ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.004738/2009-11

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

Processo nº	19515.004738/2009-11
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-002.851 – 1ª Turma**
Sessão de	12 de maio de 2017
Matéria	DECADENCIA
Recorrente	SUPRICEL LOGÍSTICA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CTN, ART. 173, I. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. CPC/1973, ART. 543-C, REPETITIVO. RICARF/2015, ART. 62, §2º.

Da falta de comprovação de pagamento do tributo decorre a aplicação do artigo 173, I, do CTN, rejeitando-se a alegação de decadência. Reprodução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 343/2015, artigo 62, §2º).

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, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 276 a 327) interposto pelo Contribuinte em epígrafe contra o Acórdão de nº 1103-000.866, (fls. 256 a 265), mediante o qual, por unanimidade de votos, rejeitou-se a preliminar de decadência e, no mérito, negou-se provimento ao recurso voluntário. O recorrente defende a decadência contada com base no art. 150, §4º, do CTN, quando não há pagamento *stricto sensu*, mas há a declaração dos tributos.

Na origem, trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL diante da glosa de custo do primeiro trimestre de 2004, pela aquisição de matérias de fornecedor inidôneo. a ciência da lavratura se deu em 01/12/2009. Por bem resumir o ocorrido, vale aqui transcrição de parte do TVF:

> *"Para o ressarcimento dc IPI, relativo ao crédito de compra dc insumos, o contribuinte foi intimado a apresentar a Relagdo*de Matérias-Prima e Produtos de Embalagens, juntamente com as Notas Fiscais de Aquisição, que deram ,,origem ao crédito pleiteado, além das verificações nos livros fiscais, onde estão registradas essas notas fiscais de aquisição mod. 01) e o devido estorno do crédito de IPI no Livro de Apuração de IPI (mod. 08).*
>
> *Com base nessa Relação de Matérias- rima ;L" Produtos de Embalagens - Fornecedores, relativos ãs compras efetuadas nos anos-calendáricrde 2003 e 2004: constamos que os produtos de maior valor foram adquiridas do fornecedor - INDUSTRIA E COMERCIO DE BEBIDAS NUVEM DE PRATA LTDA — ME — CNPJ no 52.593.084/0001-18 —%cjue, segundo pesquisas aos sistemas informatizados na SRF, verificou-se que o referido fornecedor ,se;encontra com situação cadastral perante a SRF como INAPTA, com motivo de situação cadastral - INEXISTENTE DE FATO, desde 01/01/2003.*
>
> *A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS NUVEM DE PRATA LTDA — ME — CNPJ n° 52.593.084/0001-18, foi declarada INAPTA, por INEXISTENTE DE FATO, por meio do Ato Declaratório Executivo n° 25/2007, cujo procedimento consta nos autos do Processo Administrativo Fiscal n° 15889.000341/2007-99, de 28/08/2007, produzindo os efeitos a partir de 01/01/2003.*

> *Acrescenta-se que, com o intuito de verificar a efetiva realização da operação comercial/financeira, já que os valores das aquisições de matérias-primas são de grande monta e que o fornecedor consta como MICRO-EMPRESA, solicitamos ao adquirente da matéria-prima que fornecesse o documentário fiscal de aquisição da matéria prima fornecida pela INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS NUVEM DE PRATA LTDA — ME — CNPJ no 52.593.084/0001-18, bem como os comprovantes de pagamentos feitos àquela empresa.*
>
> *De posse do documentário fiscal, procedemos a análise dos mesmos e constatamos as notas fiscais de venda foram preenchidas à máquina de datilograr elétrica, estando em branco os dados relativos empresa transportadora e o recebimento dos produtos (campo-constante no rodapé da nota fiscal), com o agravante que a maioria das duplicatas quitadas apresentadas, embora de valores elevados, não foram pagas junto à rede bancária e sim, através de cheques ' pagos diretamente empresa fornecedora sendo esses procedimentos passíveis de irregularidades.*
>
> *Com estes argumentos, lavramos Autos de Infrações pela glosa dos valores lançados como custo na apuração de IRPJ.e CSLL (reflexo); assim como pela glosa dos créditos de PIS e Cofins 'não Cumulativo de 2004 referentes às compras acima mencionadas."*

o Auto de Infração foi regularmente impugnado, momento em que o Contribuinte arguiu a decadência pela aplicação do artigo 150, §4º, dentre outras questões. A DRJ, entretanto, julgou procedente o lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, reiterando suas razões de impugnação. No julgamento do Recurso a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento rejeitou a preliminar de decadência negou provimento ao Recurso, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2005*
>
> *PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE*
>
> *Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.*
>
> *DIVERGÊNCIA ENTRE A RECEITA INFORMADA NOS LIVROS CONTÁBEIS E A DECLARADA AO FISCO FEDERAL (DIPJ).*

Não logrando o contribuinte justificar a diferença dos valores dos faturamentos consignados, em relação a idêntico período, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica DIPJ versus Livros Diários, procede o lançamento com base nos valores efetivamente levantados pela fiscalização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS. Aplica-se as exigência ditas decorrentes o que foi decido em relação à exigência matriz nos casos de íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Improcedente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando rediscutir a decadência.

Para demonstração da divergência a Fazenda apresenta como paradigma o Acórdão 3202001.605, argumentando que o entendimento foi totalmente oposto àquele contido no recorrido, no sentido de que, existindo a declaração de débito, ainda que sem o pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, operando-se a decadência em cinco anos, contados da data do fato gerador.

Nesse contexto, o Contribuinte requer o conhecimento de seu Recurso Especial.

Em suas razões, alega, em suma:

- ✓ A DIPJ juntada aos autos comprova a declaração e pagamento do IRPJ e CSLL relativos ao 1º trimestre de 2004;
- ✓ O próprio STJ, no julgamento do Resp 973.733, representativo de controvérsia, trata a declaração de débito como equivalente ao pagamento;
- ✓ Assim, como o IRPJ e CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação e que não há nos autos a prova de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN;
- ✓ Há que se observar, ainda que no presente caso ocorreu efetivamente o pagamento dos tributos, tendo em vista que a glosa de custos efetuada apenas alterou o resultado tributável do período, elevando o valor dos tributos apurados e pagos à época dos fatos.

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

"Passando-se à averiguação da alegada divergência jurisprudencial, destaca-se que, diante situações fáticas

> *semelhantes, o Colegiado a quo entendeu que, para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração. Por sua vez, o entendimento do acórdão paradigma foi no sentido de que, se houve declaração de débito, a contagem do prazo se dá pela regra do art. 150, § 4º, do mesmo Diploma.*
>
> *Ante o exposto, resta configurada divergência de interpretações entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado."*

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ Impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, pois o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo lançado nessas competências. É por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN;

- ✓ O Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, entende que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN;

- ✓ Assim, em respeito à jurisprudência majoritária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, e diante da inexistência de pagamento parcial, não se deve admitir na hipótese destes autos a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, como previsto no §4º do art. 150 do CTN, mas sim a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, tal como previsto no art. 173, I, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

O lançamento por homologação, regulado pelo artigo 150 do CTN, tem como principal característica a atribuição ao contribuinte do dever de antecipar o pagamento do tributo, ficando a autoridade administrativa com o dever de posteriormente chancelar ou não o valor do recolhimento efetuado e, sendo o caso, efetuar cobrança de diferença, *verbis*:

> *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.*

A regra da decadência do direito do fisco de lançar o tributo por homologação é regra especial, contida no §4º, do artigo 150 em questão, que estabelece o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, caso não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *verbis*:

> *§ 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.*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação a questão em debate:

> *"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito." (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Ao se posicionar sobre o tema a 1ª Turma da CSRF, por maioria, se manifestou que a aplicação do artigo 173, I, do CTN na constituição de crédito relativo a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, apenas pode ocorrer na hipótese de não haver pagamento, nem declaração do tributo, conforme trecho do voto vencedor do Acórdão 9101-002.021, abaixo transcrito:

> *A interpretação do texto transcrito nos leva à conclusão de que devemos nos dirigir ao artigo 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo inocorre e inexiste declaração prévia do débito que constitua o crédito tributário.*

> *Assim, encontraríamos duas condições para sairmos do artigo 150, §4º: 1) não haver o pagamento e 2) não haver declaração prévia constitutiva do crédito. Assim, mesmo não existindo o pagamento, a declaração prévia constitutiva do crédito bastaria para mantermos a contagem do prazo a partir do fato gerador.*

Entendo pertinente essa última colocação, no sentido de que a declaração prévia basta para manutenção da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Isso porque, não pago o tributo a União já possui informação suficiente para efetivação de seu lançamento.

Nesse contexto o próprio STJ, no fim do ano de 2015, editou a Súmula 555, que possui a seguinte redação:

> *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Nesse contexto, a meu ver, para fins de contagem do prazo decadencial a declaração do débito na competente obrigação acessória se equivale ao pagamento.

Assim, para a aplicação do §4º, do artigo 150, do CTN exige-se a ocorrência dos seguintes situações:

1. A lei deve estabelecer que o lançamento do tributo é realizado na modalidade homologação;

2. Não ocorra a comprovação de dolo, fraude ou simulação pelo ente tributante;

3. Haja pagamento e/ou declaração do tributo.

Passo, então, a verificar a aplicação da decisão representativa de controvérsia do Recurso Especial nº 973.733 ao caso ora sob análise.

Compulsando os autos foi possível verificar a existência de declaração (DIPJ), donde se pode detectar que o contribuinte apurou Lucro tributável (fl. 20 - Ficha 9A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral) e CSLL a pagar (fl. 26 - Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) no período do lançamento (1º trimestre de 2004).

Logo, vislumbro o cumprimento dos requisitos constantes da decisão do STJ anteriormente citada, qual seja, a declaração dos tributos.

Nesse contexto, como o lançamento apenas foi efetivado em 09/12/2009, e que o contribuinte era optante pelo regime de lucro real trimestral, operou-se a decadência contida no artigo 150, §4º, do CTN.

Nesse contexto, voto DAR provimento ao recurso do Contribuinte, para reformar o quanto decidido pela Turma *a quo* em relação à decadência.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do Ilustre Relator com relação à decadência alegada nos autos.

Com efeito, ausente comprovação de pagamento dos tributos em análise, há que se aplicar o prazo decadencial estabelecido pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

> *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;*

A divergência com o voto do Ilustre Relator é a respeito da interpretação dos artigos 150, §4º e 173, alinhando-se ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973 e, portanto, de aplicação obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Regimento Interno vigente (Portaria nº 343/2015, em seu artigo 62, §2º).

Destaco trechos da ementa do acórdão em julgamento daquele Recurso Especial nº 973.733:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (...)*
>
> *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 imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*
>
> *5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*
>
> *6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*
>
> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009)*

A falta de pagamento comprovado nos autos impõe a aplicação do artigo 173, I, do CTN, em observância ao repetitivo acima citado. Nesse sentido, a mera declaração de rendimentos (DIPJ) não é suficiente para aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, conforme entendimento da maioria deste Colegiado.

Por tais razões, **nego provimento ao recurso especial** do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa