



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

Processo nº 19515.003629/2010-10
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.163 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2016
Matéria DECADÊNCIA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FRIGORÍFICO ITAPECERICA S/A FISA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO. APLICABILIDADE DO ART. 150, § 4º, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF

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. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da existência de declaração prévia do débito em DCTF foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ACOLHER os embargos para esclarecer obscuridades sem efeitos modificativos, vencido o Conselheiro Roberto Silva Júnior (Relator) que lhes emprestava efeitos modificativos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1301-001.427, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 780 a 784, abaixo reproduzindo:

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN (fls. 773 a 775), em face da decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, proferida no Acórdão nº 1301-001.427 (fls. 760 a 771), cuja ementa se encontra assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. MPF. INOCORRÊNCIA.

Descabe pretender discutir nulidade de auto de infração alegando suposto vício que não se concretizou.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do CTN.

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

E lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar 105 2001), quando configurada situação definida como caracterizadora da indispensabilidade do respectivo exame.

MULTAS AGRAVADAS E QUALIFICADAS.

Não compete à instância administrativa negar aplicação à legislação tributária vigente sob a alegação de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, prerrogativa do Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA.

Se a autoridade fiscal não aponta, objetivamente, qualquer motivação para a caracterização da fraude, que não seja a constatação de omissão de receita, não prevalece a qualificação da multa.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR ARQUIVOS.

O não atendimento, no prazo marcado, para apresentação dos arquivos contábeis em meio magnético configura justificativa legal para agravamento da penalidade.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos. DAR provimento PARCIAL ao recurso.

Alega a PFN que a decisão contém obscuridade.

Diz a embargante que o colegiado deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência parcial do crédito tributário, com fulcro no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. No entanto, o voto condutor da decisão restou obscuro em relação a dois pontos.

O primeiro diz respeito ao ônus da prova da realização de pagamento antecipado; o segundo se refere ao que pode ser considerado pagamento para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

No voto, afirmou-se que ***“a autoridade fiscal não informa a inoccorrência de pagamento”***; mas, no mesmo voto, diz-se que ***“o contribuinte, em grau de recurso, contesta a inoccorrência de pagamento antecipado, mas também não traz prova de suas alegações”***. O confronto dessas duas assertivas, segundo a embargante, não permite saber ao certo a quem caberia o ônus probatório.

Quanto ao segundo ponto, não ficou claro se a mera declaração dos débitos em DCTF equivaleria a pagamento para fins de contagem de prazo decadencial.

Em síntese, são esses os pontos suscitados pela embargante.

O despacho de fls. 772 dá notícia de que os autos foram encaminhados em 10/11/2014 à PFN. De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527/2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre com o término do prazo de trinta dias contados da data em que os autos forem entregues à PFN. No caso concreto, a intimação se presume realizada em 10/12/2014. Como os embargos de declaração foram apresentados em 15/12/2014, têm-se como tempestivos, porquanto interpostos dentro do prazo estabelecido no art. 65, §1º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, (que tem redação idêntica à do art. 65 da Portaria MF nº 256/2009, então vigente), cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual o órgão julgador deveria pronunciar-se.

No caso tela, o fundamento dos embargos é a obscuridade.

O voto condutor da decisão, quando trata de decadência, menciona o Recurso Especial nº 973.333/SC, que teria sido julgado pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ, na sistemática de recursos repetitivos. Desse julgado, reproduziu-se no voto o item 1 da ementa, assim redigido:

"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" (g.n.)

A ementa deixa assentado que o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em duas hipóteses:

- a) quando a lei não prevê o pagamento antecipado;
- b) quando, a despeito de previsão legal nesse sentido, o pagamento não é realizado.

Ao interpretar a jurisprudência, porém, o voto condutor do Acórdão nº 1301-001.427 coloca no mesmo plano o *pagamento antecipado* e a *declaração de débito*:

"Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I - em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II - nas demais situações:

a) se houve pagamento antecipado ou declaração de débito: data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN);

b) se não houve pagamento antecipado ou declaração de débito: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN)." (fls. 766 e 767) (g.n.)

Observe-se que na ementa do Acórdão nº 1301-001.427, não há referência à declaração ou confissão de débito como circunstância relevante para definir o termo inicial do prazo de decadência:

"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a

ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do CTN." (g.n.)

Não obstante o E. STJ falar em *pagamento antecipado* e a ementa do acórdão embargado se referir tão-somente à figura do *pagamento antecipado*, o voto aceitou, para antecipar o termo *a quo* do prazo decadencial, a mera confissão de dívida feita em DCTF.

Aparentemente existe contradição, pois o julgado estabelece para a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, um determinado requisito, mas ao final aceita outro.

No que diz respeito ao ônus da prova, a decisão também está a merecer esclarecimento. O voto afirma de forma literal que o *"...contribuinte, em grau de recurso, contesta a inoccorrência de pagamento antecipado, **mas também não traz prova de suas alegações**"* (g.n.). Afirma, mas não demonstra a veracidade daquilo que se diz.

Em regra, o ônus da prova recai sobre quem alega o fato. Na decisão embargada, a distribuição do ônus da prova não ficou clara. A recorrente contestou a *"inoccorrência de pagamento"*, ou seja, afirmou de forma indireta existir pagamento, mas não fez a demonstração da veracidade do fato. No âmbito do processo administrativo, assim como no processo judicial, quando um fato resta sem comprovação, a decisão, pelo menos nessa parte, há de ser contrária àquele a quem competia fazer a prova.

Portanto, aqui também o acórdão está a merecer integração via embargos de declaração.

Por fim, cabe dizer que a PFN afirmou que o acórdão padece de obscuridade; a mim parece que o problema é de contradição. Mas essa é uma divergência menor. Como diz o professor Marcus Vinicius Rios Gonçalves, *"uma decisão que contenha contradições é também obscura, porque aquilo que não tem coerência não pode ser tido por claro"*.

Entretanto, como se disse, essa é uma questão irrelevante. Seja obscuridade, seja contradição, o importante não é qualificar, mas apontar o vício, e este, no caso em exame, está devidamente caracterizado.

Portanto, atendidos os requisitos de admissibilidade, proponho que sejam admitidos os embargos de declaração.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, que no mesmo despacho determinou fossem os embargos submetidos à apreciação do colegiado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator.

Busca-se por meio de embargos eliminar o que a embargante entendeu ser um vício de obscuridade, cuja correção exige que se esclareçam duas questões: a) definir se a

declaração do débito tem o mesmo efeito, para fins de aplicação do art. 150,§4º, do CTN, do pagamento; e b) esclarecer a quem incumbe a prova desse pagamento.

Declaração ou confissão de débito não é pagamento. Entende-se por pagamento, conforme definição extraída do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, a execução da obrigação, ou a sua extinção, operada pelo cumprimento da prestação que forma seu objeto. Em outras palavras, há pagamento quando o devedor entrega ao credor aquilo que constitui o objeto da prestação (pagar quantia, entregar coisa, fazer ou não fazer). Sendo o tributo uma prestação pecuniária, só haverá pagamento, em sentido estrito, com a entrega de dinheiro.

A declaração do débito pelo contribuinte não é pagamento; e, não sendo pagamento, a ele não se equipara para fins de decadência, dada a ausência de disposição legal nesse sentido.

A decisão do E. STJ, proferida no REsp 973.733 - SC, não autoriza a conclusão em sentido oposto. A ementa do acórdão, naquilo que diz respeito ao problema aqui tratado, tem a seguinte redação:

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. (g.n.)

Observe-se que a expressão "*inexistindo declaração prévia do débito*", no final do texto, indica que, existindo aquela declaração, o lançamento é dispensável, porquanto o crédito tributário já estará constituído por confissão de dívida, sendo assim desnecessário qualquer ato do Fisco nesse sentido. É o que diz a Súmula 436 do E. STJ:

Súmula 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Além disso, a leitura do voto condutor da decisão proferida no REsp 973.733 - SC deixa claro que nenhuma afirmação existe ali no sentido de que a mera declaração de débito se equipare a pagamento para fins de aplicação da norma contida no §4º do art. 150.

O segundo ponto a ser examinado diz respeito ao ônus da prova do pagamento. Acerca dessa matéria, o Código de Processo Civil - CPC assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Por analogia, é correto afirmar que ao sujeito passivo da relação tributária incumbe o ônus da prova do fato extintivo do direito de o Fisco constituir o crédito mediante lançamento. Portanto, se o fato extintivo do direito do Fisco é o "*pagamento antecipado*" a que se refere o *caput* do art. 150 do CTN, é ao sujeito passivo que cabe a prova; sobretudo, porque entender de foram diferente seria obrigar a Fiscalização a fazer prova de fato negativo.

Em suma, a declaração do débito não se equipara ao pagamento antecipado referido no *caput* e no parágrafo 1º do art. 150 do CTN; e o ônus da prova da realização do pagamento antecipado cabe ao sujeito passivo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento aos embargos para, eliminando a obscuridade e a contradição, com efeitos infringentes, afastar a decadência.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado

Inobstante às razões de direito trazidas do ilustre Relator, o Colegiado entendeu de forma diferente, em conformidade com as razões a seguir descritas.

A embargante se insurge em relação a dois pontos: 1) ônus da demonstração da ocorrência/inocorrência de pagamento antecipado; 2) o que pode ser considerado pagamento para fins da aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Entende a embargante que diante da dúvida acerca da existência ou não de pagamento, não restou claro o entendimento da Turma acerca de a quem caberia o ônus probatório, o que s.m.j., mostra-se relevante para fins de eleição da regra decadencial aplicável. Além disso, no que toca ao segundo ponto, sustenta que não restou claro se a mera declaração de débitos em DCTF equivale a pagamento para fins de contagem da decadência

Realmente, cabe o ônus probatório a quem alega o direito, porém, a existência ou não de pagamento antecipado, no caso, mostra-se irrelevante, vez que o acórdão recorrido **não** fundamentou a aplicação do artigo 150, 4º, do CTN, no fato de haver ou não **pagamento antecipado**, e **sim** no fato de ter existido **declaração prévia do débito**. Confira trecho do voto-condutor do acórdão embargado:

A questão relativa ao termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação encontra-se pacificada pela recente jurisprudência deste CARF que, em comprimento ao art. 62 A do Regimento, acolhe o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333SC, na sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que "*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 inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito” (grifo original)

Assim, nos termos da jurisprudência atual, **o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:** (g.m)

I -em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II - nas demais situações:

a) se houve pagamento antecipado **ou declaração de débito: data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);** (g.m)

b) se não houve pagamento antecipado ou declaração de débito: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

(...)

Consta, às fls. 17/42, cópia da DCTF juntada pelo auditor, com débitos declarados para o 1º e 2º trimestres de 2005, relativos ao IRPJ e CSLL (fls. 30, 19, 32 e 24, respectivamente) e para os meses de janeiro a dezembro de 2005, para o PIS (fls. 25, 33, 26, 27, 34, 28, 41, 37, 40, 42 e 39, respectivamente). (g.m)

A partir desses fatos, uma primeira conclusão que se tira é que, para esses tributos e esses períodos de apuração, **a decadência só se rege pelo art. 173, I, se caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação,** o que seria poder-se-ia inferir a partir da imposição da multa qualificada. (g.m.)

(...)

Para avaliar a **incidência do art. 173, I, do CTN,** faz-se **necessário analisar se a conduta do contribuinte se caracteriza como dolosa,** o que, **por consequência, implica também a qualificação da multa.** (g.m)

Portanto, do que consta do TVF, tem-se que a caracterização da fraude, pela autoridade fiscal, teve como fundamento, exclusivamente, a constatação de omissão de receita.

A Súmula CARF nº 14 enuncia:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Embora a **súmula trate de qualificação da multa,** por óbvio **ela se presta para a averiguação da decadência.** (g.m)

Assim, **entendo inaplicáveis a qualificação da multa e o art. 173, I, do CTN,** estando alcançados pela decadência todos os lançamentos de PIS e os lançamentos e IRPJ e CSLL relativos aos dois primeiros trimestres de 2005. (g.m.)

Do exame do trecho acima, em especial a parte destacada, vê-se que a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN teve como motivação o fato de ter ocorrido declaração prévia de débito via DCTF e que não ocorreu hipótese de dolo, fraude ou simulação, o que deslocou o termo *a quo* do período decadencial para a data do fato gerador.

Não quis o acórdão recorrido equiparar pagamento à declaração de débito, mas reconhecer que, com relação aos efeitos de contagem da decadência, embora não se tratar da mesma coisa, tanto o pagamento antecipado como a declaração prévia, se equivalem. Tanto que após invocar o precedente repetitivo do STJ, o Relator utilizou-se da conjunção "ou" (veja item "II, a", citação acima).

Por fim, necessário corrigir a ementa do acórdão embargado, pois ela não reflete que a motivação utilizada para reconhecer a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, pousou no fato de existir comprovação nos autos de declaração prévia de débito no período, relativos ao tributo e contribuições exigidas no presente lançamento.

Assim, o acórdão embargado, em sua ementa, deve possuir a seguinte redação:

Ao invés de:

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do CTN.

Passa a ser:

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO. APLICABILIDADE DO ART. 150, § 4º, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF

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. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da existência de declaração prévia do débito em DCTF foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher os embargos para esclarecer as obscuridades, sem emprestar-lhes efeitos infringentes.

Processo nº 19515.003629/2010-10
Acórdão n.º **1301-002.163**

S1-C3T1
Fl. 808

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado.