



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13807.000821/2001-00
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.818 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DRIVEWAY INDUSTRIA BRASILEIRA DE AUTO PECAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1995, 1996

IRPJ. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado, ainda que parcial do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4o. do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Se não houver apuração e pagamento antecipado, a regra aplicável é aquela prevista no art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, para afastar a decadência, com retorno dos autos ao colegiado de origem para análise das demais questões de mérito.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1103-00.017**, de 25/08/2009 (fls. 328/333), proferida pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o processo de Auto de Infração (fls. 88/106), formalizado para a exigência de **IRPJ**, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, referente aos anos-calendário de 1995 e 1996, em decorrência de auditoria fiscal levada a efeito na escrita contábil e fiscal da empresa.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 84/86), a Fiscalização relata que entre outros documentos, a Contribuinte foi intimada a apresentar mapas e documentação comprobatória referentes aos pagamentos de comissão sobre vendas. No entanto, tal solicitação não foi atendida, tendo sido alegado como justificativa, o extravio dos documentos.

Afirma o Fisco que as Notas Fiscais, desacompanhadas de outras provas inequívocas, não são suficientes para caracterizar as despesas como necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora, eis que não identificam as operações comerciais que deram causa a esses pagamentos. Desta forma, glosa-se integralmente os valores considerados na apuração do lucro real, como nas declarações de renda entregues pela empresa.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 112/146, requerendo a improcedência do lançamento, apresentando as seguintes razões:

- que o Auto de Infração, com base na CF, garante o direito à ampla defesa e sem prévia anuência do acusado é um Ato "absolutamente nulo";
- que a Fiscalização não indicou a fonte contábil das informações que o levaram a precisar os valores autuados, o que impede à conclusão da falta de comprovação dos fatos que os originaram, impedindo a defesa do autuado; que o ônus de comprovar a infração é do Fisco;
- requer o reconhecimento da Decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, em função do art.173, do CTN;
- no mérito, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento, por entender que a Fiscalização apurou o valor tributável por amostragem. Em suma, entende que as despesas com comissões estão comprovadas nos autos, não merecendo prosperar o lançamento;
- pugna pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício, em função do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;
- que a aplicação da taxa Selic, no cálculo dos juros de mora, é inconstitucional; ilegalidade da aplicação por ofensa ao art. 161, § 1º, do CTN;

Requer a produção posterior de provas além de prova pericial. *A posteriori*, anexa aos autos mapas contábeis, os quais informam as notas fiscais de venda que deram causa as

despesas com comissões e novo relatório de rendimentos calculados de comissão a representantes de 1995 e 1996.

A DRJ em São Paulo/SP, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 7.431**, de 29/06/2005 (fls. 188/211), considerou **improcedente** a Impugnação, mantendo as exigências. A decisão assentou, em resumo, que:

1. rejeitar todas as preliminares de nulidade e da decadência alegada;
2. sobre as **Comissões Pagas à PJ**, assentou que as notas fiscais, isoladamente, são insuficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços referentes às comissões, cujos valores foram deduzidos como despesas operacionais;
3. sobre as **provas**, que inicialmente cabe ao Fisco demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário. Ao sujeito passivo, entretanto, compete igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada pela autoridade fazendária;
4. a apreciação de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis e de atos normativos (sobre a taxa Selic e multa de ofício) é prerrogativa do Poder Judiciário;

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 221/250), onde rebate as argumentações da DRJ, além de reiterar novamente os mesmos pedidos, conforme abaixo sintetizado:

i) nulidade: a inexistência de fundamentação legal e motivação do lançamento caracterizando o cerceamento de direito de defesa; a fiscalização omitiu a discriminação clara dos dispositivos de lei aplicáveis ao caso (enquadramento legal e acréscimos decorrentes);

ii) que o ônus probatório é do Fisco. Insiste que o demonstrativo anexo ao Auto de Infração não comprova a veracidade da base de cálculo e de onde foram retirados os valores;

iii) ocorrência da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário; a ciência do AI se deu em 02/02/2001 e as competências atuadas são: 31/12/1995 a 31/12/1996;

iv) que foi atuada em razão de não haver demonstrado o pagamento de valores a terceiros, deduzidos do lucro; que teria demonstrado à Fiscalização e à DRJ, por meio de mapas contábeis, relatórios de comissões pagas e demonstrações de notas fiscais tudo o que pagou a seus comissionados; junta mapas contábeis das comissões devidas e pagas (levantamento pormenorizado e individualizado de comissões);

v) que a fiscalização elaborou o lançamento por meio de amostragem o que seria vedado pelo ordenamento e também pelo posicionamento dos Tribunais;

vi) impossibilidade da aplicação da taxa Selic como taxa de juros moratórios, que essa exigência é ilegal e inconstitucional;

vii) a aplicação da multa de 75% aduz que o percentual aplicado é absurdo e desproporcional, sendo um abuso do poder fiscal, e caracteriza confisco.

Decisão do CARF

O recurso voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1103-00.017**, de 25/08/2009 (fls. 328/333), proferida pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial

provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para acolher a preliminar de decadência parcial, até fato gerador de janeiro de 1996 e, no mérito, deu provimento ao Recurso. Nessa decisão o Colegiado assentou que:

- **quanto a decadência:** que no lançamento por homologação, conforme o disposto no art. 150, §4º, do CTN, se a lei não fixar prazo para a homologação será ele de cinco anos a contar do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, o que não corresponde à situação dos autos;

- quanto ao **IRPJ, apuração do Lucro Real:** decidiu que a falta de aprofundamento da ação fiscal para obtenção da prova de que as despesas são desnecessárias à atividade da empresa e à respectiva manutenção da fonte produtora tomam o lançamento insubsistente; e

- que deixou de apreciar as preliminares de nulidade e os demais questionamentos por não serem necessários à solução da lide.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão n.º 1103-00.017, de 25/08/2009, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 337/346), apontando divergência com relação às seguintes matérias: 1) aplicação do prazo decadencial; e 2) ônus da prova das despesas glosadas.

Requer que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar o Acórdão recorrido, afastando a decadência, pois diante da ausência de recolhimento do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, bem como para restabelecer a glosa afastada pela Turma *a quo*.

1) aplicação do prazo decadencial

Visando comprovar a divergência, indicou como paradigma o Acórdão n.º 205-01.579, alegando que:

- no **Acórdão recorrido**, aplicou-se o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para acolher a preliminar de decadência, embora não tenha havido antecipação do pagamento do tributo.

- no **paradigma** trazidos pela Recorrente, entendeu-se que não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela Fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173. inciso I, do CTN, para a fluência do prazo decadencial.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que do cotejo dos arestos (Acórdãos, recorrido e paradigma), as conclusões sobre a matéria examinadas (aplicação do prazo decadencial), revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

No entanto, quanto a matéria **2 - glosa de despesas com comissões**, o Contribuinte pretendia demonstrar divergência quanto a quem compete o ônus de provar que as despesas glosadas eram desnecessárias à atividade da empresa. Trouxe como paradigmas os Acórdãos n.ºs 103-21.868 e 103-19.690. No exame de Admissibilidade do recurso, no cotejo dos Acórdãos, os paradigmas não serviram, já que as situações ali apreciadas não possuem similitude fática com aquela apreciada pelo Acórdão recorrido, condição necessária à caracterização da divergência jurisprudencial.

Com tais considerações, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 354/360, **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Agravo da PGFN

Cientificada do Despacho que deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional interpôs o recurso de Agravo, apresentado suas razões às fls. 362/363, requerendo que seja dado seguimento total do Recurso Especial. Recebido e analisado o Agravo, juntamente com o Despacho da 1ª Câmara, com base no Despacho em Agravo de 09/01/2017 (fls. 365/369), o Presidente da CSRF, rejeitou o Agravo e confirmou o seguimento parcial ao Recurso Especial.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º Acórdão n.º 1103-00.017, de 25/08/2009, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento parcial, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 389/394, que, em seu pedido, não questionam o conhecimento do Recurso Especial Fazendário, apenas pugnando, que seja negado provimento, confirmando-se a decisão proferida pela 3ª Turma Ordinária do CARF, a qual encontra-se em perfeita consonância com o Sistema Tributário Nacional, bem como com os mais atuais e majoritários entendimentos doutrinários e jurisprudenciais.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF n.º 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo, porém entendo não preencher os demais requisitos de admissibilidade, em que pese o Despacho de Admissibilidade do Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF de fls. 354/360, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Na decisão recorrida, tendo havido lançamento em relação aos anos-calendário 1995 e 1996, a decisão recorrida: (a) reconheceu a decadência do direito de realizar o lançamento para o ano-calendário de 1995 e (b) no mérito, analisou a necessidade das despesas de comissão sobre vendas, para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora dos rendimentos em relação ao ano-calendário de 1996, sem manifestação quanto ao ano-calendário de 1995, nos termos a seguir:

De acordo com a DIRPJ do ano-calendário de 1996, a atividade principal da empresa é a “fabricação de peças e acessórios para o sistema de direção e suspensão”. De acordo com a cópia do contrato social de fls. 149/157, a sociedade tem por objeto a industrialização, a importação, a exportação e a representação por conta própria ou de terceiros de peças para veículos motorizados, etc.

Sua receita líquida no ano-calendário de 1996 é de R\$ 14.338.985,95, e o valor das comissões e corretagens sobre

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **1) aplicação do prazo decadencial.**

Alega a Fazenda Nacional divergência jurisprudencial quanto à contagem do prazo de decadência para a constituição de créditos tributários referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não há antecipação de pagamento. Aduz que, “não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo. E por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN”.

No Acórdão recorrido, sem levar em consideração se houve pagamento antecipado ou não, o Colegiado aplicou o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, para acolher a preliminar de decadência, sob o argumento de que, se a lei não fixar prazo para a homologação do lançamento será ele de cinco anos a contar do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação.

Já o Contribuinte, em suas contrarrazões, assegura que o IRPJ, desde janeiro de 1992, nos termos do art. 38, §1º, da Lei nº 8.383, de 1991, é devido mensalmente, tendo passado de lançamento de declaração, para lançamento por homologação e, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, isto é, com marco inicial na data do fato gerador do tributo.

Com efeito, o Acórdão recorrido declarou a decadência dos lançamentos de IRPJ para os fatos geradores ocorridos no ano de 1995 e no mês de janeiro de 1996, fiando-se na regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, como se verifica do trecho abaixo reproduzido:

“Concordo com a contribuinte, em relação ao crédito tributário do ano-calendário de 1995, e em relação ao mês de janeiro de 1996 (**regime de apuração pelo lucro real mensal**), uma vez que o lançamento ocorreu em 02/02/2001, quando já havia decorrido o prazo decadencial.

Conforme o *caput* do art. 38 e §1º da Lei nº 8.383/91, a partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que, os lucros forem auferidos, devendo as pessoas jurídicas apurar mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido. Por esse diploma legal, houve alteração da modalidade de lançamento do IRPJ, de declaração, para homologação.

Levando em conta que o IRPJ foi apurado pelo regime do lucro real mensal, os **fatos geradores são mensais**. Logo quando ocorreu a ciência do lançamento (02/02/2001) já havia decaído o direito da Fazenda Nacional efetuar o lançamento do IRPJ, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, até o fato gerador de 01/2001”.

Como se vê, encontra-se em discussão a determinação da regra aplicável à contagem do prazo de decadência para lançamento do IRPJ, alternativamente: **(a)** o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional; ou **(b)** o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançados, com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Analisando-se o caso temos que, o prazo decadencial para lançamento de tributos federais encontra-se disciplinado pela Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), como regra geral no seu artigo 173, I, que é de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalta-se que como exceção a essa regra o CTN dispôs, no seu artigo 150, parágrafo 4º, a respeito de prazo decadencial distinto para os tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, determinando que este será de 5 (cinco) anos, no entanto, a contar da ocorrência do fato gerador. Veja-se:

Art. 150. O **lançamento por homologação**, que **ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º (...).

§4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifei)

Chamo atenção para o fato de que para se aplicar a regra acima, é necessário que o Contribuinte tenha, de fato, efetuado **apuração e pagamento antecipado** de tributo. Nesse contexto, a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, **não sendo possível a incidência da norma** nos casos em que o sujeito passivo não apura tributo devido e nos casos em que apesar de apurar, não efetua qualquer pagamento correspondente.

Nesse contexto, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário, configura-se imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN.

Posto isso, passo a analisar os termos do recurso. Entendo que no caso, assiste razão à Fazenda Nacional e passo a explicar. Como é consabido, ante a inexistência de pagamento (antecipação), **não se admite** a contagem do prazo decadencial **a partir do fato gerador**, tal qual previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Trata-se de uma questão pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF, que determina a utilização do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recursos repetitivos, e, especificamente para a matéria, no caso o **Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007.0176994-0)**, julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que, em resumo, desta forma assentou:

(a) se houver recolhimento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional; e

(b) se não houver qualquer recolhimento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, certo é que não houve recolhimento antecipado do tributo exigido nos autos, relativamente aos períodos fiscalizados, como pode ser constatado pela informação constante na decisão da DRJ, que buscou informações nos documentos apresentados pelo Contribuinte: Veja-se trecho:

“(…) 39. Acontece que é necessário que o contribuinte faça o pagamento do imposto, para que a administração tenha o que homologar. **No caso em exame, o contribuinte não apurou imposto a pagar (fls. 11 e 29), o que impede a aplicação do dispositivo legal citado**, cabendo redirecionar o caso ao mandamento contido na regra geral. **Tal sistemática, como se sabe, encontra-**

se regulada no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que é taxativo no sentido de fixar o prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". (Grifei).

De fato, ao se analisar as **DIPJ/96 e DIPJ/97** (apuração IR e CSL- Devidos com Base Receita Bruta) entregues pelo Contribuinte, constata-se que apresentou todos os valores "zerados" referente aos meses de janeiro a dezembro de cada ano (fls. 12 e 30).

Saliente-se que, na fl. 19, consta que, do imposto de renda devido ao final do período, no valor de R\$ 122.931,45 + R\$ 37.407,09, foram destontados, entre outros itens, R\$ 130.621,26, a título de antecipações mensais devidas do imposto, com base na receita bruta e acréscimos ou balancetes de suspensão/redução. Contudo, não há nos autos prova de efetivo recolhimento dessas antecipações mensais. Portanto, entendo não haver prova de recolhimento parcial antecipado.

Assim, deve ser aplicado a regra disposta no inciso I do art. 173, do CTN.

Como consequência da inexistência de recolhimento antecipado de IRPJ para os períodos de apuração do ano-calendário de 1995 e 1996, deve ser aplicada a regra de contagem de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, ou seja, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendimento esse objeto da **Súmula CARF** (vinvulante) nº 101:

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

Nesse diapasão, consta dos autos que o sujeito passivo foi cientificado do presente Auto de Infração em **02/02/2001** (fls. 103 e 106) e do TVF (fl. 86). Dessa forma, o fato gerador ocorrido em 31/12/1995, não foi atingido pelo prazo quinquenal decadencial, eis que se contarmos 5 (cinco) anos a partir do ano subsequente (**1997**) ao qual poderia ser feito o lançamento (**1996**), teremos como prazo *ad quem*, o dia **01/01/2002**.

Conclui-se, portanto, que o lançamento não aconteceu a destempo (decadência) para nenhum período abrangido pelo Auto de Infração. Em face do exposto, as exigências de IRPJ, em relação ao crédito tributário do ano-calendário de 1995, e em relação ao mês de janeiro de 1996, devem ser restabelecidos.

Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto por conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para afastar a decadência, com retorno dos autos ao colegiado a quo, para análise das demais questões postas no recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-010.818 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 13807.000821/2001-00