



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.003241/2005-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.337 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOHEMIA EXPORTADORA E MANUFATURADOS LTDA

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

Ano-calendário: 2000

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A constatação de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. A indicação de que cheques reiteradamente suprimam indevidamente a conta Caixa não é suficiente para provar o evidente intuito de fraude na omissão de receitas decorrente de presunção legal.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Afastada a qualificação da penalidade, na hipótese de declaração de débitos em DCTF, o prazo decadencial é regido pelo art. 150, §4º do CTN, com exceção dos lançamentos referentes à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, por força da Súmula CARF nº 104 (*Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN*), mas cuja exigência deixa de ser restabelecida em observância à Súmula CARF nº 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em dar provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto à penalidade qualificada de 150%, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (ii) quanto à decadência, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial em maior extensão, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Livia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 506/524) em face da decisão proferida no Acórdão nº 105-17.272 (e-fls. 480/504), na sessão de 16 de outubro de 2008, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 75% e acolher a arguição de decadência.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 2000

Assunto: IRPJ NULIDADE - INTIMAÇÃO POSTAL DO REPRESENTANTE CONSTITUÍDO - VALIDADE - Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, se o sócio-administrador se recusa a receber o auto de infração por via postal, e se o representante constituído da empresa foi efetivamente cientificado do auto de infração e demais documentos, ainda que por via postal, e se ele tem legitimidade para tomar ciência de atos emitidos pela Receita Federal, em nome do contribuinte, cientificado está o contribuinte.

DECADÊNCIA - A inexistência de pagamento de tributo, em relação a. receita omitida, que deveria ter sido lançado por homologação enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no artigo 149 do CTN, cujo termo de início do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EXERCÍCIO: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - LANÇAMENTO PROCEDENTE - Correto o lançamento, a título de omissão de receitas por saldo credor de caixa, quando há cheques emitidos pelo contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da Conta Caixa como recurso, sem a correspondente saída de caixa para o pagamento do gasto, situação esta que autoriza a recomposição do Caixa, via exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos.

SALDO CREDOR DE CAIXA ADIANTAMENTOS DE CLIENTES - RECEBIMENTO NÃO COMPROVADO DE CRÉDITOS JUNTO A CLIENTES NO EXTERIOR - PASSIVO FICTÍCIO - MANUTENÇÃO DE OBRIGAÇÕES JÁ VENCIDAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO LANÇAMENTO PROCEDENTE - Correto o lançamento baseado em omissão de receitas por saldo credor de caixa, por adiantamentos de clientes, recebimento não comprovado de créditos junto a clientes no exterior e passivo fictício, quando o contribuinte deixa de comprovar, por documentação hábil e idônea, o efetivo ingresso de recursos, lançados a débito da conta Caixa, nem a existência do direito a receber, nem o efetivo ingresso dos recursos no país, nem a quitação da obrigação, supostamente realizada em períodos posteriores.

GLOSA DE DESPESAS - PAGAMENTO DE JUROS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO - APROPRIAÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A ANOS ANTERIORES - LANÇAMENTO PROCEDENTE - Correta a glosa de **despesa** referente a pagamento de juros de empréstimo, quando o contribuinte apropria num mesmo período, parcelas que são apropriáveis a anos anteriores, sem observância, portanto, do regime de competência na contabilização dessas despesas.

MULTA ISOLADA - Caracterizada a falta de recolhimento obrigatório do imposto devido por estimativa, mantém-se a exigência da multa isolada por estimativa não recolhida.

MULTA QUALIFICADA - ALEGAÇÃO DE PRONTO ATENDIMENTO ÀS SOLICITAÇÕES DO FISCO - IRRELEVANCIA - A diligência do contribuinte em atender prontamente as autoridades fiscais é idônea para excluir a multa agravada, mas não é apta para afastar a multa qualificada, cuja incidência se afere pela conduta do contribuinte à época do fato gerador.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO - CONCOMITÂNCIA - Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido.

Recurso Voluntário Provido.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2000 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas em face de saldo credor de caixa e de passivo fictício, além da glosa de despesas, todos acrescidos de multa qualificada, e somados a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (e-fls. 286/322). A Contribuinte foi cientificada da exigência em 21/12/2005 (e-fl. 324) A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente o lançamento (e-fls. 357/390). O Colegiado *a quo*, por sua vez, reduziu a multa de ofício a 75% e acolheu a arguição de decadência, cancelando integralmente os lançamentos (e-fls. 480/505).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 14/12/2010 (e-fl. 506), e em 15/12/2010 houve a remessa dos autos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 508/524, no qual a Fazenda Nacional se opõe à decisão não unânime acerca do intuito de fraude e consequente exasperação da penalidade, além da contagem do prazo decadencial.

Defende a recorrente que há intuito de fraude evidenciado pela *prática reiterada (durante o ano todo de 2000) e consciente de manipular os lançamentos realizados a débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo da omissão de receitas, procurando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo*. Destaca o voto vencido do Conselheiro Relator neste sentido, e pede que seja mantida a multa qualificada, com reforço em doutrina que transcreve.

Restabelecida a multa qualificada, o prazo decadencial seria regido pelo art. 173, I do CTN. De toda a sorte, mesmo se não evidenciada a conduta fraudulenta esta regra decadencial seria aplicável, vez que o *contribuinte não antecipa o pagamento dos tributos recolhidos mediante "lançamento por homologação" na hipótese de omissão reiterada de receitas*. Logo, o *lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação" observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º*.

Finaliza requerendo *seja o presente recurso conhecido e provido, para que seja reformado o acórdão proferido pela Quinta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes afastando a decadência do direito de constituição do crédito tributário, referente ao período-base de 01/01 2000 a 31/12/2000 e restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento)*.

Confirmada a tempestividade, a decisão recorrida não unânime e a fundamentação do recurso na existência, em tese, de contrariedade à lei e/ou à evidência de prova, o recurso especial foi admitido conforme despacho às e-fls. 526/528.

Cientificada em 01/04/2011 (e-fls. 529), a Contribuinte não apresentou contrarrazões (e-fl. 532).

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Confirma-se no acórdão recorrido a decisão, por maioria de votos, para *reduzir a multa de ofício para 75% e, dar provimento ao recurso para acolher a decadência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado*¹, bem como a arguição da recorrente de que esta decisão *afronta a legislação tributária em vigor*, assim como *as provas dos autos*. Considerando, ainda, sua tempestividade e a permanência de sua previsão regimental na forma do art. 4º da Portaria nº 256/2009 c/c art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, o recurso especial deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, a PGFN aduz que *a decisão da ilustre maioria da Câmara a quo afronta o Art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e os artigos*

¹ Vencido os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Waldir Veiga Rocha. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

173, I e o art. 150, §4º do CTN, bem como as provas dos autos. Isto porque, em seu entendimento, não há a menor dúvida de que houve evidente intuito de fraude do contribuinte na prática reiterada (durante o ano todo de 2000) e consciente de manipular os lançamentos realizados a débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo da omissão de receitas, procurando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Neste sentido, destaca o voto vencido do Conselheiro Relator do acórdão recorrido:

Quanto à decadência alegada, torna-se necessário, a priori, analisar o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%, o que levaria à necessidade de aplicação do art. 173 do CTN. Vejamos a motivação da fiscalização ao aplicar a multa qualificada. Ela consta do termo de verificação de fls. 289:

"O contribuinte, conforme demonstrado no curso do processo, ao não possuir recursos para suprir suas necessidades de caixa, resultando em saldo credor da conta caixa, ao não declarar em sua DIPJ/2001 — ano-calendário de 2000 (fls. 20 a 53), receitas auferidas de suas atividades, consubstanciadas por saldo credor de caixa; ao apropriar incorretamente os juros pagos à empresa LGV transportes, reduzindo seu lucro tributável, e ao manter saldo indevido em conta do passivo, omitindo pagamentos, omitiu informações e receitas às autoridades fazendárias. Estes fatos demonstram, em tese, o intuito do contribuinte de cometer crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

O evidente intuito de fraude consiste na manifestação dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal parte de suas operações e de seu lucro tributável, e o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que, em tese, o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou documentação comprobatória que justificasse os cheques emitidos e incluídos como ingressos em caixa, não apresentou documentação comprobatória do efetivo ingresso de recursos de adiantamento de clientes, e de recebimentos de valores de clientes relativos a exercícios anteriores, não apresentou contratos e justificativa para a apropriação de juros de empréstimo, que foram apropriados indevidamente como incorridos apenas no ano-base, não apresentou documentação comprobatória de origem de saldo em conta de passivo, caracterizando passivo fictício, tudo isso no ano calendário de 2000."

Das motivações acima, entendo que a única que poderia justificar a aplicação da multa qualificada é a inclusão de cheques de sua própria emissão como origem (lançamento a débito na conta caixa), sem demonstrar que tenham sido utilizados para pagamento de despesas contabilizadas pelo contribuinte.

Ao analisar a planilha de fls. 270, verifica-se que, após reconstituição do caixa, verifica-se saldos credores nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2000. Confirma-se com isso que o contribuinte, de forma reiterada e consciente, manipulou os lançamentos realizados à débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo de omissão de receitas. A existência de saldo credor em apenas em momento pode ser justificada por mero erro justificável, mas a reiterada prática, demonstra o dolo no procedimento do contribuinte, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a aplicação da multa qualificada de 150%.

A recorrente entende estar provado nos autos a intenção do Recorrido em ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto para efetivação da remessa, não se tratando de simples indícios, e que tal ação não decorreu de lapso ou de erro, mas de ação consciente, há evidente intuito de fraude, merecendo ser mantida a multa qualificada.

É certo que na presença de reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta. Contudo, esta conduta reiterada deve estar

relacionada à alteração da base de cálculo ou do tributo devido, assim constituindo *uma consequência direta da intenção deliberada* de cometer a infração e deixar de recolher ou postergar o recolhimento do tributo devido.

Especificamente no ponto destacado no voto vencido e no recurso especial, importa ter em conta que a autoridade fiscal apurou o que segue:

Através do Termo de Intimação Fiscal n.º 894, de 23 de setembro de 2005, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias de cheques, relacionados em anexo à intimação (item 01, fls 121 a 124), justificando o destino dado a cada um deles, apresentando a documentação pertinente e o motivo dos mesmos terem sido incluídos como ingressos na conta caixa.

Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894, apresentada em 28 de novembro de 2005, o contribuinte apresenta cópias dos cheques, e alega que os mesmos foram utilizados para pagamentos da empresa (fornecedores, tributos, despesas e demais gastos). Alega ainda que os pagamentos foram lançados contra a conta caixa (fls 129 a 131). Não apresenta documentação comprobatória de suas alegações, não efetuando uma correlação entre os beneficiários dos cheques emitidos e as despesas ou pagamentos em que foram utilizados, tampouco demonstrando a contabilização destas despesas ou pagamentos na contabilidade da empresa.

Como se pode notar dos cheques relacionados, que foram consolidados em anexo ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894 (fls 123 e 124) e na planilha "Relação de Cheques Excluídos da Conta Caixa" (fls 262 e 263), não foi possível a fiscalização vincular qualquer um deles a despesa contabilizada, além de não constarem na contabilidade despesas ou pagamentos efetuados pela empresa para os beneficiários dos cheques.

Visando facilitar a visualização das cópias de cheques e dos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte, incluímos os mesmos em anexos ao presente processo, sob o título de anexos n.º 01 e n.º 02.

Notamos que entre as cópias de cheques apresentadas constam como beneficiárias algumas empresas comerciais, como a Auto Foz, concessionária de veículos da marca Fiat na cidade de Foz do Iguaçu (Anexo 02, fls 40 a 59); Destro Macro Exportadora de Alimentos Ltda, empresa comercial de Foz do Iguaçu com a qual a empresa em fiscalização não manteve, durante o ano calendário de 2000, qualquer relação comercial, seja de compra ou venda de produtos, ao menos contabilizada (Anexo 01, fls 139 a 141, 146 a 149 e 155 a 159); Cia Tropical de Hotéis Ltda e Empresa Hoteleira Rafagnin Andreola, duas empresas hoteleiras da cidade de Foz do Iguaçu, proprietárias dos hotéis Tropical das Cataratas e Rafain, respectivamente, que não constam na contabilidade como empresas com relações comerciais com a empresa fiscalizada, no ano calendário de 2000 (Anexo 01, fls 116 a 118 e Anexo 02, fls 81 a 84); além de vários cheques emitidos para pessoas físicas, que não constam como prestadoras de serviços ou pessoas vinculadas a empresa fiscalizada, e cheques para várias empresas instaladas no Paraguai, que tampouco constam da contabilidade da empresa como fornecedoras de mercadorias ou serviços a empresa Bohemia.

Constatamos ainda que foram incluídos como ingressos de recursos em caixa os valores dos cheques n.º 000140 (R\$ 7.300,00), 000141 (R\$ 7.300,00), 000142 (R\$ 7.300,00) e 000143 (R\$ 7.050,00), no valor total de R\$ 28.950,00, que foram depositados em juízo por terem sido apreendidos no curso do processo que deu origem a representação da Justiça Federal (Anexo 01, fls 80 a 91). Ou seja, os cheques que foram apreendidos e que se encontram em conta a disposição da justiça federal foram incluídos como ingressos de recursos em caixa, sem serem destacados os pagamentos para os quais estes cheques se destinavam, evidenciando que a empresa adotou como estratégia a inclusão de valores dos cheques na conta caixa e a não contabilização de pagamentos levados a efeito com estes mesmos cheques.

Dessa forma, resta claro que praticamente todos os cheques apresentados na relação anexada ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894, e que foram debitados na conta caixa,

não foram efetivos ingressos de recursos no caixa da empresa, pois não constam despesas ou pagamentos relativos aos mesmos. Isso indica que os referidos cheques foram utilizados para pagamentos de despesas ou custos que não foram contabilizados, o que levou a fiscalização a excluir os mesmos do fluxo de caixa da empresa, na data da contabilização dos mesmos.

Somente foram considerados como ingressos de recursos os cheques nº 000207 e 000208, no mês de novembro de 2000, pois os mesmos foram emitidos a favor do emitente dos mesmos, no caso a empresa Bohemia, sendo dessa forma plausível que tais cheques tenham sido utilizados para suprimento de recursos de caixa.

Assim os cheques excluídos da conta caixa são os relacionados na planilha chamada "Relação de Cheques Excluídos da Conta Caixa" (fls 262 e 263). Estes valores foram incluídos na planilha "Fluxo de Caixa Ajustado", relativo ao ano calendário de 2000, nas datas de sua contabilização, sendo que todos os cheques excluídos foram lançados como créditos no fluxo de caixa ajustado (fls 264 a 268).

[...]

Na elaboração da planilha "Fluxo de Caixa Ajustado" (fls 264 a 268), foram constatadas várias datas em que ocorreram insuficiências de recursos de caixa, em vários meses do ano. Foi efetuada a análise da conta do livro razão, apurando qual o dia do mês em que o saldo da coluna "ajuste acumulado" resultava em maior saldo credor de caixa, e destacamos estas datas como a omissão de recursos, por saldo credor de caixa, conforme demonstrado na planilha e no demonstrativo consolidado final (fls 268).

Por todo o acima exposto, fica evidente o intuito do contribuinte de sonegar informações ao fisco, reduzindo o valor de sua receita tributável e, consequentemente, do lucro a ser tributado e dos impostos a serem declarados. O evidente intuito de fraude consiste na manifesta intenção dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal suas operações e, o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduz à conclusão de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou à fiscalização justificativa ou documentação comprobatória dos cheques emitidos e incluídos na contabilidade como ingressos de recursos em caixa, cheques estes que tiveram como beneficiários pessoas físicas ou jurídicas que não tiveram pagamentos relacionados na contabilidade da empresa; que não comprovou a origem e o efetivo ingresso de recursos na conta caixa relativos a adiantamentos recebidos de clientes, especialmente de adiantamento recebido de empresa ligada; e que não comprovou a origem do saldo inicial e o efetivo ingresso de recursos na empresa e no país, relativo a notas fiscais a receber, de empresa localizada no exterior, ao qual o contribuinte fiscalizado é ligado, por possuírem, a empresa brasileira e a empresa paraguaia, sócios comuns.

A mencionada representação da Justiça Federal, que tem por objeto os cheques nº 000140 (R\$ 7.300,00), 000141 (R\$ 7.300,00), 000142 (R\$ 7.300,00) e 000143 (R\$ 7.050,00), no valor total de R\$ 28.950,00, indica que, em razão de apreensão promovida a partir de denúncia anônima acerca do funcionamento de uma casa de câmbio clandestina em Foz do Iguaçu/PR, havia evidências de que valores seriam remetidos ilegalmente ao exterior pelos agiotas que lá atuavam, assim operando irregularmente com câmbio e evasão de divisas. (e-fl. 6/18). Contudo, a autoridade lançadora somente logrou identificar que tais cheques foram indevidamente destinados a suprir a conta Caixa da contribuinte, anulando este destino assim contabilizado para erigir o indício que a legislação tributária instituiu para fins de presunção legal de omissão de receitas.

A presunção legal de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa decorre da impossibilidade material de as saídas de numerário superarem os ingressos de mesma natureza e, assim, evidenciarem, com maior probabilidade, que ingressos deixaram de ser contabilizados e possivelmente teriam origem em receitas da atividade. Considerando a frequência destas ocorrências, a lei inverteu o ônus da prova da omissão de receitas, permitindo

ao Fisco exigir os tributos devidos em razão da presunção de ocorrência da infração, e atribuindo ao sujeito passivo o dever de infirmar o indício ou provar a inexistência de receitas omitidas.

Em razão da prática contábil de transitar pela conta Caixa os valores movimentados em instituições financeiras, denominada "caixa flutuante", ou "lançamento cruzado na conta Caixa" como dito no acórdão recorrido, a apuração de saldo credor de caixa passou a ser erigida em um novo contexto, qual seja, mediante verificação de que os valores movimentados em Bancos, se aportados a débito na conta Caixa, motivaram correspondentes lançamentos a crédito na mesma conta Caixa quando não representassem valores efetivamente sacados nas instituições financeiras para suprir de numerário a conta Caixa. Na hipótese de o valor sacado ou descontado na instituição financeira ser destinado a terceiros, cabia à autoridade fiscal anular esta entrada na conta Caixa, que assim poderia evidenciar saldo credor, indicativo de que outros aportes deixaram de ser nela registrados, aportes estes que a lei autorizou presumir como receitas omitidas.

Porém, resta fora de dúvida que a autoridade fiscal se vale da presunção legal para identificar a base tributável porque não logra, por outros meios, identificar qual aporte deixou de ser contabilizado na conta Caixa e se ele, de fato, corresponderia a receita omitida. Em consequência, ao se escorar na presunção legal, a autoridade lançadora deixa de definir os reais contornos da conduta do sujeito passivo, a partir dos quais seria possível, ao menos, inferir sua intenção, inclusive a partir da reiteração, e associá-la à caracterização do evidente intuito de fraude que, à época, o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 demandava para aplicação da penalidade qualificada de 150% sobre o crédito tributário não recolhido em razão daquela conduta.

Assim, se a imputação de omissão de receitas decorre, apenas, de presunção legal, não há como afirmar com segurança que o sujeito passivo, ao suprir a conta Caixa com cheques que não se destinaram a aportar numerários naquela conta, teve a intenção de ocultar as receitas apenas presumidamente omitidas. É possível, sim, que o sujeito passivo tenha omitido receitas, depositado estes valores em instituições financeiras e emitido os cheques em questão para destiná-los a outros fins, inclusive para remessas ilegais ao exterior, valendo-se da impossibilidade de contabilizar o real destino destes cheques para integrá-los à conta Caixa e ocultar o saldo credor decorrente da falta de registro do ingresso das receitas omitidas. Contudo, é possível também que o saldo credor de Caixa decorresse de outros erros contábeis não identificados pela autoridade fiscal, nem demonstrados pelo sujeito passivo, como o registro a crédito da conta Caixa de valores que deveriam ter sido creditados em outras contas contábeis, ou mesmo o registro a débito em outras contas contábeis de valores que deveriam ter sido debitados na conta Caixa.

Neste cenário de incertezas, a lei instituiu a presunção legal em favor do Fisco, e permitiu afirmar a omissão de receitas para fins de incidência tributária. Mas não autorizou que se extraísse desta conduta o evidente intuito de fraude para imputação de multa qualificada, mormente tendo em conta o que assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em suma, se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente subtraídas da tributação, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.

Correto, assim, o cancelamento da qualificação da penalidade promovido pelo Colegiado *a quo*.

Já com referência à arguição de decadência, a maioria da 5ª Câmara do Primeiro Conselho limitou-se a concluir, nos termos do voto vencedor do acórdão recorrido, que *uma vez repelida a multa qualificada, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, no que se refere ao prazo decadencial, atingindo assim os fatos geradores praticados até dezembro de 2000*. Em consequência, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a exigência.

Contudo, referida matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento. De outro lado, uma vez confirmada esta atividade, sua homologação tácita se verifica quando decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, sendo impróprio cogitar, como faz a PGFN, que o lançamento de ofício sempre poderia ser feito no prazo do art. 173, I do CTN.

No presente caso, constata-se que a autoridade lançadora juntou aos autos as DCTF apresentadas pelo sujeito passivo no ano-calendário 2000, nas quais foram informados débitos de estimativas de IRPJ e CSLL de janeiro a setembro/2000, bem como débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS, estes com exceção dos períodos de fevereiro/2000, abril/2000 e agosto/2000 (fls. 77/120). Contudo, na DIPJ de fls. 21/55 está informado que não foram apuradas Contribuição ao PIS e COFINS nos períodos de fevereiro/2000, abril/2000 e agosto/2000 em razão de todas as receitas serem isentas. A autoridade fiscal, por sua vez, não questionou estas apurações, limitando-se a exigir as contribuições em razão das omissões de receitas constatadas.

Neste contexto, é de se admitir que a contribuinte procedeu consoante dispõe o art. 150 do CTN, motivo pelo qual a autoridade lançadora deveria proceder à revisão das apurações assim promovidas e informadas em até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, o que não se verificou em relação às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro/2000, vez que o lançamento foi cientificado à contribuinte em 21/12/2005 (e-fl. 322/329).

Esclareça-se que a Contribuinte questionou a validade desta intimação, mas o Colegiado *a quo* a rejeitou nos termos do voto do Conselheiro Relator, que não figura como vencido neste ponto, inclusive porque sua orientação decisória integrou a ementa do acórdão recorrido:

NULIDADE - INTIMAÇÃO POSTAL DO REPRESENTANTE CONSTITUÍDO -
VALIDADE - Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, se o sócio-administrador se recusa a receber o auto de infração por via postal, e se o representante constituído da empresa foi efetivamente cientificado do auto de infração e demais documentos, ainda que por via postal, e se ele tem legitimidade para tomar ciência de atos emitidos pela Receita Federal, em nome do contribuinte, cientificado está o contribuinte.

Já as exigências de IRPJ e CSLL devidos no ajuste do ano-calendário 2000, na medida em que o fato gerador se perfaz em 31/12/2000, mesmo aplicando-se o disposto no art. 150, §4º do CTN, a decadência não se verificou. O mesmo se diga em relação às exigências de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em face do que entendimento já consolidado neste Conselho:

Súmula CARF nº 104

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9101-001.861, de 30/01/2014; 1102-000.824, 04/12/2012; 1402-01.217, de 04/10/2012; 1401-000.804, de 12/06/2012; 1202-00.658, de 16/01/2012; 1301-00.503, de 23/02/2011; 1402-00.219, de 06/07/2010; 1803-00.426, de 20/05/2010; 198-00.101, de 30/01/2009; 195-0.125, de 10/12/2008; 193-00.017, de 13/10/2008; 101-96.215, de 14/06/2007; CSRF/01-05.653, de 27/03/2007

De outro lado, porém, as exigências de multa isolada não podem ser restabelecidas porque encontram óbice em outra súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Como referidas penalidades correspondem a fatos geradores sob a regência da redação original do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, não podem elas subsistir se também exigida a multa de ofício proporcional sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL o recurso especial, para restabelecer os valores lançados a título de IRPJ e CSLL no ajuste do ano-calendário 2000 e os débitos de Contribuição ao PIS e de Cofins pertinentes a dezembro/2000, mas sem a qualificação da penalidade, mantendo a exoneração deste gravame, assim como das exigências a título de Contribuição ao PIS e de COFINS de janeiro a novembro/2000, e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira CRISTIANE SILVA COSTA – Redatora designada

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, entendo pelo provimento parcial ao recurso especial da Procuradoria em maior extensão, considerando que inexistem DCTF quanto às contribuições ao PIS e COFINS do período de fevereiro/2000, abril/2000 e agosto/2000. Quanto a tais exigências, aplicando-se o artigo 173, do CTN, afasta-se a decadência.

A orientação prevalecente nesta Turma da CSRF é pela aplicação do artigo 150, §4º quando é apresentada declaração com efeito de confissão de dívida

Exatamente nesse sentido, reafirmo meu voto, pois a interpretação dos artigos 150, §4º e 173, deve se alinhar ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 973.733, decidido sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973 e, portanto, de aplicação obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Regimento Interno vigente (Portaria nº 343/2015, em seu artigo 62, §2º).

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (...)

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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 (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos

imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 12/08/2009 - grifamos)

Com efeito, tendo o contribuinte declarado os créditos tributários em DCTF, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

No entanto, sem que exista DCTF quanto fevereiro/2000, abril/2000 e agosto/2000, aplica-se o prazo do artigo 173, do CTN.

Por tais razões, voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, para também restabelecer os valores de PIS e de Cofins quanto aos meses de fevereiro/2000, abril/2000 e agosto/2000.

(documento assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA