentos contábeis e fiscais, os quais, evidentemente, têm mais peso probatório.

Ademais, impende salientar que não houve uma conduta reiterada que pudesse comprovar a ação dolosa do interessado. O fato apontado pela fiscalização foi único.

Quanto à questão da existência de pagamentos, a instância *a quo* também foi precisa ao identificar que pagamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2007, foram comprovados pelos próprios despachos decisórios eletrônicos proferidos nos processos em que a empresa pleiteou as compensações (fls. 58 do processo nº 10830.900934/2013-57 e fls. 83 do processo nº 10830.900935/2013-00).

Portanto, não se pode atestar a existência das hipóteses capazes de deslocar o prazo decadencial do lançamento para o artigo 173, I, do CTN. Assim, há que se contar o

Processo nº 10830.723985/2013-59  
Acórdão n.º **1401-001.443**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.139

---

termo inicial na data da ocorrência do fato gerador dos tributos lançados, isto é, em 31/12/2007. Como a ciência da autuação foi dada em 15/07/2013, impõe-se constatar a superação dos cinco anos previstos no artigo 150, § 4º, do CTN.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso necessário.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator