



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11020.003966/2005-08
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.761 – 1ª Turma
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria IRPJ. DECADÊNCIA
Recorrente MARCOPOLLO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e tendo havido pagamento antecipado, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador.

INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Recurso Especial Provido do Contribuinte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria dos votos, em dar provimento ao Recurso Especial de Divergência, interposto pelo contribuinte. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadao e João Carlos de Lima Junior, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri. Participou do julgamento o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Os

Processo nº 11020.003966/2005-08
Acórdão n.º **9101-001.761**

CSRF-T1
Fl. 3

Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Susy Gomes Hoffmann irão apresentar declaração de voto

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente).

Relatório

A recorrente, irressignada com o decidido no acórdão nº 105-17.083, apresentou recurso especial (fls. 6.686/6.724) para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sustenta a recorrente que a decisão sob exame teria divergido do entendimento manifestado por outras turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação a diversas matérias.

Por meio do Despacho 191/2010, o Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção negou seguimento ao recurso especial apresentado pela recorrente.

Posteriormente, o Despacho nº 191R/2010, da lavra do Presidente da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, confirmou o despacho anterior.

Inconformada com o exame de admissibilidade do recurso, a recorrente ingressou com mandado de segurança (0011425-58.2011.4.01.3400) na Justiça Federal do Distrito Federal, no qual pleiteia o conhecimento do recurso especial.

A recorrente obteve decisão favorável no sentido de determinar o conhecimento do recurso especial em relação à contagem do prazo decadencial para o lançamento do auto de infração.

Em suas contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional, insiste na delimitação da discussão e sobre a necessidade de se analisar apenas a questão da decadência e não os demais aspectos da autuação, como por exemplo, fatos, provas e presunções relacionadas à simulação.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

O Recurso Especial do Contribuinte deve ser conhecimento quanto à decadência, quer por ser matéria de ordem pública, quer em face à decisão judicial cuja cópia consta dos autos que determinou a subida do recurso.

Trata-se de crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 1999, notificado à recorrente em 22/12/2005, sendo que em ocasião anterior, quando examinados os mesmos fatos, só que em relação a outro ano-calendário, esta Turma entendeu pela inexistência de situação capaz de caracterizar a multa qualificada.

O recurso especial é tempestivo e preenche os demais requisitos regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se do exame de questão relativa à decadência e ao direito do Fisco de lançar tributos. Daí porque o exame da questão merece maior cuidado do julgador tendo em vista que violaria a legalidade manter a cobrança de crédito tributário se o direito do Fisco já se encontrar definitivamente extinto e fulminado pela decadência, consoante prevê expressamente o artigo 156, V, do CTN.

Como ensina o Prof. Eurico Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição são mecanismos para absorção de incertezas, são limites impostos pelo próprio ordenamento à positivação do direito (...). A decadência do direito do Fisco corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário (...). (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 4ª ed, 2011, p. 236).

De início cumpre lembrar que mesmo na via especial, quando se tratar de questão de ordem pública prejudicial e de direito, em respeito ao princípio da legalidade, é necessário que o julgador, em qualquer instância, tribunal ou fase processual, proceda à análise dessa questão, até mesmo de ofício, caso não seja argüida pela parte. É como deve ser vista a apreciação relativa ao prazo decadencial tendo em vista que se trata de matéria ordem pública.

Destaca-se, neste sentido, recentes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

“DECADÊNCIA. EXAME EX OFFICIO. GRAU DE JURISDIÇÃO.

As matérias tratadas pelos incisos IV, V e VI do art. 267 do Código de Processo Civil (CPC) são de ordem pública e podem ser examinadas ex officio e a qualquer tempo ou grau de jurisdição. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 2ª Turma. Acórdão 9202-01.395. Julgado em 12/04/2011).

*PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. EFEITO
TRANSLATIVO DOS RECURSOS.*

O Ato Declaratório que exclui o contribuinte do Simples, com base em existência de pendências perante a PGNF, sem especificar quais sejam, encontra-se maculado de nulidade. Matéria, esta, de ordem pública, que pode ser conhecida de ofício em sede de julgamento de recurso especial. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Acórdão nº 9101-001.079. Julgado em 28/06/2011)

No mesmo sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN). NULIDADE ABSOLUTA. CONHECIMENTO EX OFFICIO - LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.

1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.

2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas ex officio, por ser matéria de ordem pública. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).

3. Hipótese em que se conheceu do recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento ex officio da decadência.

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN.

7. O julgamento do recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.

8. *Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência. (AgRg no AI nº 939.714. Relatora Min. Eliana Calmon. DJ: 12/02/2008).*”

Portanto, apesar de o caso examinado estar neste órgão julgador assegurado por medida judicial, nada obsta que, por dever de ofício e em cumprimento à legalidade, ele seja examinado para fins de apreciação da decadência, independentemente de haver medida judicial uma vez que a decadência é fator de extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se que a decadência é a matéria objeto do recurso especial e foi prequestionada desde o início pela recorrente.

Daí porque, como bem colocado na citada decisão do STJ, AgRg no AI nº 939.714, Min. Eliana Calmon, estando o recurso especial submetido à apreciação do órgão julgador, a decadência deverá ser examinada em todos os seus aspectos para que possa identificar se ocorreu ou não a extinção do direito de Fisco de constituir o crédito tributário.

Porém, o marco decadencial não é único, de acordo com a lei e a jurisprudência do STJ em recurso repetitivo, daí porque, somente se pode decidir a questão diante do caso concreto o que passa, necessariamente, pelo exame de aspectos, tais como: a) forma de lançamento: homologação ou não; b) existência ou não de pagamento; e c) ocorrência de fraude, dolo ou simulação; d) existência de medida preparatória para o lançamento.

Neste sentido, é a opinião do Ministro Fux, no Recurso Repetitivo nº 973.733, quando leciona:

“Deveras, 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).”

Ressalte-se que, no presente julgamento, não se pretende rever os critérios da decisão já proferida, até porque não existe tal possibilidade nesta instância. Porém, em respeito à legalidade, por se tratar de hipótese de extinção de crédito tributário, somente haverá o crédito tributário se ele ainda não tiver sido alcançado pela decadência. Portanto, mesmo no restrito exame de qual o correto prazo decadencial a ser adotado para o caso, faz-se necessário identificar qual a hipótese legal a ser aplicada aos fatos, para que se dê a correta aplicação do direito.

Não se pode saber qual a regra jurídica aplicável para determinada situação, sem antes analisar os aspectos envolvidos que irão contextualizar a aplicação da regra abstrata ao caso concreto.

No exame do presente caso, existe uma premissa inafastável que deverá ser observado pelo colegiado. É que, em 21/12/2010, foi editada a Portaria n. 586/2010, pela qual foi alterado o regimento interno desta Corte Administrativa para, entre outras providências, determinar que “*as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF*” (RI/CARF, art. 62A).

Deste modo, os parâmetros sob os quais deverá decidir o colegiado, são aqueles colocados no Recurso Repetitivo do STJ nº 973.733.

Assim, para que seja aplicada a lei que rege o prazo decadencial, em consonância com a jurisprudência, antes de se adotar uma posição é necessário que sejam examinadas questões cuja resposta irá se refletir na decisão a ser tomada, como a seguir se expõe as premissas sobre as quais se fundará o julgamento.

a) Qual forma de lançamento do tributo?

O Código Tributário Nacional não tratou, igualitariamente, dos marcos e das formas de fluência do prazo decadencial para todos os tributos.

O art. 150, parágrafo 4º, por exemplo, prevê um marco decadencial específico para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Sendo assim, para que se possa analisar adequadamente quais regras jurídicas aplicáveis ao caso, é fundamental o exame da forma de lançamento do tributo em questão.

No caso, conforme pode ser observado no termo de verificação fiscal e demais documentos juntados aos autos, é inquestionável que os tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação.

Portanto, firmada a primeira questão de fato prejudicial ao exame da decadência, qual seja: os tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação.

b) Houve antecipação do pagamento?

Após a constatação da hipótese de lançamento por homologação, surge a necessidade de verificação ou não da ocorrência de pagamento antecipado, ainda que parcial, no período objeto do auto de infração.

Este Conselho tinha entendimento pacificado no sentido de que nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN, independentemente da realização (ou não) de pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte.

Contudo, tendo em vista o art 62-A do RICARF, o decidido no Recurso Repetitivo, impõe-se, neste caso, a observância do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, o qual estabelece que o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado somente nas hipóteses em que o contribuinte não realiza o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos de evidente intuito de fraude ou simulação e quando não há medida preparatória do lançamento em período anterior ao início da contagem do prazo decadencial.

Com isso, para o correto exame da decadência no caso concreto, faz-se necessário verificar se houve pagamento antecipado efetuado pela recorrente no período fiscalizado.

Pois bem, a partir do exame do auto de infração e termo de verificação fiscal, assim como as declarações e Darf's do período, verifica-se que o lançamento em apreço corresponde a diferenças de receitas já declaradas e pagas pela contribuinte.

Desta feita, é incontroverso que a recorrente efetuou pagamento antecipado relativo às receitas declaradas e correspondentes ao período fiscalizado.

Assim, firmada a segunda questão de fato prejudicial ao exame da decadência, qual seja: houve declaração e pagamento antecipado relativo ao período fiscalizado.

c) Houve dolo, fraude ou simulação?

Verificado que os tributos estão sujeito ao lançamento por homologação, assim como houve pagamento antecipado no período fiscalizado, resta-nos saber se, no caso, estão presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Cumprе ressaltar que, ao contrário do afirmado pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, o exame da ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação não está albergado pela preclusão.

Na verdade, como bem destacou a conselheira Susy Gomes Hoffmann, na sua declaração de voto constante dos acórdãos que decidiram os demais processos relativos a esta mesma operação, no recurso especial não pode o colegiado “declinar-se sobre o conjunto probatório presente nos autos, a fim de avaliá-lo e constatar se determinado fato encontra-se ou não comprovado”, pois, segundo ela, a CSRF é “campo de discussão de questões jurídicas, de direito”.

Porém, prossegue aquela ilustre conselheira, “Outro o cenário, contudo, em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do narrado no acórdão recorrido, e nele tido por comprovado ou não, emite um juízo jurídico diverso daquele emitido pelo órgão a quo, mas desde que sobre as mesmas premissas fáticas. Neste caso, não se tem propriamente um reexame do material de conhecimento (dos fatos e provas), mas sim uma reavaliação jurídica daqueles fatos já explicitados no Acórdão recorrido.”

Não se discute aqui o reexame das operações ou das provas que deram ensejo à autuação, mas apenas vai se identificar se na hipótese existe algum com dolo, fraude ou simulação.

Tudo em estreita consonância com o também já decidido pelo STJ, como citado também pela Conselheira Susy Gomes Hoffmann:

“PENAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 168ª DO CÓDIGO PENAL. REEXAME E REVALORAÇÃO DE PROVAS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I - A reavaliação da prova ou de dados explicitamente admitidos e delineados no decisório recorrido não implica no vedado reexame do material de conhecimento (Precedentes).

II - Não se conhece de recurso especial que, para o seu objetivo, exige o reexame da quaestio facti (Súmula nº 7 STJ).

Recurso não conhecido.

(REsp 683702/RS, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 01/03/2005, DJ 02/05/2005, p. 400)”

Adentrando no caso, especificamente, inicialmente, é importante trazer a baila a observação da autoridade fiscal (fl. 20):

“DELIMITAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE VENDA AO EXTERIOR SOB ANÁLISE

10. As operações de Venda ao Exterior objeto de nossas análises limitaram-se às relacionadas na tabela por nós elaborada, denominada de PLANILHA DO FISCO (folhas 63 a 68). Esta informação foi gerada com base nas vendas registradas no período de janeiro de 1999 a dezembro de 1999, relacionadas com o planejamento já citado, oficialmente, informadas pelo contribuinte na tabela denominada de PLANILHA DO CONTRIBUINTE (folhas 69 a 78), a qual encontra-se devidamente assinada pelos responsáveis legais da empresa.

11. Apesar de, nesta auditoria tributária, termos trabalhado apenas o ano de 1999, para evitar a decadência relativa aos fatos geradores decorrentes das operações, nos demais anos subsequentes tais operações se repetem. A constituição do crédito tributário vinculado às operações ocorridas nestes anos será oportunamente realizada..”

Ou seja, apesar de tratar cada período em um processo específico, a fiscalização entende que a infração ocorreu da mesma maneira uniforme para todos os períodos subsequentes.

Com isso, considerou-se, no presente caso, uma hipótese de infração continuada que, por questões meramente administrativas, permitiu o desmembramento dos mesmos fatos em vários processos.

A questão da existência ou não do dolo em relação à infração que foi considerada como continuada pela fiscalização, já foi objeto de exame e decisão deste Colegiado que, para os períodos subsequentes, firmou posicionamento no sentido de inocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações praticadas pela Recorrente, conforme pode ser observado adiante:

“INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.(CSRF. Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17/07/2012)

INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.(CSRF. Acórdão 9101-01.403. Sessão de 17/07/2012)

INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.(CSRF. Acórdão 9101-01.404. Sessão de 17/07/2012).”

Vê-se, assim, que este mesmo Colegiado já decidiu pela inexistência de dolo com relação a toda a operação uma vez que, repita-se, todos os processos têm como base os mesmos fatos e provas, tendo havida uma mera divisão em processos diferentes por uma simples questão procedimental.

No caso deste processo, igualmente a todos os demais e decorrente da mesma operação, imputa-se à recorrente uma suposta omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

No entanto, em nenhum momento, houve a demonstração da evidente intenção fraudulenta da contribuinte como exige a lei.

E mais, a partir do exame do conjunto probatório presente nos autos, o colegiado já chegou à conclusão e decidiu que a recorrente não impediu ou ocultou o conhecimento dos fatos para a fiscalização, pelo contrário, como afirmado pela própria autoridade fiscal, foi a partir das informações, documentos e declarações da empresa que foi possível se apurar os fatos autuados.

Aliás, somente foi possível o exame detalhado da operação, por parte da fiscalização, porque a recorrente detinha todas as informações formalizadas em instrumentos públicos e particulares, bem como registros contábeis e financeiros colocados à disposição e que foram entregues ao Fisco.

Ainda tomando emprestado as palavras da Conselheira Susy Gomes Hoffmann,

“Pois bem, no presente caso, é de se fixar se a pretensão recursal da Fazenda envolve a reavaliação jurídica da prova ou se demanda uma verdadeira reincursão no material probatório. Parece-me que, no caso, só é possível analisar o recurso sob a ótica da reavaliação jurídica da prova, apesar de a pretensão da Recorrente ser o de uma verdadeira reincursão no material probatório.”

“Não nos cabe, aqui, mergulhar na análise das provas constantes dos autos, pois que isto constituiria o indevido reexame probatório. Cabe-nos apenas considerar aqueles dados retratados no acórdão recorrido. Caso contrário, este órgão julgador estaria a analisar um eventual “julgamento errôneo da prova” (error facti judicando), o que, nos termos do acima exposto, não é cabível em sede de recurso especial.”

No caso, salta aos olhos que não se está fazendo um reexame de provas ou examinando qualquer outra questão já decidida no acórdão recorrido, mas, este colegiado está procedendo ao exame material da questão objeto de recurso, ou seja, qual o início da contagem do prazo decadencial se de acordo com o art 150, § 4º, ou de acordo com o art 173 do CTN.

Vale ressaltar que o colegiado para decidir examinando os elementos do processo considerou que estava comprovado a realização das operações e que não havia qualquer simulação ou fraude tendo em vista que, além da recorrente haver fornecido todos os elementos e entregues as declarações para a autoridade fiscal, ela obedeceu às leis que existem para alcançar planejamentos tributários como a lei dos preços de transferência e a tributação dos lucros do exterior com relação a operações entre coligadas e controladas.

Por outro lado, ainda que se considere que a recorrente, *in casu*, teria planejado irregularmente suas operações, a partir do decidido nos demais processos, conclui-se que não se pode atribuir à contribuinte qualquer intuito doloso de evadir receitas tributárias, especialmente porque, como já mencionado, todas as operações questionadas sempre foram levadas ao conhecimento fiscal, por meio de declarações fiscais, demonstrações financeiras, registros aduaneiros, dentre outros documentos, e que por anos e anos jamais foram questionadas pelas autoridades fiscais.

Então, se a conclusão é de que a operação foi feita às claras e não houve intuito doloso como neste processo, inclusive porque foram obedecidas todas as leis vigentes

que existem para coibir planejamentos tributários, não é possível decidir de forma diversa para este caso do que foi decidido nos outros processos. Não se pode qualificar a mesma operação como um ato simulado, fraudulento e doloso, para fins de contagem do prazo decadencial em um processo e considerá-la como verdadeira e legítima em outros casos.

Logo, não é possível considerar a existência de simulação, dolo ou fraude em vários períodos e considerar a conduta da recorrente como dolosa, para fins de aplicação do termo inicial para fluência do prazo decadencial.

Sendo assim, sem necessidade de se examinar ou rever provas, apenas a partir da simples leitura os julgamentos deste Colegiado, ou seja, apenas a partir da materialidade jurídica que é questão de direito e, independentemente do exame do mérito das operações, não há como considerar a ocorrência de dolo fraude ou simulação na operação em comento, seja por ausência de provas da fraude, seja pelo forte conjunto probatório que indica a boa-fé da recorrente em declarar todos os fatos e prestar todas as informações cabíveis ao fisco.

Portanto, resta firmada a terceira e última questão prejudicial ao exame da decadência, qual seja: no caso, como já decidido nos demais, não se pode dizer que houve conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

De tudo que aqui foi dito já se pode antecipar que não havendo dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar de acordo com o art 150, § 4º do CTN.

Mas, por qualquer ótica que se analise o caso, ainda assim pode-se concluir que no caso, no momento do lançamento, já se encontra extinto o direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Como se demonstra a seguir.

d) Existência de medida preparatória ao lançamento (parágrafo único do art. 173 do CTN)

O Código Tributário Nacional, ao tratar dos marcos temporais para verificação da decadência, dispôs no parágrafo único do art. 173 que também haveria fluência do prazo decadencial após o transcurso do prazo de cinco anos da ciência, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento:

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

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

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

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

Porém, apesar da truncada redação, o parágrafo único não constitui uma hipótese autônoma de regra decadencial, mas tão somente uma hipótese de antecipação dos prazos previstos nos incisos anteriores.

Ou seja, ocorrendo a ciência, por parte do contribuinte, de medidas preparatórias indispensáveis à constituição do crédito tributário antes do início da fluência do prazo decadencial, o prazo deve ser antecipado.

Destaca-se, neste sentido, o trecho do voto apresentado pelo ilustre conselheiro Dr. Marcos Aurélio Valadão no acórdão nº 9303-002.179:

“O parágrafo único do art. 173 do CTN deve ser interpretado no contexto do artigo e não como uma norma isolada. Assim, se em um caso concreto, antes do início do prazo a que se refere o inciso I do art. 173 ocorrer uma notificação (e.g., ciência do MPF), o prazo, nesse caso mais favorável ao contribuinte, começa a correr da ciência e não do 1º dia do exercício seguinte (menos favorável ao contribuinte, pois resultaria em um prazo de decadência mais longo). O parágrafo único é uma exceção ao inciso I do art. 173 e não um dispositivo autônomo. Os dois marcos temporais do art. 173, expressos em seu inciso I e parágrafo único, não são isolados, mas concorrentes, i.e., o que acontecer primeiro, prevalece. Qualquer outra lógica interpretativa levaria a reconhecer a existência da interrupção do prazo decadencial, o que não é admissível no sistema do CTN.”

Daí porque a verificação da existência ou não de medida preparatória é relevante para a correta identificação do prazo decadencial.

Por outro lado, em função do disposto no Recurso Especial nº 973.733, cumpre estabelecer qual declaração, no âmbito da legislação tributária federal, possui os mesmos efeitos jurídicos de um ato preparatório ao lançamento, capaz de antecipar a fluência dos prazos decadenciais previstos no art. 173 do Código Tributário Nacional.

Por tratar inteiramente da questão, pede-se licença para transcrever parte do voto da ilustre Conselheira Dra. Maria Teresa Martinez Lopez, proferido no acórdão nº 9900-000.334 e acompanhado pelos membros do Pleno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Em se tratando da aplicação do artigo 173, o termo inicial da contagem (dies a quo) é distinto dependendo se há ou não medida preparatória para o lançamento. É o que se depreende do item 01 da ementa do Recurso Representativo de Controvérsia, no qual se afirma que o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

‘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’

Ou seja, para a aplicação do dies a quo previsto no inciso I do artigo 173, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado) é necessário que:

(i) se trate de lançamento por homologação (obrigação de pagamento antecipado);

(ii) inexistência de antecipação de pagamento;

(iii) inexistência das figuras de: dolo, fraude ou simulação; e

(iv) inexistência de declaração parcial prévia do débito (vale dizer, não há medida preparatória para o lançamento). Entende-se que declaração prévia é a declaração insuficiente (parcial), uma vez que, se a declaração fosse integral, estar-se-ia enfrentado prazo prescricional e não prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Enquanto instrumento de constituição do crédito tributário, a declaração prévia parcial enquadra-se no conceito de medida preparatória ao lançamento, constante no parágrafo único do artigo 173 e a que alude o Recurso Representativo de Controvérsia.”

Logo, no âmbito da legislação tributária federal, as declarações que não possuem o condão de constituir o crédito tributário, como por exemplo, a DIPJ ou a despeito de constituir não foram preenchidas na sua integralidade (parcial), nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN, são hipóteses de antecipação do prazo decadencial, uma vez que, com a apresentação das mesmas o Fisco já toma conhecimento de elementos suficientes para fazer valer o seu legítimo direito de iniciar a fiscalização e o controle do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

Saliente-se que, mesmo em momento anterior ao Recurso Representativo do Superior Tribunal de Justiça, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já havia pacificado o entendimento no sentido que a apresentação de declaração em período posterior ao fato gerador do tributo antecipa o início da fluência do prazo decadencial para o dia da entrega da declaração:

“DECADÊNCIA - IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN). (Câmara Superior de Recursos Fiscais - 1ª Turma, Acórdão CSRF/01-05.751, Julgado em 03/12/2007).”

DECADÊNCIA - IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-I e § único do CTN). (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Acórdão CSRF/01-05.689. Julgado em 12/06/2007).”

Por isso, deve-se verificar, no caso concreto, a existência de qualquer fato que possa, em tese, antecipar a fluência do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

Pois bem, compulsando os autos, verifica-se a existência de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, apresentada no dia 30/06/2000 (fls. 843-920), bem como apresentou DCTF para o respectivo período.

Analisadas as questões prejudiciais atinentes ao exame de qual o marco normativo adequado para o exame da decadência, passa-se a examinar o tema a luz das premissas traçadas.

Em vista de referida regra regimental, impõe-se a observância *in casu* do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, o qual estabelece que o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado somente nas hipóteses em que o contribuinte não realiza o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação. *Verbis*:

"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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

(REsp 973.733/SC (2007/01769940), STJ, Primeira Seção, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 12/08/2009, DJe 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184)."

No que interessa ao presente julgamento, o acórdão acima, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, pacificou o seguinte entendimento, verbis:

“(i) 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;”

Entendimento que, aliás, já foi pacificado pelo Plenário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Comprovada a existência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 150 do CTN. Recurso Extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional Negado. (Pleno CARF. Acórdão nº 9900-000.271.Sessão de 07/12/2011)

DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Constatada inexistência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Recurso Extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional Negado. (Pleno CARF. Acórdão nº 9900-000.269.Sessão de 07/12/2011).”

No caso, houve o recolhimento antecipado dos tributos devidos nas mesmas que são do mesmo tipo daqueles lançados nos autos de infração, IRPJ e CSLL, bem assim conforme tudo que já foi detalhado acima não há como considerar a existência de fraude, dolo ou simulação, o que reclama a aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Ademais, os tributos lançados são referentes ao ano-calendário de 1999, cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/1999 e a ciência do lançamento de ofício ocorreu em 22/12/2005.

Por outro lado, ainda que se considere a impossibilidade de aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, o crédito tributário, igualmente, encontra-se fulminado pela decadência.

Como visto, a recorrente apresentou DIPJ e DCTF após a ocorrência do fato gerador dos tributos em apreço, fazendo com que o início do prazo decadencial fosse antecipado para o dia da entrega da respectiva declaração, nos termos do parágrafo único do art. 173, que, de fato, ocorreu em junho de 2000.

Portanto, consideradas (i) as disposições Regimentais do CARF; (ii) a data de ocorrência do fato gerador do tributo; (iii) a data de ciência do lançamento; e (iv) a existência de recolhimento antecipado do tributo; (v) ausência de fraude, dolo ou simulação; (vi) existência de medida preparatória que antecipou a fluência do prazo decadencial, impõe-se reconhecer o decurso do prazo decadencial, seja em observância ao art. 150, § 4º, seja em cumprimento ao disposto no parágrafo único do art. 173, ambos do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial para, no mérito, dar-lhe provimento tão somente para reconhecer a decadência e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário lançado no processo.

(assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

A profundidade dos debates quando da sessão de julgamento, o voto do ilustre relator Jorge Celso Freire da Silva analisando a questão sob os mais diversos aspectos, a divergência levantada pelo Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão e as considerações dos demais integrantes do colegiado destacando os motivos pelos quais acompanhavam o relator, me conduzem a presente declaração de voto.

No presente caso, analisando o mesmo tipo de operações comerciais, a autoridade fiscal lavrou autos de infrações distintos para cada ano-calendário, imputando à recorrente a prática de dolo e exigindo tributos com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), em todo o período fiscalizado.

Apresentadas defesas, dois dos processos, inclusive este, foram julgados pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e os demais pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão que sucedeu o antigo Conselho de Contribuintes em suas atribuições.

Quando do exame deste processo pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes aquele Colegiado, por maioria de votos, entendeu por manter a exigência do crédito tributário, inclusive com a multa qualificada. Apreciando os mesmos fatos, só que relacionados a outros anos-calendário, a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, por unanimidade de votos, decidiu afastar a multa qualificada e, indo além, afastou a exigência do crédito tributário¹.

Inconformada com a decisão da Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção que afastou a multa qualificada, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, alegando divergência com a decisão proferida pela Quinta Câmara.

Examinando o mérito do recurso especial de divergência interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, a Primeira Turma da CSRF firmou entendimento de que os fatos descritos nas autuações não caracterizavam a prática de ato doloso, fraude ou simulação. Assim, manteve a decisão da Segunda Turma da Quarta Câmara que havia cancelado a exigência do crédito tributário.

Se naqueles processo, tratando dos mesmos fatos, só que em anos-calendários distintos, a CSRF entendeu pela inexistência de multa qualificada, resta indagar como fica a situação deste processo onde foi negado seguimento ao recurso especial da contribuinte, em relação à multa qualificada? A resposta, ao meu sentir, exige reflexões, ainda que breves, quanto ao princípio da legalidade e da busca da verdade na constituição e na exigência de crédito tributário decorrente de lançamento de ofício.

I - Do princípio da legalidade e busca da verdade na constituição e na exigência do crédito tributário decorrente de lançamento de ofício.

Comparando as questões que envolvem o direito tributário com o direito penal verifica-se, no que diz respeito à legalidade e à verdade material, tanto na Constituição da República, quanto nos respectivos Códigos, que elas têm os mesmos alicerces jurídicos.

Na Constituição, por exemplo, tem-se os artigos 5º, XXXIX² e 150, I³, tratando, respectivamente, da legalidade em relação às questões penais e tributárias.

Mas não é só. Quando se avalia a acusação fiscal tendo por norte o artigo 142 do CTN, verifica-se que ao efetuar o lançamento do crédito tributário a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Por sua vez, o Código de Processo Penal em seu artigo 41, ao tratar da acusação, prevê que *"a denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas."*

Enquanto no processo civil, se não contestados, prevalecem os fatos alegados pelas partes, ou seja a verdade formal, no processo penal e no processo administrativo o julgador deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Desta forma, quem examina a questão tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada. Isto explica, por exemplo, o dever da Administração Pública de anular seus próprios atos, quando constatado ilegalidade. Neste mesmo sentido, o Poder Judiciário, juízes e tribunais, em qualquer instância ou momento, ainda que não conhecendo do recurso interposto, têm competência para expedir habeas corpus de ofício sempre que constatar que alguém sofre ou está na iminência de sofrer coação ilegal (art. 654, § 2º do CPP)⁴.

Fixados tais pontos, há que trazer esta discussão para o direito tributário. Pode a Câmara Superior de Recursos Fiscais ou Turma Recursal, ainda que não conhecendo de recurso, ou diante de questão não alegada, em constatando ilegalidade, manifestar-se de ofício para evitar que seja exigido crédito tributário em desconformidade com as normas aplicáveis à espécie?⁵

Em relação à controvérsia posta, conhecido o recurso, quanto à matéria de direito não há preclusão. Esta pode ser alegada e deve ser conhecida em qualquer instância, pois cabe acusado se defender dos fatos e ao julgador aplicar o direito que incide sobre os fatos. A dicção do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispondo que *"considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"* deve ser

² XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁴ § 2º. Os juízes e os tribunais têm competência para expedir de ofício ordem de habeas corpus, quando no curso de processo verificarem que alguém sofre ou está na iminência de sofrer coação ilegal

⁵ Nos termos do art. 145, III, combinado com o art. 149, IV, ambos do CTN, o lançamento pode ser alterado em virtude de erro ou omissão quanto a elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.

compreendida como impugnação à matéria de fato. Quanto ao direito aplicável aos fatos este é de observância obrigatória por todos, Administração e Contribuintes.

Todavia, a matéria torna-se mais complexa quando não se conhece do recurso e se constata ilegalidade na exigência do crédito tributário. Deve a Administração silenciar diante de sua própria ilegalidade para tirar proveito ou, em face ao princípio da moralidade e legalidade, indicados no artigo 37, da Constituição Federal, tem o dever proceder a correção de ofício, ainda que isto importe em cancelamento ou redução de crédito tributário?

Dado a necessidade de observância do princípio da moralidade e por questões éticas, *entendendo ética como a parte da filosofia dedicada aos estudos dos valores morais e princípios ideais do comportamento humano perante a sociedade*, penso que tanto a Administração quanto os Contribuintes, em constatando imprecisões relacionadas a exigência ou pagamento de crédito tributário devem satisfazê-lo de ofício.

Com estas considerações compreendo a afirmação do ilustre relator quando, em determinado ponto de seu voto, destaca que *"ainda que se considere que a recorrente, in casu, teria planejado irregularmente suas operações, a partir do decidido nos demais processos, conclui-se que não se pode atribuir à contribuinte qualquer intuito doloso de evadir receitas tributárias, especialmente porque..."*. Na verdade, o relator, por questão ética, ao tomar conhecimento da decisão que reconheceu que a conduta da recorrente não foi dolosa trouxe esta notícia aos autos.

Para o relator, o CARF como órgão que tem o dever de revisar lançamentos fiscais para evitar ilegalidades não pode silenciar diante da exigência de crédito que considere indevido. Nesta linha, examinada a questão de mérito e afastada a situação de multa qualificada, não seria possível julgar este feito atendo-se a questão formal, quando sabidamente a acusação de dolo, fraude e simulação resultaram afastadas.

Em que pese os irrefutáveis fundamentos contidos no voto do relator, tenho que a solução pode ser dirimida de forma mais simples, aplicando o disposto no parágrafo único do artigo 173 do CTN, fundamentos estes que também integram o voto do relator.

II - Dos efeitos jurídicos da entrega da DIPJ

Nos termos do artigo 43 da Lei nº 8.383, de 1991, as pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos: I - até o último dia útil do mês de março, as tributadas com bases no lucro presumido; II - até o último dia útil do mês de abril, as tributadas com base no lucro real; III - até o último dia útil do mês de junho, as demais.

Atualmente, e no período fiscalizado, as declarações do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas são recebidas e processadas por meio eletrônico. Assim, há que se avaliar qual o efeito jurídico do recebimento e processamento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ por parte da Receita Federal.

Ao receber e processar a "Declaração do Imposto de Renda", em relação à atividade realizada pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal pratica o primeiro ato que pode ter dois desdobramentos.

a) **em concordando** com as informações prestadas do sujeito passivo a autoridade fiscal as homologa de forma expressa ou, em assim não procedendo, tem-se o início do prazo de cinco anos para homologação tácita.

b) **em não concordando** com as informações prestadas pelo sujeito passivo, ao receber e processar a declaração tempestivamente entregue tem-se a primeira medida preparatória indispensável ao lançamento.

O prazo fixado no artigo da Lei 8.883 de 1991, para entrega da declaração de ajuste anual é o momento até onde a Administração deve aguardar para, a partir desta data, verificar a prática de eventuais irregularidades relacionadas à apuração do IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorreu em 31 de dezembro do ano anterior.

Se não for entregue a declaração em 30 de junho do ano-calendário seguinte ao período fiscalizado e tampouco houver antecipação de pagamento, o marco inicial do prazo decadencial dá-se na forma do artigo 173, I, isto é, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nos casos em que o sujeito passivo entrega a Declaração o prazo previsto no artigo 173, I, à luz do parágrafo único deste mesmo artigo, antecipa-se para a data da entrega da declaração. Assim o é porque o processamento da Declaração se constitui em medida preparatória ao lançamento. Isto é, em discordando da declaração entregue abre-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que a autoridade fiscal realize o lançamento de ofício.

No caso concreto, conforme destacado pelo relator, em 30/06/2000 a recorrente entregou DIPJ e apresentou DCTF para o respectivo período. Com o processamento da DIPJ e da DCTF deu-se início ao prazo decadencial de cinco anos que findou em 30/06/2005. Ocorre que a notificação do lançamento deu-se em 22/12/2005, quando o crédito tributário em relação ao ano-calendário de 1999, mesmo considerando a questão da multa qualificada, já se encontrava extinto pela decadência.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar a exigência do crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Com a devida vênia ao Relator e àqueles que comungam do mesmo entendimento, não consigo vislumbrar na d. Sentença nos compungiu a (re)julgar a decadência deste caso, uma extrapolação para as questões de mérito que estão já assentadas em definitivo, na esfera administrativa, e consubstanciadas no teor do Acórdão 105-17.083, ora recorrido. Se o M. Juiz quisesse nos impor a tarefa de rejulgar tudo novamente, teria anulado a decisão e não simplesmente determinado que fosse realizada a rediscussão da questão da decadência, o que se deve por uma incerteza na jurisprudência sobre o tema (que envolve questões da pagamento, não pagamento, solo, fraude, simulação, a data da descoberta do ilícito, etc).

Assim, entendo que a sentença judicial não nos autoriza à rediscussão das circunstâncias da matéria fática e sua interpretação com relação aos outros aspectos do julgamento, i.e., se houve ou não dolo, fraude ou simulação, bem como a subsunção aos ditames legais aos fatos (o que resulta, por exemplo, em multa qualificada, como esta assentado no Acórdão 105-17.083). Assim, no meu ponto de vista esta matéria já está assentada e, repito, a sentença judicial não nos autoriza a fazer novamente seu julgamento.

Apenas para reforçar o argumento, veja-se que sentença em seus fundamentos diz:

“[...]Contudo, o importante é a análise dos fundamentos (de direito) de um julgado e de outro e o desfecho prático e real deles, que, na espécie, seria discrepante, a revelar a necessidade de se conhecer do recurso para a afastar a divergência do tema, repita-se, de direito.

Quanto aos demais temas e aspectos, nada a corrigir. Nas questões alusivas à qualificação da infração como omissão de receita, desconsideração do conjunto probatório sem plausibilidade/razoabilidade, simulação em operações de venda por trading do mesmo grupo e caracterização e multa agravada por evidente intuito de fraude e erro de proibição, o que se discute, no fundo, são fatos e provas/presunções relacionados à simulação.”

E do dispositivo da sentença consta:

“Diante do exposto, defiro em parte o pedido liminar apenas para determinar à autoridade impetrada, Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que em relação ao tema da contagem do prazo decadencial, conheça do recurso especial de divergência, propiciando-se que, no mérito, seja julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se entender de direito.”

Ora o mérito a que se refere o M; Juiz é o mérito da decadência, e não o mérito de toda questão em si, tanto que o deferimento foi em parte, e decidir de outro modo seria anular a decisão, para que tudo fosse reanalisado. Não, definitivamente não é o caso.

Assim, estamos atrelados ao que está decidido no Acórdão 105-17.083, no que diz respeito às circunstâncias que afetam diretamente a contagem do prazo. Neste sentido, o Acórdão 105-17.083 tem o seguinte entendimento:

“EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS -

INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto.

...

MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso vertente, não há que se falar em erro de proibição, vez que os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta.”

Ora, a existência de simulação (aspecto não mais sob julgamento, ainda que não se concorde com ele) implica a impossibilidade de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, e remete o caso ao art. 173, I, do CTN, inclusive por força de jurisprudência judicial assentada e também por força do Súmula CARF 72 que diz:

“Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Aplicado ao caso concreto, implica em inexistência do transcurso do prazo decadencial, pelo que voto no sentido de manter a exigência, negando provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Declaração de Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

A razão de ser desta declaração de voto reside apenas no fato de registrar os debates finais que ocorreram no momento do julgamento deste processo.

A questão a ser tratada aqui versa sobre a extensão e profundidade do Recurso Especial interposto pela Contribuinte no que tange à decadência e sobre o efeito traslativo do recurso.

Pois bem. Como bem esclarecido pelo Eminentíssimo Relator, o conhecimento do Recurso Especial ora em análise ocorreu por meio de decisão judicial que determinou o conhecimento do Recurso no que se refere ao tema da decadência, determinando ao final da sentença que esta Turma da CSRF julgue como entender de direito.

Assim, entendo que uma vez conhecido o Recurso no tema da decadência, foi dada a extensão do Recurso. Só se poderá julgar dentro do tema da decadência, mas neste tema, os julgadores têm a profundidade, ou seja, dentro do tema da decadência os julgadores podem julgar com a profundidade que entenderem, não ficando sujeitos aos fundamentos trazidos no Acórdão recorrido ou na decisão divergente trazida como paradigma. Podem e devem julgar de acordo com os fundamentos que entenderem o de direito e aplicáveis ao tema da decadência.

E, esta extensão e profundidade estão claras no Código de Processo Civil, no artigo 515, nos seguintes termos:

“Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento. § 4º Constatando a ocorrência de nulidade sanável, o tribunal poderá determinar a realização ou renovação do ato processual, intimadas as partes; cumprida a diligência, sempre que possível prosseguirá o julgamento da apelação.”

Portanto, entendo que dentro do tema da decadência, esta Turma tem a plena possibilidade de decidir se houve ou não a fraude, a fim de decidir sobre o cabimento ou não do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

E, o tema da fraude, só pode ser discutido para fins de verificação da ocorrência da decadência, de tal modo, que esta Turma só pode decidir se houve a fraude, como alegado pela fiscalização e julgado pela Câmara recorrida, a fim de decidir se ocorreu a decadência.

Enfim, dentro desta perspectiva é que o meu voto, no mesmos termos do julgado nos demais casos já citados pelo Relator, entendo que não há que se falar em fraude pela Recorrente, razão pela qual entendo que não cabe a aplicação do previsto no artigo 173 do CTN.

Assim, voto pelo provimento do Recurso.

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann