



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

Processo n° 19647.005223/2003-47
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.235 – 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2017
Matéria DECADÊNCIA
Recorrente DIM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 1997

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN (lançamento por homologação) é inadequado para os casos de multa por inobservância de obrigação acessória. Se a obrigação da contribuinte era de natureza instrumental, de fazer algo (no caso, apresentar a declaração de imposto de renda até determinada data), nem mesmo há espaço para tratar de homologação de algum pagamento feito pela contribuinte. Nesse tipo de situação, nos termos do que foi decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo nº 973.733/SC, o único regime jurídico que se afigura compatível para o cômputo do período decadencial é aquele 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, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa,

Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme identificadas pela recorrente:

- 1- decadência do direito de a Fazenda Pública promover o lançamento de ofício; e
- 2- impossibilidade da cobrança da multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante do item "1" acima indicado. Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item "2", conforme o despacho exarado em 28/04/2015 pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

E a negativa de seguimento de parte do recurso foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 04/05/2015.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1101-00.481, de 27/05/2011, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência apresentada pela contribuinte.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

NORMAS GERAIS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA SUSCITADA - IMPROCEDÊNCIA - O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, conforme determina o art. 173, do Código Tributário Nacional.

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - É devida a multa por atraso na entrega da declaração a que estava obrigado o contribuinte, quando provado que o cumprimento desta obrigação acessória se deu após o prazo determinado pela legislação

RECURSO ESPECIAL

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto à matéria admitida do recurso, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA PROMOVER O LANÇAMENTO DE OFÍCIO

- no voto condutor do acórdão recorrido está consignado que no tocante à preliminar de decadência, o marco inicial para a fluência do prazo decadencial nos casos de lançamento de ofício é o do art 173 do CTN, ou seja, o prazo contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- entendeu o Eminentíssimo Conselho Administrativo em seu Acórdão ora guerreado que a multa de ofício, pela não apresentação da declaração, só pode ser constituída após o término do prazo que começa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 30 de abril de 1998, e, assim, a decadência só ocorreria a partir de 1º de janeiro de 2004. Como o lançamento ocorreu em 07/11/2003, não se configurou o instituto da decadência;

- em sentido contrário ao acórdão recorrido, vê-se decisão divergente proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de reconhecer que o prazo para lançamento relativo ao atraso na entrega na DIPJ decai após o decurso de cinco anos contados da data limite para entrega da declaração de rendimentos;

- a propósito, eis decisão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que ratifica o quanto defendido (doc. 03), em conformidade com o RI-CARF, art. 67, § 7º, em divergência à decisão recorrida: [...];

- a decisão paradigma supramencionada foi proferida no acórdão nº 108-09.066 em que figurava como Relatora a Eminentíssima Julgadora Karem Jureidini Dias que, em caso concreto semelhante ao recorrido, assim decidiu:

"No entanto, verifico que decaiu o prazo para a fiscalização promover o lançamento relativo à multa por atraso na entrega da DIPJ referente ao ano-calendário de 1999, tendo em vista que o prazo decadencial para o aludido lançamento se encerrou em 31.05.2005, ou seja, cinco anos a contar da data limite para o cumprimento da obrigação acessória (31.05.2000) e o lançamento só se completou em 12.07.2005."

- de fato, ao contrário da decisão recorrida, que de maneira equivocada entendeu que a fluência do prazo decadencial é regida pelo art. 173 do CTN, o órgão julgador da decisão paradigma acima mencionada entendeu diferente do que foi decidido no acórdão ora guerreado;

- é que nos casos de lançamento de ofício, relativo à aplicação de multa isolada por atraso na entrega da declaração, o marco inicial para a fluência do prazo decadencial é o primeiro dia após a data prevista para a entrega da respectiva declaração, ou seja, a partir do fato gerador da obrigação acessória;

- no caso em tela, a partir do dia 1º de junho de 1998, a fiscalização já poderia ter procedido o lançamento pelo descumprimento da obrigação acessória, providência essa que só foi tomada em 07/11/2003, ou seja, decorridos mais de cinco anos e seis meses após o início do prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o que atesta que se encontra precluso o direito do fisco promover o lançamento de ofício;

- ora, é fato que no precedente acima referido estamos tratando especificamente do caso concreto analisado. Contudo, o que se quer demonstrar, é que a Recorrente não pode ser penalizada com a inércia da Fazenda Pública, que diante da lei explícita, suscita interpretação diversa da norma para lançar de ofício, depois de cinco anos e seis meses, a multa, ou seja, proceder à lavratura do auto de infração que se deu somente em 07/11/2003;

- mostra-se evidente a divergência (RI-CARF, art. 67, § 6º), eis que a decisão paradigma entende pela impossibilidade da Recorrida constituir de ofício o crédito tributário relativo à multa pelo atraso na apresentação da Declaração de Rendimentos, diante da decadência, razão pela qual merece ser reformada a decisão ora recorrida.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 26/05/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial da contribuinte, e em 01/06/2015, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- no terreno dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é preciso ter em mente duas situações factíveis, que operam reflexos diversos em relação à contagem do prazo decadencial. A primeira é aquela em que o contribuinte efetua o pagamento a menor tempestivamente, devendo as diferenças ser lançadas nos cinco anos seguintes contados da ocorrência do fato gerador, conforme reza o art. 150, § 4º. Uma segunda possibilidade ocorre quando o contribuinte não promove nenhum pagamento, caso em que o lançamento de ofício deve ocorrer no quinquênio seguinte, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser constituído o crédito, nos termos do art. 173, I, do CTN;

- essa conclusão decorre da singela razão de que, ante a ausência total de pagamento por parte do contribuinte, não haveria o que a Administração homologar, pois a homologação não pode atuar sobre o nada. Nessa circunstância, é imperativo o lançamento de ofício dos montantes devidos na forma do art. 149 do CTN, e não por homologação, o que atrai inexoravelmente a incidência da regra estampada no art. 173, I, do CTN;

- essa distinção encontra-se absolutamente sedimentada na doutrina e jurisprudência pátrias, não havendo nenhum questionamento quanto às premissas aqui postas;

- no Superior Tribunal de Justiça, esse pensamento está sedimentado e não mais dá azo a quaisquer questionamentos, consoante retrata o aresto abaixo: [...] (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009);

- o entendimento acima sedimentado e agora pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça não deixa espaços para outras divagações ou interpretações senão a amplamente exposta e defendida pela Fazenda Pública: ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade por homologação, não ocorrendo a antecipação do pagamento do tributo apurado, para aferição do prazo decadencial, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, independentemente da constatação de ocorrência de fraude, dolo ou simulação na espécie;

- fixadas essas balizas, cumpre voltar a atenção para o caso concreto, que cuida de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação tributária acessória por parte do contribuinte, gerando a aplicação de multa;

- de plano, na rota do raciocínio até aqui desenvolvido, não é difícil concluir que a situação em apreço, no tocante ao curso do íterim decadencial, há de ser disciplinada pelo art. 173, I, do CTN, e não pelo art. 150, § 4º, pela simples razão de que é impossível conceber a existência de pagamento antecipado por parte do contribuinte em tal caso;

- com efeito, se o crédito tributário decorre de penalidade infligida ao sujeito passivo porque descumpriu dever instrumental (fazer ou não-fazer determinada prestação) a que estava obrigado, entremostra-se óbvia a inviabilidade da ocorrência de qualquer pagamento antecipado de sua parte, já que a quantia devida encontra sua origem no ato emanado da autoridade fiscal, em lançamento de ofício;

- neste ponto, importa esclarecer que a obrigação acessória tem por objeto “prestações positivas ou negativas” determinadas no “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, segundo disciplina o art. 113 do CTN, de modo que a possibilidade de promover algum pagamento surge somente depois da conversão da obrigação acessória em principal, em relação à penalidade pecuniária. Antes da atividade de lançamento da multa, nada há a recolher, pois, até então, falta à obrigação acessória “conteúdo dimensível em valores econômicos”;

- ou seja, no que tange às multas derivadas da inobservância de obrigações acessórias, tendo em conta a inviabilidade de antecipação de pagamento, o único regime jurídico que afigura compatível quanto ao cômputo do período decadencial é aquele previsto no art. 173, I, do CTN. Tal conclusão é a única que se apresenta lógica e coerente com os comandos normativos de regência;

- a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais está repleta de decisões exaradas no mesmo sentido: [...];

- com essas considerações, no caso em tela, para fins da contagem do prazo decadencial relativo ao crédito tributário afeto à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o disposto no art. 173, inciso I do CTN, *verbis*: [...];

- como se trata de multa por atraso na entrega de DIPJ do ano calendário de 1997, cujo prazo se encerrou em 30/04/1998, o fisco poderia ter efetuado o respectivo lançamento ainda em 1998. Nos termos do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial se inicia em 01/01/1999, primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, encerrando-se em 01/01/2004;

- tendo em vista que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 17/11/2003, não há que se falar em decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto exigência de multa pelo atraso na entrega da DIPJ relativa ao ano-calendário de 1997. O prazo para a entrega da declaração encerrou-se em 30/04/1998.

O acórdão recorrido (decisão de segunda instância administrativa), com fundamento no art. 173, I, do CTN, rejeitou a arguição de decadência apresentada pela contribuinte.

Nessa fase de recurso especial, a contribuinte novamente arguiu a decadência, sustentando que o auto de infração foi lavrado em 07/11/2003, portanto, mais de cinco anos após a data prevista para a entrega da declaração.

A contribuinte entende "que nos casos de lançamento de ofício, relativo à aplicação de multa isolada por atraso na entrega da declaração, o marco inicial para a fluência do prazo decadencial é o primeiro dia após a data prevista para a entrega da respectiva declaração, ou seja, a partir do fato gerador da obrigação acessória".

O prazo decadencial defendido pela contribuinte é o que está previsto no art. 150, §4º, do CTN, ou seja, prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Conforme registrado pela PGFN, em sede de contrarrazões, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC firmou o seguinte entendimento em relação à questão da decadência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008).

De acordo com o STJ, deve-se aplicar o artigo 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.

No sentido inverso, há duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN: 1) haver pagamento ou 2) haver declaração prévia que constitua crédito tributário.

Essas são realmente as balizas gerais que orientam atualmente o exame das questões de decadência.

Mas conforma destaca a PGFN, também é importante lembrar que estamos tratando de aplicação de multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória. E nesse caso, a sistemática prevista no art. 150 do CTN (lançamento por homologação) se mostra bastante inadequada, porque é impossível conceber a existência de pagamento antecipado por parte da contribuinte.

Não se pode conceber a existência de pagamento antecipado, na lógica do lançamento por homologação, porque a obrigação da contribuinte é de natureza instrumental, de fazer algo (no caso, apresentar a declaração de imposto de renda até determinada data), e não de pagar tributo.

A exigência aqui é apenas de multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória. Não há exigência de tributo, não há espaço para debate sobre homologação de algum pagamento feito pela contribuinte, ou algo semelhante, de modo que, nos termos da referida decisão do STJ, o único regime jurídico que se afigura compatível para o cômputo do período decadencial no caso concreto é aquele previsto no art. 173, I, do CTN.

Tal conclusão é a única que se apresenta lógica e coerente com os comandos normativos de regência.

Tratando-se de multa por atraso na entrega de DIPJ do ano calendário de 1997, cujo prazo se encerrou em 30/04/1998, o fisco poderia ter efetuado o respectivo lançamento ainda em 1998. Nos termos do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/1999, primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, encerrando-se em 01/01/2004. Como o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 17/11/2003, não há que se falar em decadência.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 19647.005223/2003-47
Acórdão n.º **9101-003.235**

CSRF-T1
Fl. 9
