



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

**Processo nº** 10925.000920/2009-04  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1103-000.150 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Data** 27 de agosto de 2014  
**Assunto** IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO E OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** COMPEF COMERCIO DE PNEUS E FILTROS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência.

*Assinado Digitalmente*

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2668/2698 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Florianópolis (fls. 2621/2658), que apresentou a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.*

*Nos termos do art. 530 do RIR/99, o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.*

#### **DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.**

*Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

#### **LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. CHEQUES RECEBIDOS.**

*No regime de caixa, as receitas devem ser reconhecidas no momento em que forem efetivamente recebidas, ainda que por meio de cheque. E ainda que o cheque seja "pré-datado", sua natureza jurídica de ordem de pagamento à vista não se altera, haja vista que o portador do cheque tem direito ao pagamento correspondente ainda que o apresente antes do dia indicado como data de emissão, nos termos do parágrafo único do art. 32 da Lei nº 7.357, de 2 de setembro de 1985.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 **DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

*No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em se verificando as circunstâncias de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 **LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

*Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.*

#### **Dos Fatos.**

A ação fiscal foi desencadeada a partir da "Operação Ouro-Verde" promovida pela Polícia Federal. No processo judicial nº 2006.72.00.010509-8, da Vara Federal Criminal da Seção Judiciária de Santa Catarina, em representação da autoridade policial, foi autorizado o compartilhamento das informações obtidas nas buscas e apreensões entre o Departamento de Polícia Federal e a Secretaria da Receita Federal do Brasil. A Decisão proferida pela Juíza Federal Substituta Ana Cristina Kramer (fls. 265/271), relata que a empresa fiscalizada, COMPEF COMÉRCIO DE PNEUS E FILTROS LTDA (COMPEF), integra organização criminosa envolvida na prática de câmbio clandestino, evasão de divisas, lavagem de dinheiro e sonegação fiscal.

Na esfera tributária, o Relatório de Atividade Fiscal de fls. 87/154 discorre sobre o resumo dos procedimentos investigatórios realizados pela Fiscalização:

*Dos procedimentos investigatórios realizados pela RFB no âmbito da "Operação Ouro-Verde" resultou o Relatório de Pesquisa e Investigação (RPI) que, sobre a empresa fiscalizada, discrimina as atividades ilícitas (ao menos) em tese praticadas pela empresa. Seriam: a) evasão de divisas, com remessa de recursos ao exterior mediante operações dólar-cabo; b) interposição fraudulenta na importação; c) contrabando/descaminho, tendo em vista o desvio da finalidade da importação de pneus usados que deveriam ser utilizados, segundo decisão judicial, apenas como matéria-prima no processo de industrialização chamado remoldagem e que eram vendidos na mesma condição em que eram importados ao consumidor final; d) omissão de receitas com a prática de "Caixa 2"; e, por fim, e) formação de quadrilha, considerada as várias pessoas (físicas e jurídicas) que, tendo conhecimento ou razoável noção das irregularidades sendo levadas a cabo, participaram diretamente do esquema.*

Nesse contexto, foi identificada a ocorrência das seguintes infrações tributárias:

- 1) Não escrituração da movimentação financeira realizada em nome da empresa ao longo de todo o período sob fiscalização;
- 2) Falta de declaração e recolhimento de IRPJ e CSLL no 1º Trimestre de 2007, constatada no procedimento fiscal de verificações preliminares;
- 3) Omissão de Receita caracterizada por depósitos em contas bancárias para os quais a contribuinte, regularmente intimada, não conseguiu comprovar a origem;
- 4) Omissão de Receita caracterizada por não contabilização de cheques recebidos, encontrados nas buscas e apreensões judiciais e pela não comprovação da origem, apesar da regular intimação;
- 5) Diferença do valor tributável do IRPJ referente à mudança do regime de tributação do que era antes realizada pelo contribuinte com base no Lucro Presumido para o regime do Lucro Arbitrado;
- 6) Reflexos da Omissão de Receita sobre os tributos que tem como base de cálculo a Receita Bruta (PIS, COFINS e CSLL).

Foi arbitrado o lucro, com fulcro no art. 530, inciso II, alínea "a" do RIR/99 (escrituração com evidentes indícios de fraudes ou vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária);

A multa de ofício foi qualificada (150%), por entender a autoridade autuante que nas infrações cometidas pela contribuinte, foram encontrados padrões de conduta tipificados no art. 71 da Lei nº 4.502/64 como sonegação.

Foi relacionado como responsável tributário o sócio-administrador da fiscalizada Sr. Bruno César Heberle, com base no art. 124 do CTN, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 2517/2518.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de fls. 07/86. A ciência para a COMPEF deu-se por meio postal (“AR” fl. 2535), assim como para o responsável tributário (“AR” fl. 2537), em 01/07/2009.

#### **Da Fase Contenciosa.**

A COMPEF apresentou impugnação de fls. 2540/2563, que foi apreciada pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis, em sessão realizada no dia 09/03/2012. O Acórdão nº 07-27.698, às fls. 2621/2658, julgou a impugnação procedente em parte, para afastar da base de cálculo dos lançamentos de ofício valores de cheques que foram computados em duplicidade ou que não se referiam à atividade comercial da contribuinte. Registra também a DRJ que não foi impugnada a responsabilidade tributária atribuída a Bruno César Heberle (fl. 2626).

A decisão de primeira instância foi cientificada à COMPEF em 01/06/2012, por meio do “AR” de fl. 2666.

Foi interposto pela COMPEF Recurso Voluntário em 03/07/2012 de fls. 2668/2698, no qual protesta sobre os seguintes aspectos:

- decadência dos tributos lançados por homologação;
- vício material na aplicação do coeficiente de arbitramento do lucro;
- ilegitimidade passiva da contribuinte (pessoa jurídica) em relação aos cheques encontrados no domicílio particular do sócio-administrador;
- aplicação de indevido arbitramento do lucro;
- incorreta apuração da omissão de receitas decorrente de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada;
- inexistência de omissão de receitas referente aos cheques apreendidos no estabelecimento da empresa e no domicílio dos sócios;
- inobservância do regime de caixa adotado pela pessoa jurídica;
- impossibilidade de cobrança de cheques ultrapassado o período de apresentação do título de crédito;
- apuração indevida da diferença de imposto regularmente recolhido durante o procedimento fiscal;
- inaplicabilidade da multa qualificada, em razão da inexistência de situação qualificadora e do lançamento amparado em presunções;
- afastamento dos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e Cofins, por seguirem o principal (IRPJ).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso da pessoa jurídica COMPEF COMÉRCIO DE PNEUS E FILTROS LTDA foi interposto tempestivamente e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Por outro lado, antes de apreciar a matéria devolvida, considero relevante tecer considerações sobre atos processuais concernentes ao responsável tributário e sócio-administrador Bruno César Heberle.

Isso porque não consta nos autos nenhuma ciência da decisão de primeira instância encaminhada especificamente ao sujeito passivo indireto.

Observa-se que, no que se refere à ação fiscal, encontrou dificuldades a Fiscalização em dar ciência dos autos de infração, conforme relato no “TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL SAFIS/DRF/JOA-SC Nº 257/2009) de fl. 2533.

*Tendo tentado estabelecer contato com o sócio-administrador da empresa fiscalizada, nesta data, para a realização da cientificação do auto de infração, e obtido como resultado o não atendimento às chamadas telefônicas, procedi à visita ao estabelecimento sede da empresa para o fim da cientificação. Verifiquei, nesta data, que o estabelecimento sede da matriz da empresa fiscalizada encontrava-se, como de costume fechado, estivemos no endereço indicado pelo seu sócio-administrador como seu atual endereço de correspondência (sua residência): Av. XV de Novembro, 999, apto 01, Centro, Joaçaba/SC. Nesse endereço nos foi informado, pelo interfone, pela Srta. Franciele Besen, que o sócio-administrador e sua esposa (procuradora da empresa) não se encontravam, que estavam viajando. Solicitada a Srta. Francielle a se apresentar pessoalmente no portão para prestar informações, não compareceu. Em seu lugar apresentou-se a Sra. Vânia Vaccari de Vasconcelos, que identificou-se verbalmente como irmã da procuradora da empresa, solicitada a apresentar o documento de identidade disse não possuir o documento de identidade consigo. Informou-nos que o sócio-administrador e a esposa não se encontravam, mas que repassaria a informação de que estivemos procurando o sócio-administrador e sua esposa nesta data.*

Em seguida, consta nos autos ciência, por meio postal, dos autos de infração e do termo de responsabilidade solidária, tanto para a contribuinte quanto o sujeito passivo solidário (“AR” de fl. 2535 e 2537, respectivamente), ambas no endereço “AV. XV DE NOVEMBRO, Nº 999, APTO 01 – CENTRO”, em Joaçaba. A contribuinte apresentou impugnação, assinada pelo sócio-administrador Bruno César Heberle. Por outro lado, o responsável tributário (Bruno César Heberle) não apresentou nenhuma defesa. Registre-se que, mesmo na impugnação da pessoa jurídica, não consta nenhum tópico referente à responsabilização tributária.

No que concerne à ciência da decisão de primeira instância, consta apenas “AR” de fl. 2666, para o destinatário COMPEF, em 01/06/2012, no endereço “RUA

INDEPENDÊNCIA, 190, SALA 01, CENTRO”, em Herval D’Oeste-SC. Ou seja, não se encontram nos autos qualquer referência à ciência ao responsável tributário.

Não há como se inferir a razão pela qual o responsável tributário não foi intimado da decisão da DRJ. Poder-se-ia especular que, na medida em que o sujeito passivo indireto não apresentou impugnação, entendeu a unidade preparadora que seria revel, e por isso deixou de ser comunicado dos atos processuais posteriores. Contudo, não parece ser o caso, vez que não foi lavrado nenhum termo de revelia, conforme prevê o art. 54 do Decreto nº 7.574 de 2011 (*Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável ...*).

Por outro lado, foi precisamente o sócio-administrador, responsável tributário, quem assinou o recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica, sujeito passivo direto (fl. 2698). Ou seja, ainda que em nome da pessoa jurídica, o sr. Bruno César Heberle tomou ciência da decisão de primeira instância.

Diante das especificidades do caso concreto, entendo que converter o julgamento em diligência, para solicitar à unidade preparadora que intime o sr. Bruno César Heberle sobre a decisão da DRJ/Florianópolis, seria medida redundante, porque, como já visto, o sócio-administrador tomou ciência do acórdão de primeira instância.

Nesse sentido, passo à apreciação de prejudicial de mérito.

Aduz a recorrente que, considerando-se a ciência dos autos de infração em 01/07/2009 e a contagem prevista no art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, compreendidos entre o período de 01/01/2004 a 30/06/2004 estariam fulminados pela decadência. Como não restou demonstrada a ocorrência de dolo, não haveria que se aplicar o art. 173, inciso I, do CTN. E, ainda que se considerasse a contagem prevista no art. 173, os fatos geradores relativos ao primeiro trimestre do IRPJ e CSLL e janeiro a maio de 2004 para o PIS e Cofins estariam decaídos, vez que a exegese da regra contida no artigo deve ser no sentido de que o “primeiro dia do exercício seguinte” seja entendido como o primeiro dia do “trimestre seguinte”, vez que, com o regime de apuração trimestral do IRPJ e CSLL os “exercícios” também passaram a ser trimestrais.

Cumprido esclarecer, a princípio, que para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

*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 inocorre, 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 imponible, 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 imponíveis 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** os aspectos 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, sendo que, 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 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 art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF;

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.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Contudo, há que se fazer uma ressalta no caso de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Isso porque a Procuradoria da Fazenda Nacional já se pronunciou, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, no sentido de que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo **não** pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez, como se pode observar na ementa:

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Impossibilidade de inscrição das estimativas em Dívida Ativa da União. Inexistência de crédito tributário. Ausência de certeza e liquidez.*

São esclarecedores os fragmentos do parecer:

*18. Daí que o valor apurado mensalmente por estimativa, a título de antecipação do tributo devido, não assume a natureza de obrigação e crédito tributários.*

(...)

*22. É patente, assim, que, não constituindo crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo não pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e liquidez. (grifos originais)*

Assim, em se tratando de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não basta que estejam confessadas por meio de DCTF, parcelamento ou declaração de compensação. Como não podem ser inscritas em Dívida Ativa, devem estar efetivamente extintas, o que ocorre por ocasião de, por exemplo, pagamento espontâneo ou compensação homologada, situação que autoriza a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

Enfim, há que se esclarecer que, ao contrário do que aduz a recorrente, não há que se confundir período de apuração com o termo “exercício” expresso no art. 173, inciso I, do CTN. A expressão “exercício” refere-se ao exercício financeiro, definido no art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964, que se encerra ao final do ano-calendário:

*TÍTULO IV Do Exercício Financeiro Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

Por outro lado, o período de apuração trata do aspecto temporal do fato gerador, sendo seu encerramento o momento em se consuma a hipótese de incidência prevista na norma tributária. A obra Hipótese de Incidência Tributária, do doutrinador Geraldo Ataliba (6ª edição, 11ª Tiragem, p. 94/95) esclarece:

*35. Aspecto temporal 35.1 A lei continente na h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos impositivos. Esta indicação pode ser implícita ou explícita. Na maioria das vezes é simplesmente implícita.*

(...)

*35.7 Pode a lei mencionar uma data (no caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo; isto se dá com o imposto sobre operações mercantis (ICMS). Sua h.i. é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação –entendida juridicamente como mudança de titular – de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação – não da materialidade da h.i. – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato impositivo. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.*

*35.8 Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato impositivo. E esta indicação legislativa (que pode ser, repita-se, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da h.i.*

Portanto, no caso do IRPJ e da CSLL, optou o legislador em estabelecer expressamente o aspecto temporal do fato gerador, conforme se observa nos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430, de 1996:

*Capítulo I IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA Seção I Apuração da Base de Cálculo Período de Apuração Trimestral Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

(...)

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1o a 3o, 5o a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Assim, a opção da contribuinte pelo regime de tributação do lucro presumido para o IRPJ e CSLL implica em período de apuração trimestral.

Para o PIS e a Cofins, o período de apuração é o mensal, consoante previsto no art. 74 do Decreto nº 4.524, de 2002:

*TÍTULO I APURAÇÃO E PAGAMENTO CAPÍTULO I PERÍODO DE APURAÇÃO Art. 74. O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).*

Não procede, portanto, interpretação apresentada pela recorrente, que confunde período de apuração com exercício.

Esclarecidas questões de direito, pode-se avançar para a apreciação do caso concreto.

Verifica-se que a ciência dos autos de infração deu-se em **01/07/2009**, conforme “AR” de fl. 2535/2536 (pessoa jurídica) e 2537/2538 (sócio-gerente). A contribuinte, para os anos-calendário de 2004 a 2007, foi optante do lucro presumido, submetida ao regime de apuração trimestral para o IRPJ e a CSLL. Por sua vez, o PIS e a Cofins encontram-se sob o regime de apuração mensal. Assim, caso se tomasse a contagem do art. 150, § 4º, do CTN, os lançamentos de IRPJ e CSLL, referentes ao primeiro e segundo trimestre de 2004, e de PIS e Cofins, relativos aos meses de janeiro a junho de 2004, estariam fulminados pela decadência. Portanto, há que se observar se, em tais casos, há que se falar na aplicação da contagem prevista no art. 173, inciso I, do CTN:

*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;*

Na situação prevista no art. 173 do CTN, o termo inicial da contagem dar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para o IRPJ e a CSLL do primeiro e segundo trimestres, e o PIS e a Cofins dos meses de janeiro a junho, o lançamento de ofício poderia ser efetuado ainda no decorrer do ano-calendário de 2004, o que deslocaria o início da contagem para o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, **01/01/2005**. Assim, o prazo decadencial se consumiria em **31/12/2009**. Como a ciência à recorrente deu-se em 01/07/2009, não haveria de se falar em decadência.

E, como já visto, para se verificar o enquadramento ao art. 173, inciso I, do CTN, deve-se verificar, em um **primeiro momento**, se não houve pagamento espontâneo e tampouco declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo.

No caso do IRPJ, constata-se, pelo “Demonstrativo de Apuração” de fls. 19/20 do Auto de Infração, que a autoridade autuante constatou a ocorrência de pagamentos ou confissão do imposto de renda, tendo deduzido os valores do lançamento de ofício.

Nesse caso, há que se confirmar a ocorrência da segunda hipótese, qual seja, se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que ensejou a qualificação da multa de ofício no presente caso, para que a contagem do prazo decadencial pudesse ser deslocada para o art. 173, inciso I, do CTN.

Por outro lado, para a CSLL, PIS e Cofins, constata-se que no “Demonstrativo de Apuração” de cada um dos tributos, a autoridade autuante não deduziu nenhum valor do lançamento de ofício.

Ocorre que, na DIPJ/2005, referente ao ano-calendário de 2004, às fls. 1794 (CSLL), fls. 1796/1801 (PIS) e fls. 1808/1813, informou a contribuinte que teria tributos a recolher.

No extrato de DCTF de fl. 1738, constata-se que foram encaminhadas declarações referentes ao primeiro e segundo trimestres de 2004. Contudo, não consta nos autos detalhamento das DCTF, que possibilitaria verificar quais tributos foram confessados.

Também, há que se registrar que na infração tributária referente a verificações preliminares, constatou-se diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado ou pago apenas para o segundo trimestre de 2006 e primeiro trimestre de 2007 para o IRPJ, primeiro trimestre de 2007 para a CSLL, e P.A. de março/2007 para o PIS e a Cofins. Ou seja, em tese, não foi encontrada nenhuma divergência entre valores escriturados e valores declarados ou pagos para o ano-calendário de 2004, o que se mostra como forte evidência de que valores de CSLL, PIS e Cofins foram confessados ou pagos.

E, nos autos, os registros contábeis disponibilizados pela contribuinte, em atendimento à intimação da Fiscalização, de fls. 632/679, encontram-se em formato de código previsto para a leitura do arquivo digital do SINCO – Arquivos Contábeis, não permitindo a identificação manual de nenhum lançamento contábil.

Portanto, não é possível constatar, pela análise dos documentos acostados aos autos, se houve ou não pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo para a CSLL, PIS e Cofins.

Nesse sentido, para prosseguir a análise referente ao termo inicial da contagem decadencial, entendo que será necessária diligência, no sentido de se verificar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito de CSLL, PIS e de Cofins.

A análise deverá ser estendida a todo ano-calendário em debate, de 2004 a 2007. Para o período de janeiro a junho de 2004, será útil para verificar a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN. E, para todo o período analisado, servirá para deduzir valores eventualmente pagos ou confessados dos lançamentos de ofício efetuados.

A apreciação do segundo aspecto, referente à ocorrência da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a aplicação da contagem do art. 173, inciso I do CTN para a decadência, será realizada após o resultado da diligência.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de encaminhar os autos para a unidade preparadora, no sentido de verificar, para cada um dos fatos geradores compreendidos entre 01/12/2004 a 31/12/2007, se houve débito de CSLL, PIS e de Cofins: (1) pago espontaneamente ou (2) compensado ou (3) confessado em DCTF ou (4) parcelado. Os resultados deverão ser apresentados em relatório fiscal, com quadro demonstrativo detalhando se houve pagamento ou confissão de débito, para cada fato gerador, e com as telas de consulta dos sistemas internos da Receita Federal.

A Recorrente deve ser cientificada do inteiro teor do resultado da diligência para, se assim o desejar, aditar o recurso voluntário, dispondo estritamente sobre o conteúdo diligenciado, no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, findo o qual, o processo deverá ser devolvido ao CARF para julgamento.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura