



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

Processo n° 10283.720724/2007-82
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-00.770 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes JG RODRIGUES LTDA.
1ª TURMA DRJ - BELÉM - PA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 2001, 2002

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou declarados, via de regra é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos, em que pese a patente intenção de deixar de recolher e declarar tributos devidos, não houve dolo por parte do contribuinte, que nada fez para impedir ou retardar o conhecimento das infrações por parte do Fisco, muito menos para desconfigurar a ocorrência dos fatos geradores, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DE CREDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ, CSLL E IR-FONTE. Afastada a acusação de fraude. À luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado em recurso repetitivo, havendo antecipação do pagamento dos tributos, o transcurso do prazo decadencial, ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, nos períodos em que foi comprovado o efetivo pagamento dos tributos, ou a contar do ano seguinte, caso não tenha havido pagamentos.

PRAZO DECADENCIAL. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal, não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito a aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o

contribuinte contabiliza pagamentos que pela natureza não estariam sujeito à retenção de IR-Fonte, porém, a fiscalização logra comprovar que os valores tiveram outra destinação, essa sim sujeita a tributação (pagamentos sem causa), o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173-I, do mesmo Código.

PIS E COFINS. ANOS-CALENDÁRIO 2001 E 2002. APURAÇÃO MENSAL. PAGAMENTO PARCIAL DOS TRIBUTOS. PRAZO DECADENCIAL CONTADO MÊS A MÊS. MARCO INICIAL A PARTIR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF. APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO. A decisão do Supremo Tribunal Federal e a edição de Súmula Vinculante nº 8 reconhecendo que são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, possui efeito vinculante em relação à Administração Pública direta e indireta.

Tendo a notificação do lançamento se efetivada em 24/12/2007, encontram-se decadentes as exigências do PIS e da COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2002, uma vez que o contribuinte efetivamente realizou pagamento desses tributos.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. OMISSÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM MULTA DE 75%. A consequência de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é a exigência do imposto com alíquota de 35% e base de cálculo reajustada. A realização de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é direito da pessoa jurídica, que tem como obrigação recolher o IRRF, mas que pode, por si só, não ser compreendido como ação, omissão ou conluio com a finalidade de ocultar, retardar, suprimir ou reduzir tributo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTAS EM NOME PRÓPRIO. SITUAÇÕES PECULIARES QUANTO A ESTAS INFRAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. A consequência da não comprovação da origem dos depósitos creditados em conta bancária, em nome próprio, é a presunção de omissão de receitas, com lançamento de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 42, combinado com o artigo 44, I, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. A falta de escrituração dos depósitos bancários não se constitui em razão para, por si só, qualificar a multa.

A não contabilização da receita, cujos valores foram creditados em conta bancária em nome da empresa, não se constitui em causa que demonstre omissão com a intenção de ocultar a ocorrência de fato gerador. Situação bem diferente seria caso os valores tivessem sido depositados em conta de terceiros.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; 2) em relação ao recurso voluntário, dar provimento parcial, nos seguintes termos: a) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%; b) Por unanimidade de votos acolher a preliminar de decadência em relação à Contribuição para o PIS e COFINS, até os fatos geradores de 30.11.2002, e do IRPJ e CSLL, até os fatos geradores do segundo trimestre do ano-calendário de 2002; c) Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre do ano-calendário de 2002, e do IRRF dos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002, vencidos, os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva (relator), Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. d) Por unanimidade de votos, em relação à infração de pagamento sem causa, manter a incidência do IRRF, somente dos pagamentos 28.08.2002 e 02.12.2002, e negar provimento em relação às demais questões de mérito. Designado para fazer o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

A recorrente é empresa tributada com base no lucro trimestral. O auto de infração de fls. 08/186 exige o pagamento de IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS. O lançamento refere-se aos trimestres dos anos-calendário de 2001 e 2002 e foi cientificado à contribuinte em 24/12/2007 (fl. 09), imputando-lhes as seguintes infrações:

1) omissão de receitas verificada pela constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário 2001 e 2002;

2) omissão de receitas caracterizada pelas compras de mercadoria não contabilizadas, no 4º trimestre de 2001;

- 3) omissão de receitas caracterizada pela falta de escrituração de pagamento de compras de cimento, nos anos-calendário de 2001 e 2002;
- 4) omissão de receitas verificada pela venda de mercadoria não contabilizada, no 4º trimestre de 2001;
- 5) glosa de custos indevidos, no 2º, 3º e 4º trimestre de 2002;
- 6) glosa de excesso de custos, no 1º, 2º e 3º trimestres de 2001 e 1º trimestre de 2002;
- 7) glosa de deduções da receita bruta, no 4º trimestre de 2001, e 1º, 2º e 3º trimestres de 2002;
- 8) glosa de excesso de despesas, no 3º trimestre de 2002;
- 9) glosa de prejuízo de empresa controlada, no 4º trimestre de 2001;
- 10) recuperação de custos - parcela excluída indevidamente do resultado do exercício, no 4º trimestre de 2001;
- 11) pagamento efetuados a beneficiários não identificados, nos anos-calendário de 2001 e 2002.

A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício em 150% pois entendeu caracterizado o dolo na prática das infrações verificadas, ante a *“profusão de omissões só explicáveis pela deliberada finalidade de lesar o erário”*.

A empresa recorrente apresentou impugnação (fls. 769/831), aduzindo em síntese:

- a) nulidade do lançamento pela ausência de notificação das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal;
- b) decadência da exigência tributária, com fulcro no artigo 150, § 4º, CTN;
- c) descabimento da aplicação da multa qualificada em face da ausência de dolo, fraude ou sonegação;
- d) ilegalidade da exigência de imposto com base apenas em depósitos bancários;
- e) que a fiscalização considerou como depósitos bancários a mera transferência de dinheiro entre contas do mesmo titular, resgates de aplicações, ordem de pagamento recebida e devoluções de cheques;
- f) que as compras não contabilizadas não representam omissão de receitas, pois não ficou comprovado o seu efetivo pagamento;
- g) requer diligências para constatar e atestar a regularidade de seus registros contábeis.

Em 31/01/2008, a contribuinte protocolizou o requerimento de fls. 840/846, pleiteando a devolução do prazo para o oferecimento de impugnação, alegando que o Fisco teria retido seus documentos contábeis, impossibilitando exercício da ampla defesa.

A DRJ de origem, às fls. 863/867, por unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, reconhecendo a decadência do direito à cobrança do IRPJ e do IRRF, cujos fatos geradores ocorreram até 30/12/2001. Igualmente, excluiu da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS o valor de R\$ 1.885.758,99, referente à falta de escrituração de compras. A decisão recorrida está alicerçada nos seguintes fundamentos:

“...

As infrações compreendidas pelo presente lançamento são da competência dos anos de 2001 e 2002(...).

(...) a falta da ciência das prorrogações automáticas quando do primeiro ato de ofício da autoridade fiscal junto ao sujeito passivo não tem o poder de invalidar o procedimento.... Afasto, assim, a preliminar de nulidade argüida.

(...)

O valor da presente exigência fiscal é expressivo (mais de trinta e oito milhões de reais); contudo, não é simplesmente pelo valor do lançamento de ofício que entendo presente o ânimo da empresa em se furta da tributação. No caso vertente, a variedade de infrações a ela imputadas e contra as quais nem sequer foram apresentadas justificativas pela defendente impõem o reconhecimento de que não se tratou de um deslize na escrituração contábil.

