



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.002647/2005-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.275 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 01 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERRAVISTA COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000

RECURSO ESPECIAL POR CONTRARIEDADE A LEI. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO INVOCADA PELA RECORRENTE. PERDA DE OBJETO. INOCORRÊNCIA.

Ainda que posteriormente declarada a inconstitucional a lei apontada como não observada pelo acórdão recorrido, a cognição ampla estabelecida por esta modalidade recursal autoriza a Turma da CSRF a analisar a validade da interpretação firmada pelo Colegiado *a quo*, mormente se caracterizado dissídio jurisprudencial acerca da mesma matéria, para o tributo principal exigido no mesmo lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS. AUSÊNCIA DE DCTF. APRESENTAÇÃO DE DIPJ EXTEMPORÂNEA.

Nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, ausentes dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador, por aplicação do 150, § 4º, do CTN, para os períodos em que houve pagamento antecipado. Por outro lado, na ausência de pagamento antecipado, de ausência de DCTF, e tendo havido apresentação extemporânea de DIPJ, não há que se falar em atividade do sujeito passivo a ser homologada, de maneira que para tais períodos o prazo decadencial segue o disposto no artigo 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (Relatora) que votou pelo conhecimento parcial, apenas com relação ao IRPJ e ao PIS. No mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências de PIS e de Cofins relativas aos fatos geradores de dezembro de 1999 e da totalidade da exigência relativa aos fatos geradores de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL do ano de 2000. A conselheira Edeli Pereira Bessa votou por dar

provimento em maior extensão para restabelecer também as exigências de IRPJ e de CSLL referentes ao 4º trimestre de 1999. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob, e, por fundamentos distintos, a conselheira Viviane Vidal Wagner. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 103-22.897, de 28 de fevereiro de 2007, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, acolhendo a decadência do período anterior a setembro de 2000, inclusive, e quanto à exigência remanescente, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75%, com a seguinte ementa:

Acórdão recorrido 103-22.897, de 28 de fevereiro de 2007

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ E PIS. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ e ao PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4, do CTN. Acolhe-se a decadência e cancela-se a exigência referente ao IRPJ e ao PIS para os fatos geradores até 30/09/2000.

DECADÊNCIA. CSLL E COFINS - Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSSL é regida pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000.

Ementa: EXTRATOS BANCÁRIOS. UTILIZAÇÃO NO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO - A utilização de informações bancárias no procedimento fiscal, com vistas à apuração do crédito tributário relativo a tributos e contribuições, tem respaldo no artigo 1 Q da Lei nQ 10.174, de 9 de janeiro de 2001, que deu nova redação ao § 3Q, do artigo 11 da Lei nQ 9.611, de 24 de outubro de 1996.

APLICAÇÃO DA NORMA A FATOS GERADORES ANTERIORES. POSSIBILIDADE - Conforme a jurisprudência do S'TJ, a exegese do art. 144, § 1, do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6o da Lei Complementar 105/2001 e 1o da Lei 10.174/2001 ao lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, podendo a autoridade fazendária exigir das instituições bancárias as informações necessárias à realização do ato, sem depender de provimento judicial que o determine.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC no 14).

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1999, 2000.

Ementa: CSLL, PIS E COFINS - Tratando-se de lançamentos formalizados como decorrência dos fatos apurados na Fiscalização do IRPJ, aplicam-se àqueles o resultado do julgamento deste.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o mês de setembro de 2000, inclusive, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que não a acolheu em relação à CSLL e COFINS; por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de erro de identificação do sujeito passivo, e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento ex officio majorada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

A Relação de Movimentação – RM indica envio dos autos à PGFN em 14 de abril de 2008 (fl. 433). Nesta mesma data foi interposto o recurso especial (fl. 434).

A Recorrente se insurge contra a contagem do prazo decadencial, em recurso por contrariedade à lei (quanto à CSLL e à COFINS) e por divergência (quanto ao IRPJ e ao PIS).

Sobre a contrariedade à lei, alega o cabimento do recurso para a CSLL e a COFINS por violação ao artigo 45 da Lei 8.212/1991.

Para demonstrar a divergência com relação ao IRPJ colaciona os acórdãos paradigmas CSRF/01-03.215, 107-07.968, CSRF/01-04.957, que aplicam o prazo decadencial

nos termos do artigo 173, I, do CTN quando ausente o pagamento do tributo. Defende, ainda, que a contagem do prazo decadencial para o PIS seria de 10 anos nos termos dos paradigmas. 203-09.425 e 203-11.553.

Em 12 de fevereiro de 2009, a Presidente da 3ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial por meio do despacho 103-0.011/2009 (fls. 461-463), não admitindo a contrariedade à lei em face da Súmula Vinculante STF no. 8, porém consignando que os lançamentos das contribuições são decorrentes do IRPJ, de forma que seguem o que for decidido quanto a este tributo, nos seguintes termos:

(...) o dispositivo legal indicado pela recorrente como contrariado, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) mediante a Súmula Vinculante n.º 8, a qual vincula a Administração Direta Federal, consoante o art. 2º da Lei n.º. 11.417/2006. Transcrevo a seguir o teor da súmula:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Data de aprovação:

Sessão Plenária de 12/06/2000

Por conseguinte, o recurso da Fazenda Nacional perdeu objeto nesta parte. No entanto, como os lançamentos relativos às contribuições são decorrentes do IRPJ, o que for decidido em relação a este tributo deve ser seguido quanto aos demais.

Quanto ao dissídio jurisprudencial em si, do confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos paragonados, resta evidenciado que a recorrente obteve êxito em sua fundamentação, pois para situações fáticas de teor semelhante, chegou-se a decisões distintas.

De fato, os acórdãos paradigma estabelecem que o prazo decadencial para o (10) lançamento do IRPJ rege-se pelo disposto no art. 173, I do CTN, e não pelo art. 150, §4º do CTN como no caso em tela, pois não houve pagamento antecipado pelo contribuinte. Ressalte-se que o acórdão CSRF/01-03.215 diz respeito ao Finsocial, contudo, analisando os fundamentos que concluíram pela contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, verifica-se que os fundamentos independem do tributo lançado. De forma que resta evidenciado a interpretação divergente da norma pelos acórdãos paradigmas.

Em face do exposto, no uso da competência pelo art. 15, § 6º do RICSRF, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial quanto à contrariedade do art. 173, I, do CTN, na matéria relativa à decadência do IRPJ e, às contribuições, por decorrência.

Intimada em 19 de julho de 2009 (fl. 481), a contribuinte apresentou contrarrazões em 1º de julho de 2009 (fl. 482), aduzindo exclusivamente questões de mérito.

Em 07 de novembro de 2019 o recurso especial entrou em pauta, tendo esta 1ª Turma da CSRF resolvido converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, a fim de que esta informe e, sendo o caso, discrimine, para o período de 1º de janeiro de 1999 a 30 de setembro de 2000, se a empresa autuada: (i) quitou tributos federais, indicando o tributo e a forma de quitação, se mediante pagamento ou compensação; (ii) sofreu retenções de IRRF, CSLL, PIS e COFINS; (iii) apresentou DCTFs. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

A unidade de origem então elaborou a Informação Fiscal de fls. 1.517-1.519, da qual se destaca:

(...)

Através da Resolução n.º 9101-000.092, a CSRF / 1º Turma converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem informe e, sendo o caso, discrimine, para o período de 1º de janeiro de 1999 a 30 de setembro de 2000, se a empresa autuada:

1) quitou tributos federais, indicando o tributo e a forma de quitação

2) sofreu retenções de IRRF, CSLL, PIS e COFINS

3) apresentou DCTFs

Conforme consulta aos sistemas da RFB, a autuada apresentou, no período de janeiro de 1999 até a presente data, oito DCTFs.

Nenhuma delas refere-se ao período de apuração em análise. Ainda assim, é importante frisar que em todas as oito declarações não há nenhum débito confessado, ou seja, as declarações estão em branco.

No período em análise, a autuada não sofreu retenções na fonte de IRRF, CSLL, PIS e COFINS, exceção a rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, conforme demonstrativo em anexo.

Até a presente data, foram pagos, através de DARF, os seguintes valores relativos ao IRPJ (lucro presumido), CSLL, PIS e COFINS:

código	tributo	bco/ag	PA	dt arrecad	data vcto	valor
2089	IRPJ L PRES	237/0627	30/06/1999	30/07/1999	30/07/1999	R\$ 1.201,43
2089	IRPJ L PRES	237/0627	30/09/1999	29/10/1999	29/10/1999	R\$ 899,69
2089	IRPJ L PRES	237/0627	31/12/1999	31/01/2000	31/01/2000	R\$ 230,60
2089	IRPJ L PRES	237/0627	31/03/1999	30/04/1999	30/04/1999	R\$ 1.136,43
2172	COFINS	237/0627	28/02/1999	10/03/1999	10/03/1999	R\$ 1.009,06
2172	COFINS	237/0627	31/03/1999	09/04/1999	09/04/1999	R\$ 951,32
2172	COFINS	237/0627	30/04/1999	10/05/1999	10/05/1999	R\$ 985,37
2172	COFINS	237/0627	31/05/1999	10/06/1999	10/06/1999	R\$ 1.036,44
2172	COFINS	237/0627	30/06/1999	09/07/1999	09/07/1999	R\$ 981,75
2172	COFINS	237/0627	31/07/1999	13/08/1999	13/08/1999	R\$ 937,44
2172	COFINS	237/0627	31/08/1999	14/09/1999	15/09/1999	R\$ 776,82
2172	COFINS	237/0627	30/09/1999	15/10/1999	15/10/1999	R\$ 534,96
2172	COFINS	237/0627	31/10/1999	12/11/1999	12/11/1999	R\$ 323,55
2172	COFINS	237/0627	30/11/1999	15/12/1999	15/12/1999	R\$ 252,96
2172	COFINS	237/0627	31/01/1999	10/02/1999	10/02/1999	R\$ 880,69
2372	CSLL	237/0627	30/06/1999	30/07/1999	30/07/1999	R\$ 117,03
2372	CSLL	237/0627	30/09/1999	29/10/1999	29/10/1999	R\$ 329,88
2372	CSLL	237/0627	31/12/1999	31/01/2000	31/01/2000	R\$ 84,55
2372	CSLL	237/0627	31/03/1999	30/04/1999	30/04/1999	R\$ 281,82
8109	PIS	237/0627	28/02/1999	15/03/1999	15/03/1999	R\$ 218,63
8109	PIS	237/0627	31/03/1999	15/04/1999	15/04/1999	R\$ 206,12
8109	PIS	237/0627	30/04/1999	14/05/1999	14/05/1999	R\$ 213,50
8109	PIS	237/0627	31/05/1999	15/06/1999	15/06/1999	R\$ 224,56
8109	PIS	237/0627	30/06/1999	15/07/1999	15/07/1999	R\$ 212,71
8109	PIS	237/0627	31/07/1999	13/08/1999	13/08/1999	R\$ 203,11
8109	PIS	237/0627	31/08/1999	14/09/1999	15/09/1999	R\$ 168,31
8109	PIS	237/0627	31/10/1999	12/11/1999	12/11/1999	R\$ 70,10
8109	PIS	237/0627	30/11/1999	15/12/1999	15/12/1999	R\$ 54,81
8109	PIS	237/0627	31/01/1999	18/02/1999	12/02/1999	R\$ 194,60

Intimamos a autuada a se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, em relação a esta Informação Fiscal.

No demonstrativo anexo à Informação Fiscal, constam retenções de IRRF sobre aplicações financeiras nos seguintes termos (fls. 1.514-1.515):

Consta como beneficiário do declarante:

2000

1 ocorrência						
CNPJ/CPF do declarante	Nome empresarial/Nome	Tipo	Situação	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	Retificadora	Aceita	111.965,62	22.393,04	0,00

2 ocorrências						
CNPJ/CPF da fonte pagadora	Nome empresarial/Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3251	21,35	4,24	0,00	
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3426	111.944,27	22.388,80	0,00	

1999

1 ocorrência						
CNPJ/CPF do declarante	Nome empresarial/Nome	Tipo	Situação	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	Retificadora	Aceita	114.814,58	22.962,72	0,00

3 ocorrências						
CNPJ/CPF da fonte pagadora	Nome empresarial/Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3251	14,20	2,83	0,00	
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	3426	101.437,55	20.287,43	0,00	
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	5273	13.362,83	2.672,46	0,00	

Consta como beneficiário de fundo/clubes:

1999

3 ocorrências						
CNPJ do fundo/clubes	CNPJ/CPF do declarante	Tipo	Situação	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções
01.146.536/0001-82	01.701.201/0001-89	Retificadora	Aceita	11,44	2,27	0,00

1 ocorrência						
Fonte pagadora	Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
01.146.536/0001-82	FAQ AUTOMATICO	6800	11,44	2,27	0,00	

1 ocorrência						
Fonte pagadora	Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
01.960.341/0001-71	BRADESCO FAQ DE FIFR CURTO PRAZO VERSATIL	6800	359,33	71,83	0,00	

1 ocorrência						
Fonte pagadora	Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
02.910.278/0001-21	33.517.640/0001-22	6800	59.984,90	11.996,97	0,00	

DF SUQUABA DF

1 ocorrência						
Fonte pagadora	Nome da fonte pagadora	Código de receita	Rend. trib.	Imp. retido	Deduções	
02.910.278/0001-21	B. S. DI FUNDO DE INVESTIMENTO FINANCEIRO	6800	59.984,90	11.996,97	0,00	

Em julho de 2020 o sujeito passivo foi cientificado do resultado da diligência nos termos do edital de fl. 1523 e não se manifestou.

O processo então retornou a esta Relatora para julgamento.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-005.275 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10855.002647/2005-91

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões da i. Presidente da 3ª Câmara do então Conselho de Contribuintes para conhecimento do Recurso Especial quanto à divergência (isto é, lançamento de IRPJ e PIS), nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Quanto aos lançamentos de CSLL e Cofins, todavia, observo que o recurso especial interposto foi na modalidade por contrariedade à lei, aduzindo a Recorrente contrariedade ao artigo 45 da Lei 8.212/1991. Como bem observou o Presidente de Câmara em seu despacho de admissibilidade, tal recurso perdeu objeto quanto a esta parte por veicular entendimento contrário à da Súmula Vinculante STF no. 8.

No caso, compreendo que, em não sendo conhecido o recurso especial por contrariedade à lei, interposto para fins de reforma do acórdão recorrido no que tange à CSLL e à Cofins, faz-se permanente, em sede de processo administrativo, o conteúdo da decisão veiculada no acórdão recorrido com relação a tais tributos.

Assim, compreendo que o presente recurso especial não pode versar sobre CSLL e Cofins, não podendo tais lançamentos seguir o quanto decidido para o IRPJ, como sugeriu o despacho de admissibilidade.

Uma vez que o recurso especial, quanto à CSLL e à Cofins perdeu objeto, faz-se definitivo o conteúdo da decisão *a quo* quanto a tais tributos, não podendo estes lançamentos serem “ressuscitados” apenas em razão de terem sido reflexos aos lançamentos efetivamente e discussão nos presentes autos (quais sejam, IRPJ e PIS).

Assim, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, exclusivamente quanto aos tributos para os quais foi interposto recurso especial de divergência (IRPJ e PIS), não conhecendo do recurso especial quanto aos tributos para os quais o recurso especial foi interposto com base em contrariedade à lei (CSLL e Cofins), eis que não há que se falar em contrariedade ao artigo 45 da Lei 8.212/1991 com a edição da Súmula Vinculante STF no. 8.

Observo, por fim, que muito embora a decisão recorrida tenha também reduzido a multa de ofício ao percentual de 75%, a Fazenda Nacional não recorreu desse ponto da decisão. De fato, o recurso especial questiona apenas a contagem do prazo decadencial ante a alegada inexistência de pagamento antecipado, e também ante a alegação de que o prazo seria de 10 anos, não tendo sido rebatidos os argumentos especificamente relacionados à redução da multa ao percentual ordinário de 75% nem sido trazidos paradigmas para esta questão.

O despacho de admissibilidade também vai nessa linha, nada mencionando sobre a devolução da discussão acerca dos requisitos para a aplicação da multa qualificada.

Neste sentido, esclareço que a qualificação da multa não é matéria a ser decidida no presente recurso especial, devendo-se partir da premissa de que o caso em questão não envolve “dolo, fraude ou simulação” eis que nesta parte prevalece a decisão da turma *a quo*.

Assim, **conheço parcialmente do recurso especial**, exclusivamente quanto ao IRPJ e PIS.

Mérito

Tendo restado vencida quanto ao conhecimento parcial do presente recurso, esclareço que o presente voto abrangerá IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A questão meritória a ser definida nos presentes autos consiste em definir, para os tributos sujeitos a “autolançamento” ou “lançamento por homologação”, em que circunstâncias a regra decadencial é deslocada do art. 150, §4º, do CTN, para o prazo o previsto no art. 173, I, do CTN.

Ressalto que as expressões “autolançamento” e “lançamento por homologação” estão entre aspas porque, na verdade, lançamento é ato privativo da administração (artigo 142 do CTN), de maneira que o contribuinte, tecnicamente, não “lança” tributos. Acontece que o lançamento não é a única forma de se constituir o crédito tributário, daí porque, no caso dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, eles são assim denominados porque quem constitui o crédito tributário é o próprio contribuinte, em atividade posteriormente homologada (expressa ou tacitamente) pelo Fisco.

No caso de tributos sujeitos a tal sistemática, a decadência se rege, a princípio, pelo artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe (grifamos):

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**.

Em termos teóricos, a exceção mais pacífica à aplicação do artigo 150, §4º, do CTN -- até porque literalmente indicada no dispositivo, conforme acima destacado -- é a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta situação, não se discute que a decadência passa a ser regida pelo artigo 173, I, do CTN, contando-se os 5 anos não mais do fato gerador, mas do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste sentido, o CARF aprovou a Súmula CARF nº 72 (Vinculante), com o seguinte enunciado:

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Mais controversos, todavia, são os casos em que não há tal alegação de dolo, fraude ou simulação (ou, como no caso dos autos, em que tal alegação não se sustenta) e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º.

No caso dos autos, o presente processo trata de auto de infração de IRPJ e reflexos calculado com base no *lucro arbitrado* dos **anos-calendário de 1999 e 2000**, com multa de ofício qualificada para 150% -- multa esta que, conforme mencionado, foi reduzida para 75% pela turma *a quo*, em trecho de decisão que não foi objeto de recurso e que, portanto, prevalece.

O arbitramento ocorreu em razão da imprestabilidade da escrituração e os valores autuados consideraram montantes de receitas consideradas omitidas ante a identificação de depósitos bancários de origem não comprovada.

Nesse ponto, destaco os seguintes trechos do Termo de Constatação Complementar (fls. 1.477 e seguintes – volume 6):

(...)

14 - Da análise dos livros apresentados, verificamos que as receitas apontadas nos balancetes/balanco transcritos no Livro Diário são correspondentes às vendas escrituradas nos Livro Registros de Saída até o período de novembro de 1999.

Não há registro de Saídas de Mercadorias após este período, nem tampouco lançamentos de saída de mercadorias no livro Diário.

15 - Para o ano calendário de 1999, sua contabilidade e escrituração fiscal registram a receita bruta de R\$ 18.083.058,23. Por outro lado, sua movimentação financeira, no que concerne aos depósitos em conta-corrente, expurgados os valores de transferências, aplicações e devoluções, para o mesmo exercício, soma a quantia de R\$ 41.181.865,44. Intimado em duas ocasiões (20/09/04 e 20/05/05), não logrou comprovar as origens de tais depósitos.

16 - O contribuinte apresentou, até o ano-calendário de 1998, declaração de imposto de renda com apuração pelo lucro presumido. Porém, para o ano-calendário de 1999, a opção não foi exercida, uma vez que não houve o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração (art. 35 e §§ da IN SRF no 93/97 c/c art 516 § 40 do RIR/99). Também não houve qualquer compensação OU parcelamento relativo ao primeiro período de apuração deste ano-calendário.

17 - Para o ano calendário de 2000, sua contabilidade e escrituração fiscal (livro Diário) não registram receita bruta, embora tenha ocorrido em suas contas bancárias, depósitos/créditos no valor de R\$ 3.990.083,99. Neste período, não houve pagamento da primeira ou (mica quota do imposto de renda e, ainda que tivesse pago, teria sua opção para apuração do lucro tributável em bases presumidas VEDADA pelo art.13 da Lei n. 9718/98 e art.516 do RIR199, uma vez que, no período anterior, sua receita bruta apurada pela fiscalização ultrapassou o limite anual permitido de R\$ 24.000.000,00.

(...)

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 30 de setembro de 2005 (fl. 3, vol. VII).

Conforme mencionado, o Termo de Constatação Complementar (fl. 1.495) registra que, apenas em 26 de julho de 2005, a empresa transmitiu as DIPJs referentes aos exercícios 2000 (ano-calendário 1999) e 2001 (ano-calendário 2000), após ter sido intimada a apresentar os respectivos recibo de entrega. Em tais documentos, a empresa declara apenas parte das receitas para 1999 (cerca de R\$18 milhões, de um total apurado de R\$41 milhões) e nenhuma receita para 2000 (ano em que a fiscalização detectou movimento de quase R\$4 milhões). Conforme se apurou em diligência, o sujeito passivo não apresentou DCTFs para o período em questão.

Quanto a recolhimentos, a informação fiscal produzida em diligência reporta a existência de DARFs relativos a IRPJ e CSLL pagos na sistemática do regime do lucro presumido para os 4 trimestres de 1999, assim como PIS e COFINS referentes ao período de janeiro a novembro de 1999. Para o ano de 2000 não há recolhimentos, exceto por duas retenções de IRRF efetuadas pelo banco Bradesco e referentes a aplicações financeiras ali detidas, com data de recolhimento não informada.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou que “*não comprovada a conduta fraudulenta a regra decadencial para o IRPJ e o PIS é o prazo quinquenal contado a partir da data de ocorrência do fato gerador. Sendo assim, com a ciência da autuação em 30/09/2005 confirmada pelo extrato PROFISC (fl. 1.257), ocorreu a caducidade para os fatos geradores ocorridos até 30/09/2000.*” Por sua vez, o voto vencedor, enfrentando a relacionada à decadência do lançamento de ofício da CSLL e da COFINS, rechaçou a aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/1991 e afirmou que a decadência se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN independentemente da existência de recolhimentos, portanto também reconhecendo a decadência da CSLL e COFINS a partir de 30.09.2000.

Ausentes dolo, fraude ou simulação – premissa no caso concreto – é de se decidir se a decadência se conta pelo artigo 150, § 4º, do CTN ou pelo artigo 173, I.

Nestes casos, há basicamente duas grandes linhas de pensamento: (i) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada (detalharemos as posições oportunamente), e (ii) a que apenas considera capaz de atrair a contagem a partir do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN) quando, independentemente de ter ou não havido “atividade” do sujeito passivo, este efetua o pagamento do tributo.

A hipótese de não ter havido sequer “atividade” do contribuinte pode ser colocada em um extremo, já que a jurisprudência tem se consolidado no sentido de que, neste caso, é aplicável o artigo 173, I, do CTN, em detrimento do artigo 150, §4º. De fato, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática do recurso repetitivo (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça - STJ fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN -- que realmente faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, na ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar o lançamento e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que adotam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, nessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem argumentação própria e fundamentação congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante a depender do caso concreto.

No caso dos autos, temos o seguinte:

➔ Auto de infração cientificado ao sujeito passivo em 30 de setembro de 2005, devendo-se considerar não aplicável a hipótese de “dolo, fraude ou simulação”

1999 – DIPJ apresentada em 2005; não há DCTF; há pagamentos de IRPJ, CSLL no lucro presumido e de PIS e COFINS (exceto dezembro)

2000 – DIPJ apresentada em 2005; não há DCTF; não há pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS; há retenções de IRRF (sem informação quanto à data)

Neste cenário, considero que é o caso de se considerar inaplicável a teoria da atividade (até porque não há DCTF, e a DIPJ foi apresentada em atraso, muitos anos após o fato gerador). Dando-se ênfase aos pagamentos efetuados em 1999 de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e adotando a linha “b” acima, a qual considera que qualquer pagamento efetuado para aquele tributo especificamente atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN) considero decaídos os períodos de janeiro a dezembro de 1999 (IRPJ e CSLL) e janeiro a novembro de 1999 (PIS e COFINS).

Para o PIS e a COFINS relativos à competência de dezembro de 1999, é aplicável a decadência conforme artigo 173, I, do CTN, tendo em vista a ausência de declaração ou pagamento. Neste caso, considerando que o vencimento do tributo ocorreria em janeiro de 2000, o lançamento poderia ser efetuado em 2000, sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado 1º de janeiro de 2001. O lançamento foi portanto efetuado dentro do prazo decadencial e é portanto válido.

Para 2000, não tendo havido atividade ou pagamento, também se aplica o artigo 173, I, do CTN e também não há que se falar em decadência.

Ressalto que a contagem do prazo nos termos do artigo 173, I, do CTN (isto é, o critério para indicar qual seria “o primeiro dia do exercício seguinte”) foi efetuada com base na Súmula CARF no. 101, interpretada conforme decidido à unanimidade por esta CSRF no acórdão 9101-004.014, de 12.02.2019:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.
ARTIGO 173, I. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF 101.

A expressão "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" prevista no artigo 173, I, do CTN, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento do tributo. Entendimento constante dos acórdãos precedentes que informaram a Súmula CARF 101 (vinculante), que é de observância obrigatória pelos Conselheiros nos termos do artigo 45, VI, do Anexo II do RICARF.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaco trecho deste voto que adoto aqui também como razões de decidir (grifei):

(...)

Este CARF passou, assim, a aplicar tal *dies a quo*, tendo por fim aprovado a Súmula CARF 101 -- vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018 -- com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdãos Precedentes:

9202-003.067, de 13/02/2014; 9202-003.130, de 27/03/2014; 9202-003.245, de 29/07/2014; 9303-002.857, de 18/02/2014; 1102-000.939, de 08/10/2013; 2102-003.046, de 18/07/2014; 2201-002.433, de 16/07/2014; 2802-001.581, de 15/05/2012; 3102- 002.211, de 27/05/2014; 3202-001.239, de 23/07/2014.

A análise dos acórdãos precedentes indicados para tal enunciado sumular do CARF revela que, em todos eles, para a definição do termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN, foi relevante o fato de que o lançamento do tributo somente pode ocorrer após o seu vencimento. Nestes termos, ocorrendo o vencimento do tributo em janeiro de determinado ano, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado seria 1º de janeiro do ano seguinte ao do fato gerador.

Veja-se, a título ilustrativo, trechos dos votos respectivamente do acórdão 9202-003.067, de 13/02/2014, e do acórdão 9303-002.857, de 18/02/2014:

"(...) quanto à competência de 12/2000, o lançamento somente poderia ter sido efetuado em 2001, iniciando-se o prazo decadencial em 1º/01/2002, findando-se em 31/12/2006. (...)"

"(...) sendo certo que o lançamento somente pode ocorrer após o vencimento do tributo, o qual, no caso, ocorre em janeiro de 1996, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ocorrer o lançamento, no texto da lei, é o dia 1º de janeiro de 1997. Finda-se, com isso, o prazo em 31 de dezembro de 2001. (...)"

O Regimento Interno do CARF prevê que a não observância de Súmula do CARF é causa de perda de mandato dos Conselheiros (art. 45, VI, do Anexo II). Diante disso,

esta Relatora se vê vinculada a decidir, nos termos dos acórdãos precedentes que informaram a Súmula CARF 101, que a expressão "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" prevista no artigo 173, I, do CTN corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento do tributo.

(...)

Assim, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, considerando como não decaídos os lançamentos relativos a 2000, assim como, no caso do PIS e Cofins, o período de apuração de dezembro de 1999.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial, especificamente com relação ao IRPJ e ao PIS, **no que fiquei vencida**, tendo o recurso sido conhecido também quanto à CSLL e à COFINS, nos termos do voto vencedor. No mérito, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para declarar a **não** ocorrência da decadência com relação aos lançamentos relativos a 2000, assim como, especificamente para PIS e COFINS, o período de apuração de dezembro de 1999.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento de limitar o conhecimento do recurso especial às exigências de IRPJ e de Contribuição ao PIS. A maioria do Colegiado concluiu que o conhecimento deveria alcançar, também, as exigências de CSLL e COFINS.

No exame de admissibilidade, à e-fl. 461/463, restou consignado que:

Alega a recorrente que a decisão contraria o art. 45 da Lei n.º 8.212/91, no tocante ao computo do prazo decadencial para fins de lançamento da CSLL, PIS e Cofins, e que divergiu da Câmara Superior de Recursos Fiscais e da Sétima Câmara no tocante à interpretação do CTN relativamente ao prazo decadencial do IRPJ.

Quanto ao requisito formal de admissibilidade do Recurso Especial com fulcro no art. 70, inciso I, do RICSRF, como a decisão foi por maioria de votos e como a recorrente demonstra a lei contrariada, poder-se-ia considerar, de pronto, atendidos os pressupostos de admissibilidade.

Contudo, o dispositivo legal indicado pela recorrente como contrariado, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) mediante a Súmula Vinculante n.º 8, a qual vincula a Administração Direta Federal, consoante o art. 2.º da Lei n.º 11.417/2006. Transcrevo a seguir o teor da súmula:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Data de aprovação:

Sessão Plenária de 12/06/200

Por conseguinte, o recurso da Fazenda Nacional perdeu objeto nesta parte. No entanto, como os lançamentos relativos às contribuições são decorrentes do *MN*, o que for decidido em relação a este tributo deve ser seguido quanto aos demais.

No que diz respeito ao aspecto da divergência jurisprudencial, foi cumprido o requisito formal de admissibilidade referente à comprovação documental da divergência pretendida, estabelecido no art. 15, §§ 2º e 3º, do RICSRF, vez que o recorrente anexou cópia da ementa do acórdão paradigma impressa diretamente da página do Conselho de Contribuintes. Também foi cumprido o requisito do acórdão paradigma ter sido proferido por outra câmara.

Quanto ao dissídio jurisprudencial em si, do confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos paragonados, resta evidenciado que a recorrente obteve êxito em sua fundamentação, pois para situações fáticas de teor semelhante, chegou-se a decisões distintas.

De fato, os acórdãos paradigma estabelecem que o prazo decadencial para o lançamento do IRPJ rege-se pelo disposto no art. 173, I do CTN, e não pelo art. 150, §4º do CTN como no caso em tela, pois não houve pagamento antecipado pelo contribuinte. Ressalte-se que o acórdão CSRF/01-03.215 diz respeito ao Finsocial, contudo, analisando os fundamentos que concluíram pela contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, verifica-se que os fundamentos independem do tributo lançado. De forma que resta evidenciado a interpretação divergente da norma pelos acórdãos paradigmas.

Constata-se no recurso especial que, ao se contrapor à decretação da decadência das exigências de CSLL e COFINS, a PGFN optou pela modalidade recursal de contrariedade à lei, vez que ainda não declarado inconstitucional, à época, o prazo decadencial mais alargado estipulado no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Para a decadência declarada em relação aos débitos de Contribuição ao PIS, a PGFN suscitou dissídio jurisprudencial em face de paradigma que admitira a aplicação do prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91. E, para o IRPJ, apontou divergência em face de paradigma que demandou pagamento para aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Assim procedendo, a PGFN logrou controverter, perante esta instância especial, a definição da regra decadencial para lançamento da CSLL e da COFINS, e isto mediante modalidade recursal de ampla cognição, não limitada à argumentação desenvolvida pela recorrente ou à legislação indicada como inobservada. Significa dizer que este Colegiado, mesmo estando obrigado a aplicar os efeitos da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, não está impedido de confirmar a regularidade da legislação aplicada em razão do afastamento daquela norma. Não há, portanto, perda de objeto do recurso especial neste ponto, que ainda demanda apreciação quanto a eventual contrariedade da decisão em relação a legislação de regência da matéria, ainda que distinta daquela citada pela recorrente. Com mais razão, ainda, se, em face da exigência principal de IRPJ, a PGFN logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca da contagem do prazo decadencial segundo a mesma regra adotada pelo Colegiado *a quo* em face do afastamento do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

É possível concluir, dessa forma, que o recurso especial interposto pretendia ver restabelecidas as exigências de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS pela aplicação do prazo decadencial de 10 (dez) anos, mas também veiculou discordância quanto à aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN quando não há pagamento, e que por ser dirigida apenas em relação ao IRPJ não pode suscitar a interpretação de que ela se aplicaria apenas a este tributo, mas sim que em relação a este tributo esta era a única argumentação possível naquele momento,

e por esta razão se comunica com as demais exigências submetidas à mesma sistemática de lançamento por homologação, quando desconstituída a argumentação preliminar antes existente para sua validação.

Por tais motivos, o recurso especial a PGNF deve ser integralmente CONHECIDO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada