



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.000794/2008-79
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.263 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de março de 2021
Recorrente FENIX DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

IRPJ. CSSL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO LEGAL

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 CTN. No entanto, inexistindo pagamentos antecipados, o prazo de decadência dos tributos é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, previsto 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, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(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 Ceconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.263 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 15563.000794/2008-79

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1201-001.319**, de 01/02/2016 (fls. 6.416/6.435), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da **1ª Seção** de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

Trata-se o processo de Autos de Infração lavrados contra a Contribuinte (fls. 330/370), para a exigência de **IRPJ** e reflexos na **CSLL**, na Contribuição para o **PIS/Pasep** e para a **COFINS**, por ter a Fiscalização constatado irregularidades referentes aos anos-calendário 2003 e 2004. Foi aplicada a Multa de Ofício de forma qualificada, no percentual de 150% e ainda lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra os sócios.

O sujeito passivo foi cientificado do presente Auto de Infração em **11/12/2008** (fls. 338, 347, 355 e 365) e o Termo de Início de Ação Fiscal foi recepcionado em **15/01/2007**, conforme consta à fl. 374, do TVF.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 371/432, a Fiscalização relatou, em apertada síntese, que:

- em 04/04/2005, em Diligência Fiscal, a Fiscalização compareceu ao endereço cadastral da empresa, no município de Campos dos Goytacazes/RJ, onde encontrou um estabelecimento comercial fechado e foi informado por vizinhos que a interessada não mais exercia suas atividades naquele local;

- constatou-se que, em 25/04/2005, a empresa apresentou DIPJ/2005, ano-calendário 2004, como sociedade INATIVA, tendo transmitido, em 14/08/2005 a declaração retificadora (**DIPJ retificadora**), optando pelo lucro real trimestral, sem no entanto, declarar qualquer receita no período (fl. 372). Consta ainda as seguintes informações sobre as Declarações: entrega em 14/08/2005, de "DIPJ 2003" RETIFICADORA para o ano-calendário de 2002; entrega em 14/08/2005, de "DIPJ 2004" RETIFICADORA para o ano-calendário de 2003, e entrega em 14/08/2005, de "DIPJ 2004" RETIFICADORA, para o ano-calendário de 2004 (fl.384), e vide quadro demonstrativo de fl. 396;

- que o Sujeito Passivo não apresentou DCTF no período compreendido entre janeiro de 2004 e julho de 2005 (fl. 372);

- que no período de **01/01/2004 a 22/09/2005**, **não houve recolhimentos** por parte da interessada **de IRPJ** (códigos 3373 e 0220) e de **CSLL** (6012), fls. 372/373;

- teve movimentação financeira em 2004 no valor aproximado de R\$ 8.500.000,00, tendo apresentado imutabilidade de Ativo e Passivo em relação ao ano-calendário anterior, concluindo que o montante acima não decorreu de realização de ativo no período;

- verificou que por meio de alteração contratual ocorrida em 09/08/2005, o endereço passou a ser no município de Duque de Caixas/RJ, razão pela qual foi representado à DRF/Nova Iguaçu, que tentou intimar a empresa em seu novo endereço, mas não obteve sucesso. Encaminhar o Termo de Início da Ação Fiscal, para o endereço do sócio Sr. Cláudio, **que o recepcionou em 15/01/2007**. A partir de então, todas as intimações passaram a ser postadas para o endereço do sócio, culminando com **a que foi recebida em 28/10/2008**;

- foi intimada a apresentar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias no ano-calendário 2004; entregou cópia do distrato firmado entre a empresa e AMBEV, relacionando valores recebidos desta no período compreendido entre 10/04/2003 e 28/10/2003; frustradas as tentativas de identificação das contas bancárias da interessada emitiu, em 01/08/2007, requisições de movimentações financeiras (RMF) para diversos bancos;

- que as respostas das instituições financeiras permitiram a verificação dos valores depositados pela AMBEV, a descoberta de vários depósitos efetuados por pessoas jurídicas, e a identificação de pagamentos feitos pela interessada;

- em resumo, o valor tributável se deu a partir do arbitramento do lucro, no ano calendário 2003, sobre a receita bruta conhecida constante na DIPJ 2004, acrescido do ganho de capital, originado pelos valores recebidos pelo distrato do contrato de revenda e distribuição de bebidas entre o fornecedor (AMBEV) e distribuidora (contribuinte). No ano calendário 2004, o arbitramento do lucro deu-se a partir das receitas financeiras, informações obtidas nos sistemas da RFB e informadas por Instituição Financeira;

- ressalta que do lançamento, efetuou compensação dos seguintes IMPOSTOS e CONTRIBUIÇÕES:

a1) IRPJ: informa que para o ano calendário de 2003, depois de apurados os valores de IRPJ e CSLL, foram compensados os valores pagos e/ou informados em DCTF para o período: 1º e 2º Trimestre de 2003, conforme tabelas apresentada à fl. 419 (extrato da DCTF de fls. 267/268);

a2) para o ano-calendário de 2004, o arbitramento do lucro teve como base de calculo as receitas de aplicações financeiras, entretanto como ocorreu retenção na fonte de imposto de renda na fonte, esses valores, foram devidamente compensados na apuração do imposto de renda devido para o período (tabela fl. 419);

b) CSLL no ano calendário de 2003, quanto aos valores pagos/declarados em DCTF no período: 1º e 2º Trimestre de 2003, conforme tabela de fl. 419, e

c) ainda referente ao ano calendário de 2003, constam valores declarados em DCTF relativos a PIS e COFINS – referente ao período de janeiro a julho/2003, conforme tabela de fl. 420, mas eles não foram objeto de compensação por ocasião do lançamento, apurados em regime não-cumulativo, pois inaplicável nos casos de arbitramento;

- que a multa de ofício foi aplicada em sua forma qualificada, uma vez que a empresa, por ato voluntário e consciente do ilícito fiscal, omitiu as receitas;

- por fim, lavrou os Termos de Sujeição Passiva Solidária (TSPS), de fls. 433/436, contra os sócios Sr. Cláudio Lopes Duarte e Sr. Antônio Silva Duarte e, a Representação Fiscal para Fins Penais consubstanciada pelo PAF n.º 15563.000795/2008-13.

Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte e os responsáveis foram cientificados dos Autos de Infração e apresentaram a Impugnação de fls. 453/559, na qual, em síntese, alegam, todos pela Contribuinte, os seguintes argumentos:

1)- inoportunidade de dolo, fraude ou simulação, uma vez que as DIPJ retificadoras (anos-calendário 2003 e 2004) foram entregues espontaneamente, já que o termo de início da ação fiscal (fls.04/05) foi lavrado em 29/12/2006 e recebido pela interessada em 15/01/2007, enquanto as declarações foram transmitidas em 14/08/2005;

1.1- que os valores pagos pela AMBEV em razão do distrato contratual não foram informados na DIPJ/2004 original porque já com suas atividades encerradas, "não reunia mais aparato contábil competente e entendeu de forma inadequada esta espécie de receita";

1.2- que as receitas financeiras não constavam da DIPJ/2005 porque o então frágil aparato contábil da empresa não considerou estas receitas financeiras como receitas tributáveis, trata-se pura e simplesmente de um erro de interpretação;

1.3- que na DIPJ/2005 se declarou inativa porque suas atividades estavam paralisadas desde julho de 2003, já que "não auferia receita operacional" e que suas mudanças de endereço se deveram a questões meramente comerciais;

2)- quanto a decadência: como não ocorreu dolo, fraude ou simulação, aplica-se aos lançamentos o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN) e, o lançamento revela-se improcedente quanto a todos os valores exigidos referentes ao ano de 2003.

3)- do arbitramento do lucro de 2003 e 2004: a Fiscalização justificou o arbitramento com a ausência dos livros contábeis, desconsiderando que eles haviam sido furtados, juntamente com os demais documentos contábeis, em 01/09/2005; que o arbitramento é medida extremamente excepcional; que inexistente previsão legal para o arbitramento do PIS e da COFINS, devendo-se, por isso, restabelecer o cálculo do tributo pelo regime não-cumulativo;

3.1- que o arbitramento para o ano base de 2004 não se mostra legítimo, pois os livros contábeis, cujos originais foram furtados, foram refeitos e devidamente entregues em 24/07/2007, e que a adição das receitas financeiras à base de cálculo do lucro só se justifica na sistemática do lucro arbitrado, haja vista a não inclusão no lucro real de receitas financeiras oriundas de aplicações em renda variável, nos termos do art. 373 do RIR/99;

4)- elabora seus argumentos sobre a não incidência de PIS/COFINS sobre as receitas financeiras, bem como da exclusão de ICMS na apuração de IRPJ, CSLL, PIS/COFINS;

5)- da inaplicabilidade da multa qualificada, uma vez que foi entregue as DIPJs retificadoras, e as receitas que a Fiscalização aponta como omitidas, e que tais retificadoras foram apresentadas antes do início da Ação Fiscal que deu origem ao presente lançamento, sendo então caracterizada a espontaneidade da conduta corretiva;

6)- elabora arrazoado sobre da inaplicabilidade da taxa Selic;

7)- da impossibilidade de responsabilidade tributária solidária dos sócios Cláudio Lopes Duarte e Antônio Silva Duarte e da inexistência de crime tributário no caso;

8)- Por fim, requer a produção de prova pericial e realização de diligências.

A DRJ no Rio de Janeiro (RJ), apreciou as Impugnações e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **12-25.572**, de 14/08/2009 (fls. 686/716), julgou **procedente em parte** a Impugnação, mantendo-se na íntegra o IRPJ e CSLL, excluindo parte do crédito exigido do PIS e da COFINS que foram declarados em DCTF (jan a jul/2003) e manteve a multa proporcional de 150% (qualificada). Na referida decisão a Turma assentou que:

- negado a realização de diligências e perícias, considerada prescindível quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento;

- responsabilidade solidária dos sócios: a identificação de responsáveis solidários pelo crédito tributário é competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão da administração pública encarregado da execução fiscal;

- a simples afirmativa de extravio da escrituração não elide o **arbitramento do lucro**, sendo necessárias a comunicação do fato às autoridades competentes e, se possível, a reconstituição da documentação, sendo certo que, na ausência desta, só resta a sistemática do lucro arbitrado para a apuração dos tributos devidos;

- tributação reflexa da CSLL, PIS e da COFINS: ressalvados os casos especiais, o lançamento reflexo colhe a mesma sorte do denominado matriz, em razão da relação de causa e efeito existente entre ambos.

- a constatação de conduta dolosa do sujeito passivo autoriza a cominação da multa de ofício em sua forma qualificada;

- a exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic encontra no art. 61, §3º, da Lei n.º 9.430, de 1996;

Recurso Voluntário

Cientificados da decisão de 1ª instância, e inconformados com o seu teor, o Contribuinte e responsáveis solidárias apresentaram Recurso Voluntário de fls. 735/787, repisando as alegações da Impugnação, reforçando especialmente que:

a) seja declarada nula a decisão proferida pela DRJ, por conta do cerceamento de defesa devido ao indeferimento da produção de prova pericial e realização de diligências;

b) da configuração da espontaneidade e das declarações retificadoras enviadas;

c) que seja reconhecida a decadência dos créditos tributários referentes ao ano-base de 2003, nos termos dos art. 150, §4º c/c 156, V do CTN; por consequência reconhecida a ilegitimidade do arbitramento feito para o ano-base de 2003;

d) que seja afastada a atribuição de responsabilidade tributária solidária dos Recorrentes Cláudio Lopes Duarte e Antônio Silva Duarte, haja vista a inexistência de dolo ou fraude no caso concreto, não se aplicando então o art. 135, III, do CTN;

e) que seja afastada a acusação dos crimes previstos nos arts. 1º, I e 2º da Lei n.º 8.137, de 1990, determinado o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais;

f) que seja reconhecida inexistência de ganho de capital em relação aos valores pagos pela AMBEV em razão do distrato contratual realizado;

g) que seja reconhecida a ilegitimidade do arbitramento feito para o ano-base de 2004, e reconhecida a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas financeiras auferidas;

h) seja reconhecida a não incidência da COFINS e do PIS sobre as receitas financeiras auferidas no ano-base de 2004, haja vista o STF ter declarado inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições feito pelo art. 3º, §1º da Lei n.º 9.718, de 1998;

i) seja determinada a revisão do percentual da multa de ofício qualificada, reduzindo-a para o valor de 20% em relação aos valores já declarados e 75% nas demais hipóteses, haja vista a absoluta ausência de dolo, fraude ou sonegação no caso concreto;

Resolução/CARF

Encaminhado o Recurso Voluntário ao CARF, em 03/10/2012, a Turma determinou através da **Resolução n.º 1202-000.140**, de 03/10/2012 (fls. 790/805), o sobrestamento do processo com base no disposto no art. 62 do RICARF, vez que fazia parte do

processo a discussão acerca da possibilidade de quebra do sigilo bancário sem autorização, matéria esta que estava pendente de análise pelo STF em sede de Repercussão Geral.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Com a revogação do mencionado dispositivo do Regimento deste Conselho, os autos retornaram para julgamento, conforme Despacho de fl. 806. Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1201-001.319**, de 01/02/2016 proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da **1ª Seção** de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para excluir a responsabilidade solidária dos sócios arrolados, afastar a aplicação da multa qualificada, reduzindo-a para 75% e excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas financeiras do ano de 2004. Nesta decisão o Colegiado assentou que:

a) a realização de diligências e perícias tem como finalidade sanar todas as dúvidas para o julgamento da lide, não se trata do caso em tela, portanto, não há nulidade;

b) declarações retificadoras, diligências e espontaneidade: a simples diligência que não configure início efetivo de ação fiscal com objeto e períodos predeterminados, não tem o efeito de excluir a espontaneidade do contribuinte. A inércia da fiscalização por mais de 60 dias possibilita que o contribuinte readquira sua espontaneidade, conforme disposição do PAF;

c) decadência: na ausência de fraude ou dolo, para fins de contagem do prazo decadencial, deve ser utilizada a regras constante no art. 150, §4º do CTN, cujo ponto inicial é a data da ocorrência do fato gerador do tributo;

d) crédito tributário lançado, responsabilidade tributária do sócio: o envio espontâneo de declarações retificadoras que suprem as omissões presentes nas declarações originais, excluem a hipótese de fraude e dolo e afastam a responsabilização dos sócios;

e) arbitramento do lucro: a simples afirmativa de extravio da escrituração não impede o arbitramento do lucro. Não sendo realizada a comunicação temporal do fato às autoridades competentes e, nem a reconstituição da documentação, só resta a autoridade fazendária a sistemática do lucro arbitrado;

f) tributação reflexa da CSLL, PIS e da COFINS: ressalvados os casos especiais, o lançamento reflexo colhe a mesma sorte do denominado matriz, em razão da relação de causa e efeito existente entre ambos;

g) o STF considerou inconstitucional o alargamento das bases de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, no Recurso Extraordinário n.º 585.235/MG, reconhecendo a repercussão geral do tema. Dessa forma, o PIS e a COFINS tributados na forma da Lei n.º 9.718, de 1998, incidem somente sobre o faturamento;

h) Na hipótese de arbitramento não é possível efetuar o cálculo exata da base de incidência do PIS e da COFINS, exatamente pela ausência de informações contábeis suficientes, não havendo espaço para discussão sobre exclusões da base de cálculo, como o ICMS;

i) qualificação da Multa de Ofício: A ausência de constatação de conduta dolosa do sujeito passivo desautoriza a aplicação da multa de ofício em sua forma qualificada.

Embargos de Declaração/PGFN

Cientificada do Acórdão n.º 1201-001.319, de 01/02/2016, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de declaração de fls. 6.437/6.446, que em apertada síntese, alega que o

Acórdão se mostrou omissivo no ponto em que afasta a responsabilidade solidária dos sócios e reduz a multa qualificada aplicada no lançamento.

Em 10/06/2016, no Despacho de fls. 6.449/6.451, o Presidente da Turma decidiu que já é pacífico neste Conselho o entendimento de que o julgador não precisa rebater todos os argumentos apresentados pela parte se, o argumento abordado na decisão já se mostra suficiente para a formação da opinião do julgador e os Embargos não foram admitidos.

Ocorreu que, por lapso, sobreveio aos autos novo Despacho de fls. 6.499/6.501 que, desta vez, admitiu os mesmos embargos da PGFN.

Embargos de Declaração/Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 1201-001.319, de 01/02/2016, o Contribuinte opôs os Embargos de declaração de fls. 6.482/6.491, que em apertada síntese, alega que o Acórdão teria incorrido em contradição, vez que por unanimidade fora afastada a premissa de dolo ou fraude utilizada pelo Fisco e, por consequência, a multa aplicada também fora reduzida de 150% para 75%, contudo, de forma contraditória, aplicou a regra do art. 173, I do CTN para fins de contagem de prazo decadencial no tangente aos fatos geradores de 2003, cujos créditos tributários forma mantidos pelo acórdão embargado.

Em 18/10/2016, no Despacho de fls. 6.496/6.498, o Presidente da Turma decidiu que os Embargos devem ser admitidos e colocados em sessão para apreciação da Turma.

Acórdão de Embargos

A Turma passou a analisar os Embargos de declaração opostos pela PGFN (fls. 6.437) e pela Contribuinte (fls. 6.482) contra o Acórdão n.º 1201-001.319.

Restou consignado no voto condutor que restou claro que o primeiro Despacho que não admitiu os embargos declaratórios da Fazenda Nacional constitui ato jurídico perfeito de efeito imutável nos autos. Assim, não resta outra providência ao presente relator que não seja tornar ineficaz o mencionado segundo despacho de admissibilidade dos embargos declaratórios da PGFN tornado impossível sua análise pela Turma de Julgamento.

Quanto aos Embargos do Contribuinte, decidiu que não restou comprovado a contradição alegada pela Embargante (contribuinte), mas tão somente um descontentamento com o racional e a conclusão do Acórdão que não se resolve por meio de Embargos de Declaração. E concluiu na ementa que: *“Ainda que afastada a multa qualificada decorrente de conduta dolosa da contribuinte em razão de apresentação de declarações retificadoras, a ausência de pagamento do tributo mantém a contagem do prazo decadencial nos moldes do art. 173, I do CTN, inexistindo contradição em tal racional”*.

Assim, conforme **Acórdão (em Embargos) n.º 1201-001.836**, de 27/07/2017 (fls. 6.508/6.514), o Colegiado decidiu por não acolher os Embargos de declaração opostos.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 1201-001.319, de 01/02/2016, integrado pelo **Acórdão (em Embargos) n.º 1201-001.836**, de 27/07/2017, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência de fls. 6.547/6.575, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo à baila a seguinte matéria: Decadência - **Alcance da regra do art. 150, §4º do CTN**.

Defende que há divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao alcance da regra do art. 150, §4º do CTN **em função de haver confissão de dívida através das**

declarações de tributos e tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado nos paradigmas, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigma os seguintes Acórdãos: n.º 9101-003.284 e n.º 9101-003.287, alegando que:

No Acórdão recorrido o Colegiado defendeu, em relação aos tributos por homologação, que na ausência de dolo, apenas o efetivo pagamento atrairia para fins decadencial a regra do art. 150, §4º do CTN.

Já, nos **Acórdãos paradigmas**, decidiram de forma diversa, na medida em que deram um alcance mais elástico à regra art. 150, §4º do CTN, e consideraram que **a existência de confissão de dívida** - seja na forma de declaração de tributos (paradigma 1) ou de parcelamento (paradigma 2), **supre o pagamento espontâneo** para fins de valer a regra do art. 150, §4º do CTN, afastando assim a regra do art. 173, I do CTN, na ausência de dolo.

No exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante as considerações acima declinadas, verificou-se a presença do dissídio jurisprudencial suscitado pelo Contribuinte.

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº - 2ª Câmara, de 30/10/2018 (fls. 6.625/6.631), **deu seguimento**, ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificado do Acórdão n.º 1201-001.319, de 01/02/2016, integrado pelo Acórdão (em Embargos) n.º 1201-001.836, de 27/07/2017, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe foi dado seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 6.633/6.638, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se integralmente o Acórdão recorrido.

Aduz que, não deve ser reformada a decisão recorrida, pois de acordo com a jurisprudência e a doutrina, a inexistência de pagamento do tributo, não admite a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador.

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 pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF, de 30/10/2018 (fls. 6.625/6.631).

No entanto, entendo que o mesmo necessita de verificações mais apuradas quanto aos demais requisitos para que sua admissibilidade seja reconhecida. Explico.

A divergência alegada pelo Contribuinte no Recurso Especial refere-se à seguinte matéria: ***Decadência - Alcance da regra do art. 150, §4º do CTN.***

Para comprovação da divergência, o Contribuinte apresentou, a título de paradigma os seguintes Acórdãos: n.º 9101-003.284 e n.º 9101-003.287, alegando que há divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao alcance da regra do art. 150, §4º do CTN, em função de haver **confissão de dívida**, seja através das declarações de tributos (paradigma 1) e de parcelamento de débitos (paradigma 2), e que tais ações supre o pagamento espontâneo, para fins de aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN.

Como relatado, no **Acórdão recorrido** o Colegiado defendeu, em relação aos tributos por homologação, que na ausência de dolo, **apenas** o **efetivo pagamento** atrairia para fins decedencial a regra do art. 150, §4º do CTN.

No Acórdão paradigma n.º 1 (9101-003.284, de 07/12/2017), decidiu de forma diversa, na medida em que deu um alcance mais elástico à regra art. 150, §4º do CTN, e considerou que **a existência de confissão de dívida** na forma da **Declaração de Rendimentos de IRPJ e CSLL** para o ano calendário, **supre o pagamento espontâneo** para fins de valer a regra do art. 150, §4º do CTN, afastando assim a regra do art. 173, I do CTN. Confira-se trecho do voto condutor abaixo reproduzido:

“(…) No caso concreto, foram disponibilizados pela Contribuinte, as **cópias IRPJ/97 DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**, referentes ao ano-calendário de 1996. A declaração **tinha efeito de confissão de dívida**, como se pode observar do disposto no recibo de efls. 456:

O presente Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos em disquete, ano calendário 1996, contém a transcrição de parte das fichas 08, 09, II e 24 da referida Declaração. **Os valores nele declarados constituem confissão de dívida**, nos termos do artigo 5º do Decreto lei n.º 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade.

E na declaração **consta IRPJ e CSLL a pagar confessados para todos os meses** do ano (estimativa mensal, sendo a Contribuinte optante do lucro real anual)”. (Grifei)

Portanto, para este paradigma n.º 1, a divergência jurisprudencial restou perfeitamente comprovada, pois os débitos foram declarados em Declarações.

No entanto, no Acórdão paradigma n.º 2 (9101-003.288, de 07/12/2017), também decidiu de forma diversa do recorrido, na medida em que considerou que a existência de **confissão de dívida** na forma de **adesão ao Parcelamento** dos débito incluídos no **REFIS**, e que isso, **supre o pagamento espontâneo** para fins de valer a regra do art. 150, §4º do CTN, afastando assim a regra do art. 173, I do CTN. Cabe ressaltar que **o lançamento fiscal deu-se posteriormente à adesão ao parcelamento**. Confira-se trecho do voto condutor abaixo reproduzido:

“(…) Mais adiante consta **Declaração de Recuperação Fiscal - REFIS** (a partir da efl. 429), enviada em 30/06/2000. **Consta confissão de IRPJ e CSLL** do 3º trimestre de 1999 (efls. 430/431). Vale lembrar que **o lançamento fiscal deu-se em 25/11/2004, posteriormente à adesão ao parcelamento**, e o objeto da infração 2 foi a diferença entre o valor declarado e o valor revisado na ação fiscal.

Sendo assim, tendo em vista que parte do IRPJ e CSLL relativos ao 3º trimestre de 1999 foram **objeto de confissão de dívida**, deve ser mantida a contagem prevista no art.150, §4º do CTN”.

Observa-se que no Acórdão recorrido, não se discute confissão de dívida por adesão à Parcelamento, uma vez que não há notícia nos autos que o Sujeito Passivo tenha

requerido pedido de adesão à parcelamento, pelo contrário, efetuou confissão de dívida na forma de Declaração/confissão dos débitos por meio de DCTF. Portanto, deve ser rejeitado o segundo paradigma por falta de similitude fática entre os Acórdãos recorrido e o paradigma 2.

Concluindo, por ter sido comprovado a divergência entre o recorrido e o paradigma 1 (9101-003.284), conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Encontra-se em discussão neste caso a seguinte matéria: **Decadência - Alcance da regra do art. 150, §4º do CTN.**

Cabe informar que o lançamento foi fundado no arbitramento do lucro nos anos-calendário 2003 e 2004, ante a ausência da escrituração fiscal do Contribuinte, cujos livros em que se fundava foram, conforme alegação da empresa, furtados em 01/09/2005.

O Sujeito Passivo interpôs Recurso Especial, alegando que, não obstante a confissão espontânea dos débitos e a inexistência de dolo ou fraude (desprovendo o recurso voluntário quanto a este ponto), *“manteve a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, assentando, por conseguinte, não ter ocorrido a caducidade quanto aos fatos geradores realizados no ano de 2003”*. Assim decidiu em relação aos créditos de PIS e COFINS, e também em relação aos créditos de IRPJ e CSLL, esses relativos tanto à revenda de mercadorias como ao ganho de capital.

No Acórdão recorrido, a Turma assentou que a declaração/confissão dos débitos por meio de DCTF não é suficiente para atrair a aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do §4º do artigo 150, do CTN. Deve haver o pagamento, o que não restou provado nos autos. Veja-se trecho do voto condutor que elucida essa fundamentação (fl. 6.430):

“A acusação fiscal parte do princípio de que o envio de declaração com omissão das receitas (zeradas) leva à conclusão de ocorrência de conduta fraudulenta do contribuinte, assim, a consideração das declarações retificadoras anulariam este efeito, caso estivessem acompanhadas do respectivo pagamento. O que não aconteceu.

Desta forma, afasto também a alegação de decadência”. (Grifei)

No Acórdão de Embargos, a Turma decidiu por manter o entendimento de que o pagamento é condição para a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, mesmo sendo reconhecido, nos autos, que o contribuinte confessou previamente os débitos (DIPJ, retificadoras, ver quadro fl. 396 e DCTF, fls. 419/420, do TVF). Confira-se a ementa, parcial (fl. 6.508):

“(…) CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Ainda que afastada a multa qualificada decorrente de conduta dolosa da contribuinte em razão de apresentação de declarações retificadoras, a ausência de pagamento do tributo mantém a contagem do prazo decadencial nos moldes do art. 173, I do CTN, inexistindo contradição em tal racional”. (Grifei).

Como se vê, encontra-se em discussão a determinação da regra aplicável à contagem do prazo de decadência para lançamento do IRPJ e reflexos: CSLL, PIS e COFINS, 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 o caso, temos que o prazo decadencial para lançamento de tributos federais encontra-se disciplinado pela Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), como regra geral no seu artigo 173, e 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 Especial. Entendo que no caso, não assiste razão à Contribuinte e passo a explicar.

Conforme dito alhures, 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.

Entendo que a declaração em DCTF não pode suprir o lançamento.

No Recurso Especial, bem como na Súmula STJ n.º 555, entendeu-se que, quando não há pagamento nem declaração do débito, o prazo para lançamento é contado nos termos do art. 173, I, do CTN. Meu entendimento é o de que isso não quer dizer que, na presença de declaração do débito, o prazo seria contado nos termos do art. 150, § 4º do CTN, mas, tão somente, que não há necessidade de realizar qualquer lançamento, considerando que a confissão do débito em DCTF tem a natureza de auto-lançamento.

No caso, cabe destacar que não se operou lançamento por homologação, uma vez que a Contribuinte não antecipou o pagamento do tributo conforme se compreende dos documentos acostados aos autos, independentemente de haver declarado os mesmos em DCTF.

No presente caso, certo é que não houve recolhimento antecipado do tributo exigido nos autos, relativamente aos períodos fiscalizados, como pode ser constatado pelo Relatório da Decisão da DRJ, baseado no Relatório da Fiscalização (fl. 695):

“(…) que, quando do lançamento, efetuou compensação de:

1. **IRPJ**, nos anos de 2003 e 2004, quanto aos valores pagos/declarados em DCTF e aos valores retidos na fonte pelas instituições financeiras, respectivamente; e

2. **CSLL**, no ano de 2003, quanto aos valores, pagos/declarados em DCTF.

- que, referente ao ano de 2003, constam valores pagos/declarados em DCTF relativos a PIS e COFINS, mas eles não foram objeto de compensação por ocasião do lançamento, porquanto apurados em regime não-cumulativo, inaplicável nos • \ casos de arbitramento;

(…)”

Da mesma forma, restou consignado no Voto Vencedor da decisão DRJ (fl. 703):

“Apesar dos argumentos do nobre Relator, não concordo com seu entendimento de deixar de deduzir, dos valores exigidos, **aqueles que haviam sido declarados em DCTF pelo autuado**.

Se o lançamento considerou o total das receitas, incluindo aquela que foi declarada pelo autuado, **devem ser abatidos os tributos já declarados em DCTF** e já inscritos em dívida ativa da União, independentemente da forma de apuração utilizada pelo autuado, do contrário, haveria duplicidade de cobrança e imposição de multa de ofício sobre tributo confessado espontaneamente”. (Grifei)

O Sujeito Passivo, no Recurso Voluntário e repisando no seu Recurso Especial, corrobora as informações prolatadas pelo Fisco. Confira-se trecho de fl. 6.568:

“57. Significa dizer: a própria autoridade fiscal reconhece que a Recorrente confessou os débitos de IRPJ e CSL para o ano de 2003 mediante DCTF, vindo a compensá-los no arbitramento praticado. Essas DCTFs foram juntadas aos autos pela própria autoridade fiscal em **fls. 1.506 a 1.631, Anexo 1 – Vol. II, do PAT** (docs. anexos). Os mesmos valores constam da DIPJ 2003/2004 juntada em fls. 813 a 1.147, Anexo 1 - Vols. I e II, do PAT (docs. anexos). **Essas DCTFs foram recepcionadas em 13/11/2003, antes mesmo do início da ação fiscal**.

58. Já em relação ao PIS e à COFINS, a 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, apreciando a impugnação, reformou, parcialmente, o lançamento para excluir, da base de cálculo dos tributos, **os valores já declarados em DCTFs pela Recorrente correspondentes aos períodos autuados** (fls. 686/716). Esses valores encontram-se planilhados na aludida decisão, em fl. 716 do PAT”. (...).

64. As provas constantes dos autos são incontestáveis: **todos os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de 2003, foram confessados por meio de DCTFs**”. (Grifei)

Ora, o fato é que a simples declaração de valores não reputa necessariamente em existência de recolhimento antecipado do tributo, **já que se pode declarar e não efetuar o recolhimento** dos tributos.

De fato, verifica-se no extrato das DCTF que foram anexados aos autos, que foram recepcionadas em 12/05/2003 e retificada em 13/11/2003 (portanto, ANTES do incício do procedimento fiscal que se deu em 15/01/2007), informando que houve a declaração/confissão de débitos do IRPJ, CSLL PIS e COFINS, para alguns períodos do ano calendário de 2003, conforme se verifica nos extratos de fls. 267/268 e 1.505/1.635. Confira-se (fl. 267):

MINISTERIO DA FAZENDA		COORDENAÇÃO-GERAL DE TECNOLOGIA E DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO - VERSAO 4.8		SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL					
DCTF - DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS				01/08/2008 08:29:55					
SISTEMA GERENCIAL - EXTRATO DO DECLARANTE - DÉBITO (VERSAO 4.8)				INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL					
Débito - Grupo de Tributo: Todos				Pag.: 001/002					
Pagamentos com DARF									
CNPJ - 00.985.982/0001-18				Trim/ANO -1/2003 a 4/2003 - Extrato					
NOME EMPRESARIAL - FENIX DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA									
Grupo	Receita	CNPJ do Estab./ Cód. Imovel	Período de Apuração	Data de Vencimento	Débitos Declarados	Pagamentos C/DARF	Pagamentos C/TDA	Dedução com DARF	Comp. Pagamento Indev. ou a maior
IRPJ	0220-1		1º Trim /03		7.861,53	7.861,53	0,00	0,00	0,00
IRPJ	0220-1		2º Trim /03		4.668,00	4.668,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	6012-1		1º Trim /03		5.256,92	5.256,92	0,00	0,00	0,00
CSLL	6012-1		2º Trim /03		2.800,80	2.800,80	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Jan/03		2.990,27	2.990,27	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Fev/03		3.321,45	3.321,45	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Mar/03		3.909,16	3.909,16	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Abz/03		5.130,05	5.130,05	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Mai/03		5.179,36	5.179,36	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Jun/03		3.898,22	3.898,22	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP	8109-2		Jul/03		2.710,18	2.710,18	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Jan/03		13.801,23	13.801,23	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Fev/03		15.329,76	15.329,76	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Mar/03		18.042,28	18.042,28	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Abz/03		23.552,52	23.552,52	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Mai/03		23.904,75	23.904,75	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Jun/03		18.360,59	18.360,59	0,00	0,00	0,00
COFINS	2172-1		Jul/03		15.419,62	15.419,62	0,00	0,00	0,00

Repisando-se, os mesmos valores referente ao IRPJ e CSLL constam da DIPJ 2003/2004 juntada em fls. 813/1.147, e que as DCTFs foram recepcionadas em 13/11/2003, antes mesmo do início da ação fiscal.

Cabe ressaltar que os valores de IRPJ e de CSLL dos 1º e 2º semestres de 2003, tal como reconhecido pelo Fisco no TVF (fl. 419), foram confessados e devidamente constituídos com saldos devedores do imposto. Por sua vez, como consta da DIPJ às fls. 1.145/1.147, em relação, respectivamente, aos 3º e 4º Trimestres, foram apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de R\$ 25.403,70 e registrada ausência de receita e de custos/despesas.

Já em relação ao PIS e à COFINS, a DRJ no Rio de Janeiro, reformou, parcialmente o lançamento para excluir, da base de cálculo dos tributos, os valores já declarados em DCTFs pela Contribuinte, correspondentes aos períodos de 01/2003 a 07/2003, que foram confessados e devidamente constituídos com saldos devedores da contribuição. Por sua vez, como consta da DIPJ (fl. 1.147), no 4º Trimestre, não foi auferida qualquer receita declarada.

Por fim, o Contribuinte declara e requer no item 64 do seu Recurso Especial, que os débitos foram confessados por meio de DCTF. Confira-se (fl. 6.573):

“64. As provas constantes dos autos são incontestáveis: **todos os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de 2003, foram confessados por meio de DCTFs**. Ora, este Eg. CARF reconheceu que não houve, no caso concreto, dolo ou fraude. Desse modo, **o fato de os débitos terem sido devidamente confessados** deve implicar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, sob pena de, ou se negar vigência às provas dos autos, ou se ignorar a Jurisprudência do STJ e deste próprio Eg. CARF. Assim, há de ser reconhecida a decadência em relação a todos os fatos geradores do ano de 2003 (...).”

Cabe informar ainda que, verifica-se também, no extrato das DCTFs de fls. 268 e 1.505/1.635, que não houve pedido ou adesão a Parcelamento de débitos referente ao ano calendário de 2003.

Pois bem. Como consequência da **inexistência** de recolhimento antecipado de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e da COFINS), para os períodos de apuração referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, 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:

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;

Esse também é o entendimento objeto da **Súmula CARF** (vinculante) n.º 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 **11/12/2008** (fls. 338, 347, 355 e 365) e do Termo de Encerramento (fl. 369). Dessa forma, o fato gerador ocorrido em janeiro de 2003, não foi atingido pelo prazo quinquenal decadencial, eis que se contarmos 5 (cinco) anos a partir do ano subsequente (**01/01/2004**) ao qual poderia ser feito o lançamento (**2003**), teremos como prazo *ad quem*, o dia **31/12/2008**. Portanto, o lançamento não aconteceu a destempo (decadência) para nenhum período abrangido pelo Auto de Infração (2003 e 2004).

Desse modo, conclui-se que não deve ser reformada a decisão recorrida, pois de acordo com a jurisprudência e a doutrina demonstrada neste voto, a inexistência de pagamento dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), não se admite a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, sim conforme definido pelo art. 173, I, do CTN.

Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto por conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para não reconhecer a alegada decadência, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