A conduta do sujeito passivo deixa claro uma política empresarial sistematicamente voltada para frustrar a arrecadação tributária, ilustrada pelos muitos exemplos coletados pela fiscalização, alguns dos quais merecem especial atenção:

a) a existência de dezenas de depósitos sem justificativa, detectados após a necessidade de emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), fls. 199 a 205;

b) compras decorrentes de atividades absolutamente estranhas ao objeto social da autuada (trata-se de uma concessionária de veículos, mas que manteve atividade comercial de compra e venda de cimento), no montante de dois milhões de reais de compras não contabilizadas entre 2001 e 2002, nem os respectivos pagamentos e nem a receita da venda dessa mercadoria (fl. 20);

c) constante descompasso entre a receita de vendas escriturada no Razão, que serviu de base para informar as DIPJs, e as receitas informadas no livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 22 a 24);

d) custos fictícios ou superavaliados;

e) deduções indevidas de despesas;

f) mais de sete milhões de reais pagos sem justificativa, boa parte deles movimentados em contas bancárias mantidas ao largo da contabilidade.

Assim, por não se tratar de um fato isolado, ou um descuido na contabilidade do sujeito passivo, ou um deslize que guardasse proporção irrelevante confrontado a receita ou os custos e despesas escriturados, entendo que ficou bem caracterizado o

dolo na prática das infrações apontadas pela fiscalização, o que autoriza a imposição da multa de ofício qualificada de 150% sobre o montante do tributo devido.

(...)

No que se refere ao IRPJ e ao IRRF, trata-se de lançamentos sujeitos à homologação. O prazo para que a Administração homologue essa atividade é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme estabelecido pelo § 4º do citado artigo. Esse parágrafo, porém, traz uma ressalva quanto ao prazo para a homologação (...)

(...)

A ressalva contida nesse parágrafo diz respeito à ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Como visto acima, sobejam nos autos as evidências do intuito da impugnante em sonegar os seus rendimentos à tributação. Assim, a contagem do prazo decadencial para o caso específico da impugnante deixa de ser feita pelas normas do art. 150 da Lei nº 5.172/66 para seguir a regra geral insculpida no art. 173, inciso I, da mesma lei.

Portanto, para os fatos geradores ocorridos até 30.12.2001, o lançamento poderia ter sido efetuado ainda naquele próprio ano. Assim, para esses fatos geradores, o termo de início da contagem do prazo decadencial se deu em 1º.1.2002, e o prazo se estendeu até 31.12.2006. Portanto, para todos os fatos geradores de IRPJ e de IRRF ocorridos até o dia 30.12.2001, o lançamento foi atingido pela decadência e, portanto, deverá ser anulado.

Para os fatos geradores ocorridos do dia 31.12.2001 em diante, o termo de início da contagem do prazo decadencial passa a ser o dia 1.1.2003 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado), sendo que o prazo decadencial se estendeu até o dia 31.12.2007. Como a ciência do lançamento se deu em 24.12.2007, não houve decadência nem do IRPJ e nem do IRRF referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 3.12.2001.

Contudo, no que se refere às contribuições para a seguridade social, embora sejam também tributos sujeitos.... A Lei nº 8.212, de 24.7.1991, estabelece prazo decadencial após 10 (dez) anos.

Quanto ao mérito, sustenta a impugnante que os depósitos bancários não podem ser considerados como receita. De fato, se considerados por si só, não representam receita.

Porém, uma vez intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, o titular deverá se desincumbir dessa prova, caso contrário serão presumidos, por determinação legal, como receita omitida.

A presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada é uma presunção legal prevista pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

As presunções legais têm o condão de inverter o ônus da prova

Tampouco vale para a defesa a alegação de que a fiscalização considerou como depósitos bancários a mera transferência de dinheiro entre contas do mesmo titular, resgates de aplicações, ordem de pagamento recebida e devoluções de cheques. Os lançamentos a crédito relacionados às fls. 10 a 12 dos autos referem-se unicamente

a depósito em numerário ou cheque, não se tratam de resgates e nem de transferência entre contas de mesma titularidade.

...

Quanto à omissão de receitas derivada de omissão de compras, apontada pela fiscalização às fls. 17 e 18 dos autos, resultante do cotejo do Razão com o livro Registro de Apuração do ICMS, o lançamento não deve prosperar.

A presunção legal trazida pela legislação refere-se aos casos de pagamentos não escriturados, o que não se confunde com a falta de escrituração de compras. Essas podem ter sido pagas à vista ou a prazo e, nesta última hipótese, seria necessário saber a data dos respectivos pagamentos para poder determinar a qual período de apuração iria se referir a receita omitida. Portanto, o valor de R\$ 1.885.758,99 deve ser excluído da base de cálculo dos tributos referentes ao período de apuração de 31.12.2001.

(...)

Em conclusão, voto por declarar o lançamento procedente em parte, a fim de excluir as exigências de IRPJ e de IRRF cujos fatos geradores ocorreram até 30.12.2001 e de excluir da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins o valor de R\$ 1.885.758,99, referente ao período de apuração de 31.12.2001....”

O Quadro a seguir, apresenta os valores dos tributos devidos relativos ao período de apuração de 31.12.2001, em conformidade com o presente voto:

<i>PA (31/12/2001</i>	<i>Valor Lançado</i>	<i>Valor Mantido</i>
<i>IRPJ</i>	<i>2.159.995,54</i>	<i>1.688.555,79</i>
<i>CSLL</i>	<i>920.486,76</i>	<i>750.768,45</i>
<i>PIS</i>	<i>16.351,73</i>	<i>4.094,30</i>
<i>COFINS</i>	<i>75.469,54</i>	<i>18.896,77</i>

Em face da decisão acima, que tem recurso de ofício, a autuada opôs embargos declaratórios, que restaram desacolhidos, conforme dispõe o acórdão às fls. 947/950.

Intimada, a contribuinte, tempestivamente, interpôs recurso voluntário de fls. 954 a 1004, alegando, em síntese:

a) nulidade da decisão recorrida naquilo que não se subsume em matéria de ordem pública e no reconhecimento de ofício, devolvendo-se o prazo, para com base nos documentos retidos pelo Fisco até 10/07/2009, apresentar impugnação no tocante ao mérito;

Quanto a este ponto, argumenta a recorrente que em 24/12/2007 recebeu a notificação e, em seguida, movimentou-se no pedido de devolução dos livros contábeis e demais documentos que haviam sido apreendidos para apresentar impugnação. Não os tendo recebido em tempo hábil, ficou impossibilitada de adentrar nas questões fáticas relacionadas ao mérito (fl. 956), razão pela qual elaborou sua defesa apenas invocando questões “preliminares e preliminares meritórias.”

Ainda em relação a este ponto, à fl. 962, transcrevendo petição anterior, a recorrente argumenta:

(...)

*4 — Em que pese o fato de constar do TERMO DE ENCERRAMENTO, que foram devolvidos todos os Livros (contábeis e fiscais), como também todos os documentos utilizados na ação fiscal, o AUDITOR-FISCAL — Sr. SÉRGIO L. A. MICHILES (MentuA 22.682) — comunicou o representante da REQUERENTE, e signatário do presente, o **agendamento** oportuno de data para a **DEVOLUÇÃO** dos livros contábeis e fiscais e os documentos requisitados/apreendidos no curso da ação fiscal.*

5 — Durante a fluência do prazo para impugnação, diligente, o representante da REQUERENTE compareceu em diversas oportunidades ao SERVIÇO DE FISCALIZAÇÃO - SEFIS, sem, contudo, obter êxito de encontrar os AUDITORES-FISCAIS que conduziram o procedimento, em razão dos mesmos se encontrarem em gozo de férias.

*6 — Ocorre, todavia, que até a presente data a REQUERENTE não obteve a DEVOLUÇÃO dos seus Livros e documentos requisitados / apreendidos no curso da ação fiscal, acarretando, via de conseqüência, **prejuízo concreto à defesa**, dada a impossibilidade de **produção das provas demandadas**.*

7 — Como bem sabe Vossa Senhoria, o prazo para apresentação da IMPUGNAÇÃO é de 30 (trinta) dias, contados a partir da data em que foi tomada 'ciência' da autuação.

*8 - Com efeito, o prazo final para apresentação tempestiva da IMPUGNAÇÃO transcorreu em 2410112008, tendo a REQUERENTE apresentado a 'defesa' em 23/01/2008, apenas com a arguição das "**Preliminares de nulidade da autuação**".*

b) decadência da exigência tributária, com fulcro no artigo 150, § 4º, do CTN, para os períodos anteriores a dezembro de 2002;

c) descaracterização da multa qualificada em face da ausência de dolo, fraude ou sonegação;

d) improcedência da decisão em face da inaplicabilidade do art. 45 da Lei 8.212/91, por se tratar de evidente inconstitucionalidade sob o manto da súmula nº 08 do STF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235, de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o. Quanto ao recurso de ofício, por ter excluído da exigência valor superior a um milhão de reais, também merece ser conhecido.

Início a matéria pelo exame do recurso de ofício que reconheceu a decadência para os fatos geradores ocorridos até 30/12/2001, a exceção das contribuições previdenciárias e, também, afastou da base de a presunção de omissão de receitas caracterizada pelo não registro de compras.

A decisão, quando ao recurso de ofício, quer em relação à decadência, quer em relação à presunção de omissão de receitas caracterizada pelo não registro de compras, se mantém por seus próprios fundamentos.

A falta de escrituração de compras não se confunde com pagamentos não escriturados ou omissão de receita caracterizada por venda de mercadorias não contabilizadas. Neste sentido, necessário ter presente a definição de omissão de receita contida no artigo 2º da Lei nº 8.846 de 1992, repetida no artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a seguir transcrito:

“Art. 2º. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.”

Da norma acima transcrita extrai-se os seguintes elementos cuja prova é necessária para que se caracterize a omissão de receita:

- (i) recebimento de um valor;
- (ii) não emissão de nota fiscal referente a este valor, ou a sua emissão por um valor inferior;
- (iii) não escrituração deste valor;
- (iv) não tributação deste valor.

No caso dos autos não se está tributando o recebimento de um valor, mas sim se presumindo omissão de receita por compras não escrituradas de mercadorias que posteriormente foram vendidas. No caso concreto, a se manter a exigência caracterizada pelos depósitos bancários e pelos pagamentos sem causa, em conjunto com as compras não escrituradas, à toda evidência, além da presumível omissão de receita com base no artigo 283

do Regulamento do Imposto de Renda, estar-se-ia tributando duas a mesma receita, isto é, a receita proveniente das compras não escrituradas que, quando das vendas, resultaram em depósitos de origem não comprovada, cujos recursos foram utilizados, em parte, para pagar ditas mercadorias. Ademais, para que pudéssemos caracterizar omissão de receita seria necessário descrever o período em que esta ocorreu, pois se anterior há cinco anos, contados do lançamento, na forma do artigo 150% § 4º, ou, do art. 173, I, do CTN, estaríamos diante de situação atingida pela decadência.

Na realidade, o caso dos autos revela, entre outros detalhes, que a recorrente é empresa com atividade principal voltada ao comércio de veículos e que resolveu comprar e vender cimento, usando para tal recursos da empresa. Quando da venda do cimento a receita era creditada na própria conta da empresa, sem a devida contabilidade. Se considerarmos que o dinheiro da venda do cimento, creditado na conta da empresa, caracteriza omissão de receita, como efetivamente é, não podemos dizer que a utilização, novamente, deste dinheiro para compra de mais cimento caracteriza receita omitida, sob pena criarmos situação de tributação dupla. Explico melhor. Ao vender o cimento a empresa depositava estes recursos em sua conta bancária, o que caracteriza receita omitida. Ao utilizar estes recursos para comprar cimento para revender não se pode presumir nova receita omitida. A prova dos autos, conforme apontado durante os debates pelo Conselheiro Antônio Praga, que em sessão anterior havia pedido vista dos autos, dá conta de situação semelhante em relação a outros produtos.

Quanto à decadência, em relação aos fatos geradores que ocorreram até 30/12/2001, tendo o lançamento se efetivado em 24/12/2007, não há o que reformar na decisão que, mesmo mantendo a exigência com multa qualificada, reconheceu a decadência para os fatos ocorridos até 30/12/2001, com exceção das contribuições sociais, para as quais aplicou prazo decenal.

Com tais considerações, nego provimento ao recurso de ofício e passo ao exame do recurso voluntário que contém os seguintes pontos a serem enfrentados:

- a) nulidade da decisão recorrida por não devolução dos livros contábeis em tempo hábil para a impugnação de mérito devolvendo-se o prazo para, com base nos documentos retidos pelo Fisco até 10/07/2009, apresentar impugnação no tocante ao mérito;
- b) descaracterização da multa qualificada em face da ausência de dolo, fraude ou sonegação;
- c) decadência da exigência tributária, com fulcro no artigo 150, § 4º, do CTN, para os períodos anteriores a dezembro de 2002;
- d) reforma da decisão recorrida no ponto em que não aplicou a súmula vinculante nº 08 do STF.

Da alegação de nulidade da decisão recorrida por não devolução dos livros contábeis em tempo hábil para a impugnação de mérito

Argumenta a recorrente que em 24/12/2007 recebeu a notificação e, em seguida, movimentou-se no pedido de devolução dos livros contábeis e demais documentos que haviam sido apreendidos para apresentar impugnação. Não os tendo recebido em tempo

hábil, ficou impossibilitada de adentrar nas questões fáticas relacionadas ao mérito (fl. 956), razão pela qual elaborou sua defesa invocando apenas questões “preliminares e preliminares meritórias.”

Ao apresentar a impugnação de fls. 769 e seguintes, a recorrente não alega cerceamento de defesa. No entanto, na semana seguinte, em 30/01/2008, apresenta a petição de fls. 840 a 846, requerendo a restituição dos Livros Contábeis e devolução do prazo para impugnação (fl. 846).

Diante da petição acima referida, à fl. 837, foi lançada a seguinte informação:

Os livros contábeis Razão e Diário referentes aos anos de 2001 e 2002, períodos referentes à fiscalização da qual resultaram os processos acima mencionados, foram retidos com fundamento no art. 915, § 1º, do RIR/1999, e deles foram entregues cópias integrais para o contribuinte, conforme comprovam os termos anexos. Estes termos estão incluídos nos processos. Não tem sentido, portanto, a alegação de que os livros não foram devolvidos. Além do mais, cópias das folhas do Razão ou do Diário foram anexadas aos processos como comprovantes dos ilícitos narrados no Auto de Infração.

Ainda, em relação a esta matéria, há nos autos o termo de devolução de documentos de fls. 861, datado de 03/04/2008, tendo o procurador da parte, em tal data, recusado o recebimento.

O termo de fl. 861 faz provar que até 03/04/2008 a autoridade fiscal não tinha restituído à contribuinte os aludidos livros. Se estes eram essenciais ou não ao exercício do direito de defesa somente a autuada é quem poderia avaliar. Não tivesse nos autos cópias dos livros apontados pela recorrente, eu não teria dúvida em reconhecer a nulidade, a partir do lançamento, para reabrir o prazo de defesa. No entanto, no momento em que existia cópia dos aludidos livros nos autos, e tendo a impugnante acesso aos autos, não é caso de nulidade.

Com tais considerações, rejeito a alegação de nulidade invocada pela recorrente.

Da alegação de inexistência de circunstâncias que caracterizam a multa qualificada em face da alegada ausência de dolo, fraude ou sonegação;

Nos casos em que a autoridade fiscal sustenta a qualificação da multa em razão da existência de fraude, deve, necessariamente, comprovar o evidente intuito, ou dolo específico, o qual é exigido como condição *sine qua non* para a caracterização da fraude e a aplicação da multa de ofício qualificada.

Há certas situações que a lei presume omissão de receitas. A título de exemplo cita-se o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que caracteriza como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A consequência da não comprovação da origem dos depósitos creditados em conta bancária é a presunção de omissão de receitas, com lançamento de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 42, combinado com o artigo 44, I, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

A aplicação da multa qualificada somente pode ser imputada ao sujeito passivo em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude. A regra do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, não comporta presunção de nenhuma espécie. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, como já foi dito, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

O dolo, a fraude e a simulação requerem provas diretas e objetivas, não admitindo presunção.

Entendo eu, por exemplo, que na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, creditados em conta própria do sujeito passivo, não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Em relação à movimentação financeira, é preciso que se tenha presente as normas contidas nos dispositivos legais anteriormente citados, os quais seguem transcritos:

“Lei Complementar nº 105, de 2001.

...

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.”

“Decreto nº 4.489, de 2002.

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.”

Se por força das disposições legais anteriormente transcritas, mais precisamente o art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são continuamente, em arquivos digitais, prestados à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivessemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo aplicação financeira não tem o contribuinte como impedir o conhecimento desta por parte da Fiscalização.

Dentre os argumentos usados pela fiscalização para qualificar a multa está o fato da recorrente, cujo objeto social é o comércio de veículos, manter atividade paralela de compra e venda de cimento, sem registros contábeis. Esta atividade paralela, sem registro, à luz do artigo 283 do Regulamento do Imposto de Renda, caracteriza omissão. O não registro de operação comercial, por si só, não é elemento suficiente para caracterizar a qualificadora da multa. O ato de alguém não registrar transação comercial não permite que se avalie a subjetividade de seu agente. Se alegar, por exemplo, que tal fato deu-se por esquecimento ou por não poder registrar em concessionária de veículos operações com compra e venda de cimento, descaracterizada está a intenção dolosa.

A não justificativa da origem dos depósitos bancários, creditados na conta corrente do próprio titular, caracteriza receita omitida. Contudo, tal fato, por si só, não caracteriza ação, omissão ou sonegação com a finalidade de omitir da autoridade fiscal a existência de um fato gerador. Ao contrário, o depósito dos recursos em conta bancária do próprio titular possibilita que a autoridade fiscal, a partir das disposições constantes no artigo 2º do Decreto 4.482, de 2002, tome conhecimento da existência destas operações.

Quanto às compras decorrentes de atividades absolutamente estranhas ao objeto social da autuada (trata-se de uma concessionária de veículos, mas que manteve atividade comercial de compra e venda de cimento), sem a devida contabilização, tal fato demonstra receita omitida, passível de tributação com multa de 75%. Se a atividade da compra e venda de cimento tivesse sido regularmente contabilizada não se estaria falando de receita omitida. A não contabilização desta receita, cujos valores foram creditados em conta bancária em nome da empresa, não se constitui em causa que demonstre omissão com a intenção de ocultar a ocorrência de fato gerador. Situação bem diferente seria caso os valores tivessem sido depositados em conta de terceiros. A propósito, caso a recorrente efetivamente estivesse agindo de forma deliberada para sonegar informação da autoridade fiscal, com certeza, não teria depositado os valores em conta bancária em seu próprio nome.

No tocante à dedução indevida de despesas, custos ou descompasso entre a receita efetiva e a receita escriturada, observo que em relação a esta última, conforme já destaquei acima, a exigência deve ser dar com multa de 75%. Relativamente à dedução de

despesas que a autoridade fiscal entendeu indevidas ou superavaliadas, em inexistindo notas fiscais inidôneas quanto a estas despesas, estando elas devidamente contabilizadas, é possível a glosa por entender que não se tratam de despesas dedutíveis, mas não a imputação de fraude em relação ao que está devidamente contabilizado.

Com tais considerações, afasto a multa qualificada em relação a todos os tributos e passo analisar as questões que dizem respeito à decadência.

Da decadência

No início do século passado, mais precisamente, 06 de fevereiro de 1905, em Conferência sobre a coisa julgada, na Universidade de Bolonha, Chiovenda iniciou sua fala dizendo que nada mais havia a ser dito sobre o tema que não fosse repetição de tudo quanto já havia sido falado e escrito. O tempo mostrou que o ilustre processualista italiano estava errado em sua avaliação. Nos cem anos seguintes rios de tinta e montanhas de papéis foram gastos no estudo do tema que até hoje não encontra consenso entre os processualistas. Observa-se, por exemplo, a tese dos que passaram a defender a relativização da coisa julgada ou o tratamento dado a esta, nas ações coletivas, no atual projeto de Código de Processo Civil. Faço tal registro porque em relação à decadência, apesar de tudo o que já foi dito, há divergências incontáveis.

Controvérsia a ser decidida diz respeito ao alcance da decisão do STJ, em recurso repetitivo, acerca da decadência, para as situações em que não há imposto a pagar, como ocorre, por exemplo, nos casos de contribuinte imune¹, nos casos em que a pessoa jurídica apura prejuízo fiscal ou, nas situações em que a pessoa física, produtor rural, por ter prejuízos acumulados de exercício anterior, não apura imposto a pagar no ano seguinte.

A exigência de pagamento, em matéria tributária, só pode existir quando houver norma que incidiu sobre determinada situação fática e desta incidência resultou em imposto a pagar. Assim, só se pode exigir pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver imposto devido. Se a empresa apurou prejuízo fiscal, ainda que diante de tributo sujeito a lançamento por homologação, por não ser devido pagamento, este não pode ser exigido para fins de contagem do prazo decadencial.

Poder-se-ia argumentar que, em sendo constatado omissão, mesmo nos casos de pessoa física que exerce atividade rural e que pode compensar prejuízos anteriores, surge imposto a pagar. Tal tese, ao que nos parece, não se sustenta. Um único exemplo é capaz de minar sua credibilidade. Vejamos: Em ano anterior pessoa física, em relação à atividade rural, apurou prejuízo de R\$ 100.000,00. No ano subsequente não declarou receita da atividade rural e a autoridade fiscal constata receita omitida, da atividade rural, no montante de R\$ 60.000,00. Ainda assim tem-se prejuízo de R\$ 40.000,00 e em tal situação não haverá imposto a pagar.

O exemplo acima também se aplica à pessoa jurídica. No caso dos autos, por exemplo, no terceiro trimestre de 2002 a empresa apurou prejuízo. Trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação. Para efeito de contagem do prazo decadencial só seria possível exigir pagamento, para efeito de ato relevante para contagem do início do prazo decadencial, caso fosse devido pagamento. Ao se interpretar a decisão do STJ, quando ela fala em

pagamento, deve ser entendido como pagamento devido. Não se pode exigir pagamento em situação em que a empresa apura prejuízo.

Na mesma linha, quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, faz-se as seguintes indagações:

O IRRF decorrente de pagamento a beneficiário não identificado tem a mesma natureza jurídica do que pagamento sem causa?

A retenção do IRRF em relação ao salário pago ao funcionário tem a mesma natureza jurídica do que o IRRF incidente sobre os valores pagos na prestação de serviços sem vínculo empregatício?

Agora, pega-se a situação contida na pergunta anterior, com a variável de que a empresa não identificou o prestador de serviços a quem pagou. Pergunta-se: A não identificação da pessoa que recebeu os recursos constitui-se em elemento que altera a natureza jurídica do IR que deve ser retido na fonte ou é causa de mudança apenas da alíquota?

A retenção de juros sobre o capital próprio tem natureza jurídica distinta do pagamento de juros em caso de contratos de mútuo ou apenas se distinguem em face dos códigos que a Receita convencionou utilizar para identificar um e outro? E se tivessem sido utilizados os mesmos códigos, haveria elemento que alteraria a natureza jurídica ou esta ainda estaria relacionada à aferição de renda?

O pagamento do IRRF como elemento relevante para contagem do prazo decadencial, como entendem alguns, deve dizer respeito a que fato gerador ou período de apuração (diário, semanal, mensal ou anual)?

É possível apanhar o pagamento do IRRF em relação ao salário pago a funcionário, num determinado dia, para considerar como antecipação relacionada ao salário pago a outro funcionário, em dia distinto?

Considerando que o IRRF diz respeito a fato gerador que pode ter período de apuração diário, semanal, mensal ou anual, o pagamento feito em relação a fato gerador ocorrido numa semana pode ser considerado para fins do marco inicial do prazo decadencial para fato gerador que ocorreu na semana ou no mês seguinte?

É necessário que o pagamento do IRRF diga respeito à mesma situação fática ou pode dizer respeito à mesma natureza jurídica? Mais, a final, **qual a natureza jurídica do IRRF?**

A natureza jurídica do imposto de renda retido na fonte; quer diga respeito a pagamento feito à pessoa com vínculo empregatício ou sem vínculo de emprego; quer diga respeito a pagamento de juros sobre o capital próprio ou pagamento de juros em contrato de mútuo; quer diga respeito a beneficiário não identificado ou a pagamento sem causa; quer diga respeito a fato gerador instantâneo ou complexo; quer diga respeito à apuração diário, semanal, mensal, anual; quer a Receita Federal adote este ou aquele código para fins de controle interno, sempre a mesma, isto é **a obtenção de riqueza nova auferida por quem recebeu a importância paga.**

As razões acima expostas demonstram o porquê os pagamentos feitos a título de IRRF, independentemente do fato ou do código adotado pela Receita, por guardarem a mesma natureza jurídica, devem ser considerados para efeito do início da contagem do prazo decadencial para todas as hipóteses relacionadas ao IRRF, ocorridas em determinado exercício (art. 150, § 4º, do CTN).

Assim, por já ter decorrido, quando do lançamento, mais de cinco anos, reconheço a decadência em relação a todas as exigências do IRRF.

Caso resulte vencido em relação ao IRRF passo a examinar o mérito relacionado aos pagamentos sem causa.

Da questão relacionada aos pagamentos sem causa, no ano-calendário de 2002

Determinadas empresas tributadas com base no lucro real, com a finalidade de reduzirem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contabilizam despesas não suportadas. Em tais situações estas despesas devem ser glosadas, aumentando-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Todavia, não se pode exigir, de forma concomitante, IRRF como se ditos registros contábeis caracterizassem pagamento sem causa. Pagamento é ato concreto que decorre da efetiva entrega dos recursos. O registro contábil é ato formal que não prova pagamento. O caso dos autos, por exemplo, revela situação de registro contábil sem que o pagamento tenha ocorrido e, noutro momento, pagamento efetivamente realizado sem registro contábil. Isto demonstra que não é existência ou não do registro que irá definir a incidência do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mas sim prova material da efetiva transferência dos recursos.

Analisando cada uma das imputações, a partir da fl. 169 dos autos, a Fiscalização relacionou o que considerou pagamento sem causa nos anos-calendário de 2001 e 2002. Dado a decadência em relação aos fatos ocorridos até 30/12/2001, analisaremos somente as operações ocorridas após esta data, fazendo constar, em planilha que segue, o número da conta, a data, o valor e a fundamentação da autoridade fiscal. Após estes registros, o voto analisará as questões pertinentes relacionadas à materialidade da infração e à qualificação da multa.

Conta: 078.261-4 – Banco da Amazônia		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
20/03/2002	348.500,00 - fl. 170 -	O contribuinte justificou essa retirada de dinheiro como "Suprimento de Caixa". Como o movimento da conta bancária não foi escriturado não há registro do pagamento. Cópia do documento fornecida pelo banco mostra que o saque foi efetuado por meio de "saque avulso" e o beneficiário do pagamento não foi identificado. A conta "CAIXA" contábil desmente a afirmação do contribuinte; não há registro de entrada de dinheiro coincidente em data e valor, logo, este dinheiro também saiu do patrimônio da empresa, sem causa justificada.

Conta: 100.211-2 – Banco do Estado da Amazônia		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
27/03/2002	100.000,00 - fl. 171 -	Cheque de Caixa. Como se trata de conta bancária não escriturada não há registro do pagamento. O contribuinte justificou esse saque como "suprimento de caixa". Cópia do cheque fornecida pelo banco mostra que o cheque foi nominal a J. G. Rodrigues & Cia Ltda. e foi sacado no caixa. No entanto, a conta "Caixa" não registra entrada de dinheiro coincidente em data e valor, ou seja, mais uma vez expõe-se a informação falsa do contribuinte para dinheiro que saiu do patrimônio da empresa sem causa justificada.

Conta: 493-6 – Banco Bradesco		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
28/08/2002	675.000,00 - fl. 173 -	TED – Transferência Eletrônica Disponível <i>O contribuinte não justificou esse pagamento. No entanto, o próprio histórico completo do extrato identifica o destinatário do pagamento: "TED - Tran. Elet. Disponível Dest. Nice Veículos Ltda.".</i> <i>Na contabilidade este pagamento foi escriturado em 30/08/2002, com o seguinte registro:</i> <i>A débito da conta: 1.1.1.01.0001 - CAIXA - 675.000,00 A crédito da conta: 1.1.1.02.0013 - BRADESCO AG:1999 - 675.000,00 Histórico: Vr. ch. comp. Bco. Bradesco n. 256.782 Esse registro significa que o dinheiro saiu do Bradesco e entrou no "Caixa" da empresa, o que representa uma flagrante inverdade, pois o beneficiário do pagamento foi a Nice Veículos Ltda. Logo, não há como negar a falta de causa para o pagamento.</i>

Conta: 48.428-8 – Banco Bradesco		Razões da autoridade Fiscal
Data	Valor	
02/12/2002	146.000,00 - fl. 173 -	<i>Pagamento mediante autorização DBTP</i> <i>02/12/2002 - Pgto. Mediante Aut. DBTP - R\$ 146.000,00 Como se trata de conta bancária não escriturada não há registro do pagamento e o contribuinte não justificou a causa. São, portanto, condições mais que suficientes para considerá-lo pagamento sem causa</i>

Nas operações relacionadas aos pagamentos sem causa a autoridade qualificou a multa por entender que o sujeito passivo agiu mediante sonegação, fraude ou conluio com a intenção dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Quanto ao tema, cabe analisar a regra-matriz de incidência tributária contida no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995, que assim dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º. A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º. Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º. O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

O artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, tem por finalidade assegurar sigilo em relação a determinadas operações empresariais. Quis o legislador garantir que as pessoas jurídicas pudessem alcançar recursos a terceiros sem identificá-los e sem mencionar a causa.

A lei, ao usar as expressões “contabilizados ou não”, a primeira vista, poderia ensejar duas conclusões, a saber:

a) o ato de não contabilizar o recurso entregue a terceiro, desde que recolhido o IRRF, não caracterizaria infração e teria por finalidade evitar que o registro contábil acabasse por revelar a identidade do beneficiário;

b) ao usar a expressão “contabilizados ou não”, o legislador quis deixar claro que o imposto é devido mesmo nos casos em que não é contabilizado.

No contexto, para que a norma tenha sentido, qual seja, garantir o sigilo, em relação à pessoa ou à causa, e ao mesmo tempo exigir o tributo devido, entendo que a expressão “contabilizado ou não”, contida no parágrafo primeiro, deve ser compreendida como possibilidade de registro contábil identificado apenas com as expressões “pagamento nos termos do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981” ou algo similar.

O ato de entregar dinheiro a alguém sempre está vinculado a uma causa subjetiva, seja por gratidão, fé, obrigação moral ou comercial. A lei, ao falar em pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado está regulando situações em que a empresa exerce direito de entregar dinheiro a terceiro sem exteriorizar o motivo ou identificá-lo. Isto é direito da pessoa jurídica e não pode ser compreendido como ação, omissão ou conluio com a finalidade de ocultar, retardar, suprimir ou reduzir tributo.

A consequência dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados é a exigência do imposto com alíquota de 35% e base de cálculo reajustada, não cabendo a qualificação da multa como se pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado fosse atividade praticada mediante ação, fraude ou conluio com a intenção dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais. A consequência do não recolhimento do imposto é a multa no percentual de 75%, sem a qualificadora.

Ademais, no caso dos autos, em relação aos valores depositados nas contas bancárias a autoridade fiscal, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, exigiu a

tributação com multa qualificada. Desta forma, no momento em que o sujeito passivo usou tais recursos para efetuar pagamento, sem causa ou a beneficiário não identificado, não se pode dizer que agiu com dolo, fraude ou simulação com a finalidade de ocultar ou retardar a ocorrência de fato gerador, suprimir ou reduzir tributo. Se isto ocorre é no ingresso dos recursos e não na utilização dos mesmos em que a empresa exerceu a prerrogativa lhe assegurada no artigo 61, sendo lícita a exigência do imposto, com multa de 75% e não de 150%.

Ainda, quanto ao mérito, por exemplo, ao que foi narrado pela fiscalização, a empresa tinha por finalidade o comércio de veículos. Sabidamente estas concessionárias, por contrato, ficam vinculadas à determinada montadora. Assim, se contabilizados os R\$ 675.000,00 pagos à empresa Nice Veículos Ltda poderia resultar em prova de que a autuada estaria adquirindo veículos que não da montadora para comercializar em seu estabelecimento.

Com tais fundamentos, também afasto a qualificadora da multa em relação às exigências tributárias relacionadas aos pagamentos sem causa e, por consequência, por se tratarem de fatos geradores diários, cujos lançamentos poderiam ter sido realizados no ano de 2002, mesmo para aqueles que contam o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte, quando do lançamento realizado em 24/12/20097, já havia decorrido mais de cinco anos, portanto, caracterizada a decadência.

Ademais, caso superada a questão da inexistência de multa qualificada em relação aos pagamentos sem causa, pende analisar as questões materiais quanto a cada um dos alegados pagamentos:

Conta: 078.261-4 – Banco da Amazônia		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
20/03/2002	348.500,00	O contribuinte justificou essa retirada de dinheiro como "Suprimento de Caixa". Como o movimento da conta bancária não foi escriturado não há registro do pagamento. Cópia do documento fornecida pelo banco mostra que o saque foi efetuado por meio de "Saque Avulso" e o beneficiário do pagamento não foi identificado. A conta "CAIXA" contábil desmente a afirmação do contribuinte; não há registro de entrada de dinheiro coincidente em data e valor, logo, este dinheiro também saiu do patrimônio da empresa, sem causa justificada.

Em primeiro lugar cabe destacar que não se pode confundir registro contábil com o pagamento propriamente dito. Registro contábil não materializa pagamento. Este, o pagamento, ocorre mediante a entrega ou transferência dos recursos, estejam ou não contabilizados. A expressão contabilizados ou não está na própria regra de incidência.

Conforme dito anteriormente, para que se materialize a situação fática de incidência da regra-matriz do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é necessário prova material do pagamento, fato que não se demonstra com o registro contábil, pois registro contábil não prova pagamento.

No caso concreto há um saque avulso no caixa da empresa. Saque avulso somente pode ser realizado pelo titular da conta. O fato da empresa ir ao caixa do Banco e fazer saque avulso, sem formalizar a entrada destes recursos na conta caixa, não materializa prova de pagamento a terceiro não identificado. Volto a repetir, não é o registro contábil que faz prova do pagamento, mas sim a efetiva entrega dos recursos. O que se tem em relação a

este lançamento é a saída dos recursos da conta banco, mas não a materialidade de pagamento a alguém.

Por tais razões, caso superadas as questões relacionadas à decadência, também por estes fundamentos, em relação ao valor acima, dou provimento ao recurso.

Conta: 100.211-2 – Banco do Estado da Amazônia		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
27/03/2002	100.000,00	Cheque de Caixa. Como se trata de conta bancária não escriturada não há registro do pagamento. O contribuinte justificou esse saque como "suprimento de Caixa". Cópia do cheque fornecida pelo banco mostra que o cheque foi nominal a J. G. Rodrigues & Cia Ltda. e foi sacado no caixa. No entanto, a conta "Caixa" não registra entrada de dinheiro coincidente em data e valor, ou seja, mais uma vez expõe-se a informação falsa do contribuinte para dinheiro que saiu do patrimônio da empresa sem causa justificada.

Os fundamentos utilizados em relação ao lançamento anterior aplicam-se ao presente caso. Se o cheque foi nominal a J. G. Rodrigues & Cia Ltda. e sacado no caixa, se tem a prova material de que esta sacou os recursos da conta bancária, mas o fato de não tê-los lançado na conta caixa não caracteriza pagamento a terceiro. Registro contábil não é causa para incidência ou não da regra contida no artigo 61 da Lei nº 98.981, de 1995.

Por tais razões, caso superadas as questões relacionadas à decadência, também por estes fundamentos, em relação ao valor acima, dou provimento ao recurso.

Conta: 493-6 – Banco Bradesco		Razões da autoridade fiscal
Data	Valor	
28/08/2002	675.000,00	TED – Transferência Eletrônica Disponível <i>O contribuinte não justificou esse pagamento. No entanto, o próprio histórico completo do extrato identifica o destinatário do pagamento: "TED - Tran. Elet. Disponível Dest. Nice Veículos Ltda."</i> <i>Na contabilidade este pagamento foi escriturado em 30/08/2002, com o seguinte registro:</i> <i>A débito da conta: 1.1.1.01.0001 - CAIXA - 675.000,00 A crédito da conta: 1.1.1.02.0013 - BRADESCO AG:1999 - 675.000,00 Histórico: Vr. ch. comp. Bco. Bradesco n. 256.782 Esse registro significa que o dinheiro saiu do Bradesco e entrou no "Caixa" da empresa, o que representa uma flagrante inverdade, pois o beneficiário do pagamento foi a Nice Veículos Ltda. Logo, não há como negar a falta de causa para o pagamento.</i>

Tudo o que foi dito em relação aos outros lançamentos, isto é, que registro contábil não é causa para incidência ou não da regra contida no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, de forma contrária, vale para o caso concreto. Nos casos anteriores tinha-se o saque feito pela empresa e não se tinha o registro contábil. Aqui, tem-se o registro contábil apontando como recursos destinados à conta caixa, com prova de que a referida TED foi feita à empresa

Nice Veículos Ltda, o que caracteriza o pagamento sem causa, só que sem exigência de multa qualificada.

Conta: 48.428-8 – Banco Bradesco		Razões da autoridade Fiscal
Data	Valor	
02/12/2002	146.000,00	<i>Pagamento mediante autorização DBTP 02/12/2002 - Pcto. Mediante Aut. DBTP - R\$ 146.000,00 Como se trata de conta bancária não escriturada não há registro do pagamento e o contribuinte não justificou a causa. São, portanto, condições mais que suficientes para considerá-lo pagamento sem causa</i>

Nos dois primeiros casos tínhamos saques bancários feitos pela própria empresa. O ato da empresa sacar recursos de suas contas, ainda que não contabilizados, não materializa pagamentos a terceiros. Aqui tem situação diversa, qual seja, a transferência de recursos a terceiros, o que demonstra prova material, razão pela qual, em relação a este ponto, se não acolhidos os demais fundamentos, mantém-se a exigência, sem multa qualificada

Das demais questões relacionadas à decadência

Afastada a multa qualificada, cabe analisar a decadência que:

- a) em relação ao IRPJ e a CSLL tem fatos geradores trimestrais;
- b) em relação à COFINS e ao PIS tem fatos geradores mensais.

A propósito, na tentativa de evitar controvérsias entre decisões proferidas na esfera administrativa e no judiciário, inseriu-se no Regimento Interno do Carf o artigo 62-A, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pois bem, para ficar no âmbito do STJ, nos termos do artigo 543-C, do CPC, a admissibilidade, processamento, quorum e competência para julgamento de recursos repetitivos têm requisitos especiais, dentre os quais os que seguem:

- a) emissão de juízo valorativo pelo Ministro Relator propondo ao colegiado a matéria a ser submetida à sistemática dos recursos repetitivos;
- b) admissibilidade de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia (art. 543-C, § 4º, do CPC);

- c) vista ao Ministério Público (art. 543-C, § 5º, do CPC);
- d) possibilidade de sustentação oral dos interessados;
- e) julgamento pela seção ou na Corte Especial, conforme o caso, que decidirá com o quorum de que trata o art. 119 do Regimento Interno do STJ (art. 543-C, §§ 6º e 9º, do CPC).

Citei os requisitos acima para demonstrar que este Colegiado, na forma do artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf, deve aplicar as decisões do STJ aprovadas com observância dos requisitos contidos no artigo 543-C, do CPC, e do Regimento Interno daquela Corte. Ainda que possamos compreender como absolutamente equivocado determinado julgamento submetido ao regime dos recursos repetitivos, enquanto o STJ não rever seu posicionamento, não há como deixar de observá-lo, sob pena de violação do disposto no artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf.

Aqui, para efeitos do artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf, não é possível sustentar o entendimento do STJ em julgado de Turma ou decisão monocrática. Existe a necessidade de seguir o quanto foi decidido no recurso repetitivo, com aplicação semelhante às Súmulas do Carf que por serem aprovadas com procedimento especial e quorum qualificado prevalecem em relação aos julgados dos demais colegiados que não dispõem de competência para editar súmula.

Em relação à decadência, que a decisão do STJ, proferida no REsp 973733/SC, submetido ao regime de recurso repetitivo, tinha por objeto avaliar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN. Vejamos a ementa, nos pontos que interessam:

Ementa:

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....
(...)

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 imponible, 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 (...)"

Tenho por absolutamente equivocada a decisão do STJ, quando diz, em recurso repetitivo, 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 imponible". Isto, por não refletir a jurisprudência da Corte, me conduz à conclusão de que se aplica somente à tese discutida no REsp 973733/SC, que tinha por objeto avaliar a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN. A não ser este o entendimento, seguindo o que está dito no recurso repetitivo, chegar-se-ia a conclusão de que mesmo nos casos de dolo, fraude ou simulação, com fatos geradores em 31 de dezembro, o prazo inicial da decadência iniciaria em 1º de janeiro do ano seguinte, o que destoa da interpretação feita pela doutrina e pela jurisprudência relacionada ao artigo 173, I, do CTN.

A vigorar o entendimento de que os fundamentos do REsp 973733/SC, aplicam-se de forma geral aos casos de decadência, tenha ou não ocorrido atividade do contribuinte, diante do que dispõe o artigo 62-A do Regimento do Carf, a esperança é que seja corrigido o equívoco, à semelhança do que já se discute em relação à interpretação dada ao artigo 166 do CTN. Do contrário, enquanto permanecer a decisão do STJ e o artigo 62-A, do Regimento do Carf, dizendo que, para efeitos do artigo 173, I, do CTN, 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 imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação", não é possível buscar fundamentos em outras decisões, não submetidas ao regime dos recursos repetitivo, para construir entendimento diverso do que consta do RESP 973733/SC-SC.

A propósito da jurisprudência do STJ, antes mesmo do citado recurso repetitivo, sempre destaquei em meus votos o seguinte entendimento:

O artigo 150, § 1º, do CTN, contém três expressões fundamentais. Vejamos:

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de homologação do lançamento.

A norma aqui transcrita deixa claro que o que se homologa é o lançamento. É isto que está dito na lei. Quando o § 4º fala em prazo para homologação ele está se referindo à homologação prevista no § 1º, que é a homologação do lançamento.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento² feito

² O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto.

pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

(....).

O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada à necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção e de imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado³.

(...)

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer tenha pago ou não o tributo apurado, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como ocorre na atividade agrícola. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física

³ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: “Cumpre recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo”. In “Código Tributário Nacional”, coordenador Vladimir

apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição. Por fim, também não apresenta solução para os casos em que a pessoa jurídica apresenta prejuízo fiscal e, por consequência, não tem imposto a pagar.

Ressalvado o meu ponto de vista cujos fundamentos acima declinei, em face ao que dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, por entender que não é possível buscar fundamentos em outras decisões, não submetidas ao regime dos recursos repetitivo, para construir entendimento diverso do que consta do RESP 973733/SC-SC, tenho que o prazo decadencial, no caso concreto, em tendo ocorrido antecipação de pagamento⁴ e afastado a qualificadora da multa, deve ser observado a seguinte forma:

I) em relação ao IRPJ e a CSLL, com fatos geradores trimestrais, quando do lançamento em 24/12/2007, já se encontravam decadentes as exigências feitas com base em fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 2002.

II) quanto ao IRFonte cujos fatos geradores ocorrem no dia do pagamento, quando do lançamento que se deu em 24/02/2007, já se encontravam decadentes todos os fatos geradores, eis que ocorridos em data anterior a 24/12/2002.

III) em razão ao PIS e a COFINS, com fatos geradores mensais, encontram-se decadentes as exigências feitas com base em fatos geradores ocorridos até 30/11/2002, inclusive.

Do pedido para aplicação da Súmula 08 do STF, em relação às contribuições previdenciárias, PIS e COFINS.

Reconhecida a decadência do PIS e da COFINS para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2002, resta prejudicada a análise dos argumentos relacionados à aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF. Todavia, para que não se alegue omissão em relação a este ponto, registro os fundamentos que seguem nos parágrafos seguintes:

Nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o PIS e a COFINS têm fato gerador mensal e a decadência, em relação ao PIS e a COFINS, cujos fatos geradores ocorreram em 2001 e 2002, não foi afastada com base no 45, da Lei nº 8.212, de 1991, que fixa prazo decenal.

Tal matéria, entretanto, foi enfrentada pelo STF levando em consideração as disposições do artigo 103-A, da Constituição Federal, que assim dispõe:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

⁴ Durante o julgamento surgiu dúvidas quanto à existência de pagamentos relacionados ao PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, CSLL e IRRF. Diante da dúvida, suspendeu-se o julgamento (que foi retomado no dia seguinte) e o patrono da contribuinte apresentou memoriais complementares contendo comprovantes extraídos do próprio sítio da Receita, demonstrando pagamentos do PIS e da COFINS de todos os períodos e da CSLL e do IRPJ do 4º trimestre de 2001 e 1º e 2º trimestre de 2002. Em relação ao 3º trimestre de 2002 a empresa apurou prejuízo.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (artigo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.2004, DOU 31.12.2004).”

A Lei nº 11.417, de 2006, que regulamenta o art. 103-A, da Constituição Federal, altera a Lei nº 9.784, de 1999 e disciplina a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências, em seu artigo 2º prevê que “o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”

Prosseguindo, tendo por norte o artigo 103-A, da Constituição Federal, e a Lei nº 11.417, de 2006, observo que os artigos 4º, 5º 7º deste último instrumento normativo assim dispõem:

“Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Art. 5º Revogada ou modificada a lei em que se fundou a edição de enunciado de súmula vinculante, o Supremo Tribunal Federal, de ofício ou por provocação, procederá à sua revisão ou cancelamento, conforme o caso.

Art. 7º Da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação.

§ 1º Contra omissão ou ato da administração pública, o uso da reclamação só será admitido após esgotamento das vias administrativas.

§ 2º Ao julgar procedente a reclamação, o Supremo Tribunal Federal anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial impugnada, determinando que outra seja proferida com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso.”

Assim, tendo por norte as disposições contidas no artigo 103-A, da Constituição Federal, e na Lei nº 11.417, de 2006, o Supremo Tribunal Federal, órgão que, nos termos da Constituição, tem a competência para decidir, em última instância, sobre a constitucionalidade das normas, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212, de 1990, editando a Súmula Vinculante número 8 (oito), nos seguintes termos:

“Súmula Vinculante nº 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Observo que em relação ao PIS e a COFINS, o aspecto temporal pode efetivar-se:

- a) de forma instantânea, como ocorre na importação (art. 3º, da Lei 10.865, de 2004).
- b) de forma complexiva, **com período de apuração mensal**, como ocorre na hipótese prevista nos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 70, de 1991 e art. 1º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Na situação dos autos em que se verifica a existência de pagamentos antecipados, o fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial.

Desta forma, quando do lançamento que se deu em 24/12/2007 os créditos tributários, correspondentes ao PIS e a COFINS, com fatos geradores ocorridos antes de 24/12/2002, já se encontravam extintos pela decadência.

No tocante ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente de omissão de receita, caracterizada por questões não atacadas no recurso ou por depósitos bancários de origem não comprovada, não atingidos pela decadência, para os quais a recorrente não apresentou comprovação, nego provimento ao recurso.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, observado o quanto consta da fundamentação deste acórdão, voto por DAR PARCIAL provimento para:

- a) afastar a qualificadora da multa;

Processo nº 10283.720724/2007-82
Acórdão n.º **1402-00.770**

S1-C4T2
Fl. 28

-
- b) reconhecer a decadência da exigência do IRRF em relação a todos os fatos geradores e do IRPJ e da CSLL para os fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 2002;
- c) reconhecer a decadência do PIS e da COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2002.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva .

Voto Vencedor

Conselheiro Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Inicialmente, cabe destacar que o presente voto vencedor diz respeito somente à preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre do ano-calendário de 2002, e do IRRF dos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002, matéria em que o relator e os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira ficaram vencidos.

De início, porém, destaco meu posicionamento quanto a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada no presente caso.

Nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito neste acórdão, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjetiva como dolosa. O dolo é “*saber e querer a realização da conduta*” e exige a consciência da ilicitude.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da contribuinte.

O que se verifica são infrações e irregularidades diversas que convergem ao entendimento de que realmente o contribuinte buscava evadir-se da tributação, mas repito em nenhuma delas há carga dolosa, seja para ocultar ao fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, seja para modificar suas características. Tanto é assim que os principais valores tributados se deram por presunção legal.

Passo então a tratar das questões objeto desse voto vencedor.

Pois bem. Manifestei em dezenas de julgamento que pude participar neste Conselho, que em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal, não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito a aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o contribuinte contabiliza pagamentos que pela natureza não estariam sujeito à retenção de IR-
Fonte, porém, a fiscalização logra comprovar que os valores tiveram outra destinação, essa sim

sujeita a tributação (pagamentos sem causa), o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173, inciso do mesmo Código.

É sabido que o CTN estabelece 3 tipos de lançamento: i) por declaração (art. 147), de ofício (art. 149) e por homologação (art. 150).

Algumas hipóteses de incidência, mormente relativas a infrações à legislação tributária, comportam apenas lançamento de ofício, pois, são absolutamente incompatíveis com à atividade atribuída ao contribuinte no *caput* do art. 150 do CTN: “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, (...)”

Ora, para antecipar o pagamento, se devido, é preciso que, antes de mais nada, o contribuinte reconheça a ocorrência de um fato jurídico-tributário passível de incidência de algum tributo. A seguir, determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá determinada alíquota.

O art. 61 da Lei 8.981 de 1994, e seu parágrafo 1º., estabelece que *“sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais”*, sendo que esse incidência *“aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74. da Lei nº 8.383, de 1991”*.

É preciso ter cuidado quando ao usar expressões do tipo “sempre”, “jamais”, “toda vez” e outras do gênero, sob o risco de falsa premissa.

Porém, no caso em comento, aplicação de ofício do art. 61 da 8.981/1994, pode se afirmar que a fonte pagadora jamais dá o tratamento de pagamento sem causa. O que se verifica é a contabilização de fatos não tributáveis, ou apenas sujeitos a IR-Fonte por antecipação, a exemplo de adiantamentos, pagamentos a fornecedores, a prestadores de serviço, pagamento de “aquisições de direitos”, aquisições de bens, “pagamentos de empréstimos”, etc.

É possível até, que em algumas situações, a fonte pagadora necessite ocultar a causa de certos pagamentos, em face de razões contratuais, por exemplo. Mas essa não é uma hipótese de pagamento sem causa e sim de pagamento cuja causa não se quer, ou não se pode, revelar. Nessa hipótese, a fonte pagadora realiza a retenção e o recolhimento sob a égide do art. 622 e parágrafo único, c/c art. 675 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Na situação versada nos autos, a contribuinte contabilizou os pagamentos a título de quitação de aquisições e despesas, ou seja, fatos que em princípio não estariam sujeitos a incidência do IR-Fonte.

Enfim, o lançamento sobre a égide do art. 61 da Lei, não se subsume à modalidade tratada no art. 150 CTN (homologação) e sim ao art. 149, inciso I, que dispõe:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine; (...)"

Disso decorre a conclusão que o prazo decadencial deva ser contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, independentemente da acusação de dolo, fraude ou simulação. Portanto, no presente caso, não há que se falar em decadência dos pagamentos efetuados no ano 2002, haja vista que o auto de infração foi cientificado em dez/2007.

Ademais, em recentes julgados o STJ têm decidido que não há que falar em homologação quando não forem realizados pagamentos, a exemplo da decisão unânime proferida em 03/08/2006 no Recurso Especial Nº 775.479 - AL (2005/0138696-1), cuja ementa elucida (*verbis*):

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNIAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, nas hipóteses em que não ocorre o pagamento antecipado do mesmo pelo contribuinte, impondo o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Deveras, é assente na doutrina: ‘aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, §4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação :o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.’(Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, págs. 92 a 94).

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte.

4. In casu, a NFLD foi lavrada em 23.04.1999, referente a fatos geradores ocorridos no período de 1991 a 1994. Desta forma, revela-se inequívoca a impertinência de reforma do aresto que reconheceu a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos entre 1991 e 1993.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido”. (grifei e negritei).

No que tange ao IRPJ e CSLL, com a devida vênia, discordo do ilustre relator quanto a decadência do 3º. Trimestre de 2002. Isso porque, ao contrário do PIS e Cofins, cujos pagamentos relativos aos fatos gerados até novembro/2001 foram comprovados na sessão, mediante apresentação dos comprovantes extraídos diretamente do “e-CAC” (Central On-line de Atendimento ao Contribuinte da Receita Federal), não há qualquer pagamento, muito menos retenção de fonte, relativos ao IRPJ e CSLL a partir de agosto/2002.

É certo que o contribuinte apurou prejuízo fiscal no 3º. Trimestre de 2002, logo, não teria mesmo que realizar pagamentos. Ocorre que o Regimento Interno do CARF, sofreu algumas alterações pela Portaria nº 586, de 22/12/2010, dentre as quais se destaca o acréscimo do artigo 62-A, segundo o qual as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, bem como pelo Supremo Tribunal Federal-STF, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Logo, à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, doravante ,há que se aplicar o entendimento do STJ quanto a essa matéria. Uma vez que aquele Tribunal não fez qualquer ressalva em sua interpretação da norma posta, em face da natureza do tributo, cumpre aplicar o entendimento expresso no Recurso Especial nº 973.733- SC(julgado em 12 de agosto de 2009, qual seja: inexistindo pagamento, aplica-se o art. 173 do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de: 1) negar provimento ao recurso de ofício; 2) em relação ao recurso voluntário, dar provimento parcial, nos seguintes termos: a) rejeitar a preliminar de nulidade e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%; b) acolher a preliminar de decadência em relação à Contribuição para o PIS e COFINS, até os fatos geradores de 30.11.2002, e do IRPJ e CSLL, até os fatos geradores do segundo trimestre do ano-calendário de 2002; c) rejeitar a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre do ano-calendário de 2002, e do IRRF dos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza