



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.004015/2007-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.770 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado STONE COMÉRCIO DE DIAMANTES LTDA

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI EM DECISÃO NÃO UNÂNIME. CABIMENTO EM FACE DE ACÓRDÃOS PROFERIDOS NAS SESSÕES DE JULGAMENTO OCORRIDAS EM DATA ANTERIOR À PORTARIA MF Nº 256, DE 2009. Na forma do art. 4º da Portaria MF nº 256, de 2009, o recurso especial com base no inciso I do art. 7º do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, tem cabimento em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência da Portaria MF nº 256, de 2009.

MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa para 150% deve estar devidamente descrita, justificada e comprovada nos autos. Não basta a mera presunção, ou alegação em tese. Não se comprovando através das provas o intuito doloso e fraudulento nos termos da lei, de se afastar a qualificadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de resolução, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rego, e, por unanimidade de votos, conhecer o recurso. No mérito, (i) quanto à qualificação da multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento; (ii) quanto à decadência do IRRF, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; e (iii) quanto à decadência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rego, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em retornar os autos ao colegiado de origem.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo-se a multa de ofício de 150% para 75%, em acórdão assim ementado (**acórdão n.º 1101-00.106**):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei n.º 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas trata-se de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso dos autos.

MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a falta de comprovação da origem dos recursos movimentados em conta-corrente bancária, a qual se trata de simples presunção de omissão de receitas, não caracterizando evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS - Ressalvada prova em contrário feita pelo contribuinte, caracteriza omissão de receita o recebimento de numerário via remessa bancária cuja origem não tenha sido comprovada.

PROCEDIMENTO REFLEXO - PIS - COFINS - CSLL – IRFONTE

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, João Carlos de Lima Junior e José Sérgio Gomes nessa parte; 2) Por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2002, haja vista ter sido reduzida a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, João Carlos de Lima Junior e José Sérgio Gomes que mantinham a qualificação; 3) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento quanto ao recurso as demais questões em litígio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às fls. 395 e ss, com fulcro no art. 56, II, Anexo I do RICARF e art. 7º, I, do Anexo II, Portaria 256/2009, alegando divergências jurisprudenciais com relação à aplicação da multa qualificada.

Diz que a decisão recorrida contrariou frontalmente as disposições do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e art. 173, inciso I, do CTN; a fiscalização realizada na empresa teve como fundamento investigações realizadas pela Polícia Federal e Ministério Público Federal, quando se constatou que a atuada efetuou diversas remessas de recursos ao exterior e recebeu divisas vindas do exterior, utilizando-se de sub conta de interposta pessoa, a “LONTON READING LTDA.”; não foi só uma operação que não foi contabilizada, existindo provas nos autos de que a empresa figurou como beneficiária de uma operação de remessa e como remetente de cinco outras operações, havendo nos autos elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento; prossegue a fundamentação do recurso especial às fls. 400 a 407.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN

Em despacho de admissibilidade (fls. 409 e ss), o Recurso da PGFN foi admitido nos seguintes termos:

O exame do recurso especial evidencia que foi demonstrado, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei ou à evidência das provas, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no § 1º, do artigo 15, do referido Regimento Interno da CSRF.

Destarte, à vista destes fundamentos e no uso da competência conferida pelo § 6º, do artigo 15, do mencionado Regimento Interno da CSRF, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, por satisfeitos os pressupostos legais e regimentais de admissibilidade.

Encaminhem-se os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, para dar-lhe ciência do acórdão nº 1101-00.106, fls. 376 a 388 e do recurso

especial da Fazenda Nacional, fls. 393 a 407, assegurando-se-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contra-razões, ou recorrer da parte que lhe foi desfavorável, nos termos do artigo 16, inciso I, do indigitado Regimento Interno da CSRF. Expirado o referido prazo, retomar os autos a esta Câmara, para prosseguimento.

Contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN às fls. 419 e ss, onde pugna primeiramente pelo não conhecimento do Recurso, já que quando da sua interposição já vigia o novo Regulamento. E quanto ao mérito, pela manutenção do acórdão recorrido, especificamente com relação ao afastamento da qualificação da multa de ofício e consequentemente da decadência de alguns períodos.

Recurso Especial da Contribuinte

Também inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 450 e ss, com fulcro no art. 37, II, par. 2º do Decreto 70.235/72, dissídio jurisprudencial acerca do mérito, diante da falta de provas robustas e inequívocas, hábeis e idôneas, pugnou pelo cancelamento do lançamento.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de admissibilidade (fls. 479 e ss), o Recurso da Contribuinte não foi admitido diante da falta de similitude fática dos paradigmas apresentados.

Reexame de Admissibilidade

Em despacho de reexame de admissibilidade do Recurso Especial do contribuinte, às fls. 483, foi mantido na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara que negou seguimento ao Recurso Especial.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Quanto ao conhecimento há uma ressalva por parte do contribuinte no que concerne à base legal que suporta a proposição do Recurso Especial. Entende que o art. 80 da Lei 11.941/09 é categórico ao declarar que a vigência da Lei coincide com a data de sua publicação, 28/05/2009, quando já havia a previsão legal de se vetar o Recurso Especial para atacar decisão não unânime.

A PGFN apresentou o devido recurso em 12 de março de 2010 quando já vigente a Portaria 256, de 22/06/2009, porém socorreu-se das disposições transitórias, qual seja o art. 4º dessa Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos **contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.**

Veja o que fiz o art.7º, I, do Regimento anterior – Portaria 147/2007:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

A sessão de julgamento do acórdão recorrido se deu em 17 de junho de 2009, assim, de fato, antes da vigência da Portaria 256, que ocorreu em 22/06/2009.

Este Colegiado, em composição semelhante já se manifestou no Ac. 9101-004.292, de 11 de julho de 2019, da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no seguinte sentido:

A contribuinte se opõe ao conhecimento do recurso especial da PGFN afirmando, inicialmente, sua inadmissibilidade na forma do art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vez que interposto na vigência do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 - RICARF/2009.

Observa-se que a peça às e-fls. 312/321 foi interposta *com fundamento no art. artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais c/c art. 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009)*, muito embora o exame de admissibilidade às e-fls. 324/323 tenha lhe dado o tratamento de recurso de divergência previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF. Tal equívoco, porém, na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, não demanda saneamento, vez não causar prejuízo à defesa da contribuinte, que apresentou suas contrarrazões em face do conteúdo do recurso especial.

De outro lado, o questionamento da contribuinte não merece acolhida por contrariar disposição expressa do Regimento Interno do CARF/2009, quer em sua redação original, aprovada pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, quer na redação alterada pela Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009:

Redação original:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos

proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Redação alterada:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos artigos 15 e 16, no art. 18 e nos artigos 43 e 44 daquele Regimento.

Referida prescrição está reafirmada no RICARF vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim dispõe:

*Art. 3º Os recursos com base no inciso I do **caput** do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.*

No presente caso, trata-se de recurso especial interposto em 05/08/2009, já na vigência da autorização veiculada desde a Portaria MF nº 256, de 2009, e que contrasta acórdão não unânime proferido na sessão de 15/10/2008, antes da vigência do Anexo II do RICARF/2009.

Em pesquisa à jurisprudência deste Colegiado não se identifica qualquer ressalva à aplicação desta definição intertemporal acerca do cabimento do recurso especial por contrariedade à lei que deixou de estar previsto com a revogação do art. 37, §2º, inciso I do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 11.941/2009. De toda a sorte, cabe consignar que não se confirma, em direito processual, a imperatividade do alegado *princípio de que a lei aplicável é aquela em vigor na data da prática do ato*, como se vê nas lições de Cândido Rangel Dinamarco:

(...)

Em verdade, em matéria recursal, o direito à interposição do recurso já pode ser cogitado desde o momento em que a decisão é conhecida e, ainda que a definição deste direito seja, em regra, interpretada quando a decisão se torna recorrível, releva notar que a possibilidade de interposição de recurso pela Fazenda Nacional, apesar de pública a sessão na qual a decisão foi proferida, era dependente da formalização do acórdão e da remessa dos autos pelo CARF à representação da PGFN. Considerando estas circunstâncias específicas, não se vislumbra qualquer vício na decisão administrativa do Ministro da Fazenda de, no exercício da competência de disciplinar o julgamento no âmbito do CARF, prevista no *caput* do art. 37 do Decreto nº 70.235/72, estipular a data da sessão de julgamento como referencial para definição do cabimento do recurso em tela.

Para além disso, ainda que este entendimento não prevaleça, o princípio da instrumentalidade das formas e o formalismo moderado aplicado ao processo administrativo fiscal permitiriam conhecer do recurso especial por veicular divergência jurisprudencial compatível com a faculdade processual remanescente em favor da Fazenda Nacional no RICARF/2009 e no atual Regimento Interno.

Por estas razões conheço do Recurso Especial da PGFN.

Mérito

Síntese

AIIM – 2002 – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, com multa qualificada 150%.

TVF, fls. 26 e ss:

Inicialmente, destacou o Fisco que apurou omissão de receitas operacionais caracterizada pela falta de contabilização de remessas de recursos para o exterior, bem como da comprovação da origem desses recursos e a causa das remessas, ensejando, assim, para esses casos (remessas de recursos), cumulativamente, a incidência do URPJ e do IRRF, nos termos, datas e valores, conforme discriminado no próprio TVF.

O procedimento de fiscalização decorreu da REPRESENTAÇÃO FISCAL N.º 562/04 (fls. 33/42), da Equipe Especial de Fiscalização (Portaria SRF n.º 463/04), que descreve todas as operações em que o Contribuinte, STONE COMÉRCIO DE DIAMANTES LTDA, CNPJ 01.319.528/0001-90, figura como remetente de remessas ao exterior.

No termo de início de ação fiscal, o contribuinte foi intimado a informar a natureza das operações que motivaram tais remessas para o exterior, apresentar documentação fiscal e bancária inerentes a essas remessas e indicar as folhas dos livros Diário e Razão em que tais operações foram contabilizadas.

Em resposta, foram prestados os esclarecimentos contidos no documento de fls. 57/61.

Analisando a resposta do contribuinte, a Fiscalização constatou que existia a duplicidade de remessas alegada por ele. Portanto, na realidade, a empresa figurava como beneficiária de 23 operações e como remetente em 05 operações.

Verificou, ainda, nos livros Diário e Razão, que das 23 operações, nas quais o contribuinte figura como beneficiário, efetivamente, 22 delas encontravam-se devidamente contabilizadas, restando, portanto, uma operação, no montante equivalente a US 50.000,00 (cinquenta mil dólares americanos), de 01/08/2002, não contabilizada e, por conseguinte, não considerada na apuração do resultado fiscal da pessoa jurídica, uma vez que todos os demais valores foram contabilizados como receitas de vendas de mercadorias.

A seguir, o contribuinte foi intimado a indicar a contabilização das remessas de recursos para o exterior, remessas essas relacionadas no documento OPERAÇÕES DA REPRESENTAÇÃO FISCAL N.º 562/05, cujos correspondentes lançamentos contábeis, a Fiscalização não conseguiu localizar nos livros fiscais.

Respondendo, o contribuinte disse, resumidamente, que a totalidade de suas operações financeiras externas são resultantes de vendas de mercadorias (diamantes) para o exterior (exportação). Pelo que ela é sempre a destinatária de recursos enviados pelos importadores. Ou seja, alegou desconhecer as operações de remessas de recursos para o exterior, muito embora essas operações estejam claramente vinculadas a ela, uma vez que a sua identificação (razão social) e endereço, constam do demonstrativo anexo à representação fiscal como sendo a ordenante da remessa “order costumer”.

Em razão disso, com base nos arts. 281, II, e 528, do RIR/1999, a Fiscalização considerou como omissão de receita operacional: (i) o valor equivalente a US 50.000,00, recebido em 01/08/2002, não contabilizado nem considerado na apuração do resultado; (ii) e os valores correspondentes às remessas de divisas, não contabilizados e cuja causa das mesmas não foram comprovadas, sujeitando-se também à incidência do IRRF, conforme disposto no art. 674, do RIR/1999.

Destacou, finalmente, que, pela sua natureza os fatos verificados configuram, em tese, a hipótese prevista no parágrafo II, do art. 957, do RIR/1999.

A DRJ manteve o lançamento e a multa qualificada.

Vejamos o que disse a decisão recorrida:

Este Colegiado tem decidido à exaustão no sentido de que a qualificação da multa de lançamento de ofício de 75% para 150%: é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume”, “se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude.

Para que fosse provada a intenção de fraudar o fisco, seria necessário, antes de tudo, provar que as remessas bancárias são de fato, receitas omitidas. Pois, antes disso, a simples existência de remessas não escrituradas tratam-se de simples indício de omissão de receitas. A norma legal estabelece que, no caso da existência de indício de omissão de receitas pela falta de escrituração de depósitos bancários, presume-se omissão de receitas, sendo possível o lançamento do tributo. Pior ainda, no presente caso, a empresa deixou de escriturar apenas um recebimento, sendo que os demais 22 (vinte e dois), conforme as próprias palavras da fiscalização e confirmadas pela decisão recorrida, estavam devidamente escriturados e oferecidos à tributação.

Essa presunção tem respaldo na lei, porém, não se pode provar, por via indireta, o evidente intuito de fraude. Essa prova tem de ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas calçadas, ou ainda, conta-corrente bancária em nome de interposta pessoa, entre tantos outros.

Nessas situações, não existe a necessidade de outra prova da intenção de sonegar, pois a comprovação se dá pela ocorrência do fato irregular e pela utilização dos citados documentos, os quais já fazem a prova necessária da fraude.

No caso dos autos, nada disso ocorreu, remanescendo assim, a falta da prova do ilícito suficiente para afastar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Cito como exemplo o Acórdão n.º 101-93.896, de 10/07/2002, cuja matéria tratava da aplicação da multa qualificada no caso da constatação de saldo credor de caixa. No voto condutor, é cabível de citação o seguinte parágrafo:

“Com respeito ao item relativo a saldo credor de caixa, deve-se registrar que a atividade de constituição do crédito tributário é vinculada e essencial à realização da incidência do tributo. O ônus da prova, neste caso, é do Fisco, ao contrário do que sucede em relação às presunções autorizadas pela própria lei, como as constituídas nos §§ 2º e 3º do art. 9º do Decreto-lei n.º 1.598 de 26/12/77, casos em que a prova compete ao sujeito passivo.”

Vimos de ver que, agindo assim, a autoridade autuante aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, pois não pode prevalecer a imposição, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.

Sob esse enfoque, tem razão a recorrente quando insurge-se contra a aplicação da multa qualificada, defendendo a sua conversão em multa de ofício de 75%, conforme estabelecido no inciso I, do art. 44-, da Lei n.º 9.430/96, em razão da falta de comprovação do evidente intuito de fraude.

Em decorrência dos fundamentos acima expostos, inaplicável a exigência a multa qualificada de 150% sobre as irregularidades fiscais detectadas, devendo, portanto, para a contagem do prazo decadencial, ser aplicada a regra contida no art. 173, do CTN.

Recurso Especial da PGFN:

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta a norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/66 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44. I, c/c § 1.º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

Analisando detidamente os autos, verifica-se que a fiscalização realizada no contribuinte teve como fundamento investigações da Polícia Federal e o Ministério Público Federal. Nesta investigação ficou caracterizado que a empresa autuada efetuou por diversas vezes remessa de recursos ao exterior e recebeu divisas vindas do exterior utilizando a sub conta de interposta pessoa, no caso a "LONTON READING LTDA".

Insta informar que, diferentemente do que afirmou o d. Relator, não foi somente uma movimentação que não devidamente contabilizado, de acordo com documentos acostados ao processo administrativo (Representação Fiscal n.º 562/O5 fls. 33/56), foi constatado que a empresa figurou como beneficiário de uma operação no valor de R\$ 50.000,00 e como remetente em outras cinco operações.

Assim pela análise do que consta dos autos, há elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento. Restando evidenciado que o contribuinte, movimentava recursos financeiros (remessas e recebimento de dividendos) em contas de outras empresas, justamente para não confessar o valor em suas declarações de ajuste anual.

Diante da reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações em sua declaração de ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme e abusiva em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor - valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

(...)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos; destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

Vejamos o que diz a norma:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº11.488, de 2007)"(destaquei)

Já os mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 trazem que:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

No caso em tela, ao se verificar o TVF no que tange à multa qualificada, o auditor apenas referiu-se ao art. 957 do RIR sem que se ativesse à conduta praticada pelo sujeito passivo que justificasse a qualificação da multa. E ressalta, ainda, que em tese, os fatos configurariam a qualificação:

Destaco, finalmente, que pelas suas natureza, os fatos verificados, configuram, em tese, a hipótese prevista no parágrafo II do artigo 957 do Regulamento do imposto de Renda aprovado pelo Decreto 300, de 26 de março de 1999.

Entendo que a multa qualificada não pode ser presumida.

Quis o Recurso Especial aplicar a figura da interposta pessoa para justificar a qualificação, mas não vejo ser o caso aqui.

Conforme detalhado no TVF, das omissões de receitas que o contribuinte foi intimado a esclarecer inicialmente, de 55 operações, 22 encontravam-se em duplicidade, e das 23

restantes, 22 foram esclarecidas, restando apenas uma operação que não constava da contabilidade.

Na outra ponta, na parte da remessa ao exterior, cuja causa não estava justificada, foram 6 operações que se realizaram em cerca de 20 dias.

Dessa forma, diante de todos esses pontos, não vejo como manter a qualificadora, já que o intuito doloso e fraudulento não se configurou.

Com relação à Decadência que foi declarada pelo acórdão recorrido, temos o seguinte:

Com relação ao IRRF – aplicação da Súmula CARF 114:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Com relação ao IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, verifico que existe nos autos DIPJ 2003/2002, em que informou tributo devido para IRPJ e CSLL e alguns períodos de PIS e de COFINS, ainda que em alguns meses o valor tenha sido zero. Aplico também o art. 150, do CTN, como situação intermediária – regularidade da conduta adotada. Nos termos do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, a quem acompanhei no Ac. 9101-004.265 (teoria da atividade)

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre*. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por Daniel Monteiro Peixoto, Edeli Pereira Bessa, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearth Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

Corrente 1: A contagem do **prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e

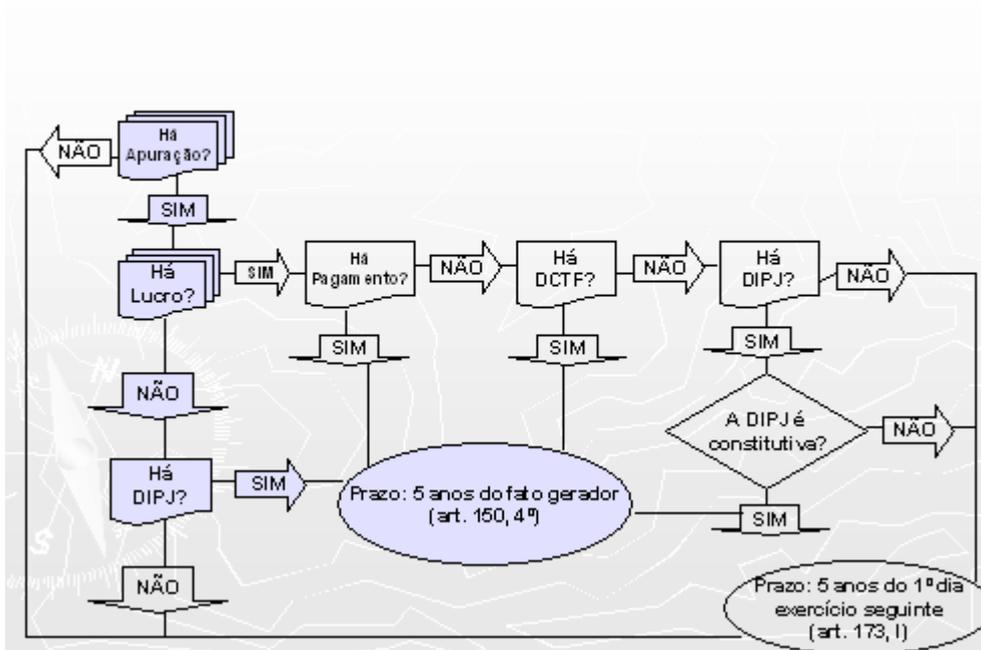
pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadal do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as *possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



Esclareça-se que, embora a DIRPJ do ano-calendário constituísse confissão de dívida na forma expressa em seu recibo à e-fl. 07, tal confissão recaía, apenas, sobre os valores nela declarados, e nada neste sentido foi informado a título de CSLL.

De toda a sorte, como se verifica nos autos, a contribuinte informou em DIRPJ sua apuração, inclusive viabilizando a revisão interna da qual se originou o lançamento. Ademais, o caso presente ainda tem a peculiaridade de se correlacionar com ação judicial proposta pela contribuinte, na qual se discutiu precisamente a possibilidade de compensação integral dos resultados negativos de períodos anteriores, para assim anular a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a legislação somente admitia tal compensação até o limite de 30%. Ou seja, a contribuinte tinha conhecimento das determinações legais, mas procedeu conscientemente de forma diversa, e buscou amparo judicial para assim agir, cientificado o Fisco do seu proceder.

Logo, encerrado o período de apuração em 31/12/1996, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2001, devendo ser declarada a

decadência do crédito tributário cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 11/03/2002.

Assim, mantenho para IRPJ, CSLL, PIS e Cofins a declaração da decadência dada pelo acórdão recorrido, com relação aos fatos geradores ocorridos até março de 2002, considerando que a intimação se deu em abril de 2007. E para o IRRF aplico a Súmula CARF 114.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN, para no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento, para afastar a decadência de IRRF afastada pelo acórdão recorrido, devendo os autos retornarem ao Colegiado de origem para análise dos demais itens.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto