



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724593/2018-06
ACÓRDÃO	1101-002.084 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVA GUAÍRA TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

IRPJ. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. NÃO COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE. SUMULA CARF Nº 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Súmula nº 14 do CARF), a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, sobretudo considerando a apuração de simples omissão de receitas.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a comprovação da ocorrência de recolhimentos antecipados e afastando-se a imputação da multa qualificada, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, sobretudo na esteira dos preceitos contidos no artigo 98, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do CARF, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, em afastar a multa qualificada e, por decorrência, acolher a decadência parcial da exigência fiscal em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 21/09/2013.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

NOVA GUAÍRA TRANSPORTES LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da constatação das infrações abaixo elencadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/38, Relatório Fiscal, de e-fls. 40/50, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

Receita bruta na prestação de serviços de transporte escriturada e não declarada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/01/2015	1.592.032,51	150,00
27/02/2015	1.909.875,12	150,00
31/03/2015	1.172.126,64	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2015 e 31/03/2015:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 518 e 519 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

De conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, no decorrer da ação fiscal foram constatadas as seguintes irregularidades, que ensejaram a constituição do crédito tributário objeto de contestação pela contribuinte, com aplicação da multa de ofício qualificada ao patamar de 150%:

“[...]”

DOS FATOS

6. A fiscalização constatou a prática de fraude pela empresa ao se utilizar de créditos indevidos para não declarar ou informar em valores menores em suas DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – impostos e

contribuições, no período de 01/2013 a 04/2015. Dentre os impostos e contribuições não declarados ou informados a menor, estão os que foram destacados no item 4 deste relatório.

7. Ainda na fase de diligência fiscal, através do TIDF de 11/01/2017, item 4, a fiscalização solicitou esclarecimentos quanto a compensações da empresa, oriundas da utilização de possíveis créditos, tendo em vista que em verificação preliminar de suas DCTF mensais, constatou-se que várias estavam sem valores de tributos, ou estavam com valores muito baixos, mesmo tendo a empresa informado movimento e faturamento em sua DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica referente a 2013. Parte destas DCTF, inicialmente contendo os valores dos impostos e contribuições, foram retificadas para valores nulos ou menores e em nenhuma delas havia registro de algum crédito a favor da empresa. Em anexo, extrato dos sistemas da RFB em que se verifica a retificação de várias das DCTF. Como resposta, através de sua carta de 03/02/2017, cópia em anexo, a empresa atestou que se tornou cessionária de crédito financeiro, oriundo de procedimento administrativo junto à Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de resgate de título da dívida pública externa. No entanto, não especificou quais eram os títulos, nem fez referência a qualquer valor e prazo dos mesmos.

8. Também na fase de diligência fiscal, pelo Termo de Intimação Fiscal de 23/03/2017, item 1, cópia em anexo, a fiscalização solicitou a especificação de quais foram os títulos da dívida pública, cujos créditos a empresa se utilizou para não declarar os impostos e contribuições em DCTF, com detalhamento do número dos documentos, valor, prazo. Em resposta ao TIF, pela carta de 04/04/2017, a empresa novamente não especificou qualquer título do qual possuísse algum direito de crédito. Apenas atestou que os referidos créditos estavam alocados junto ao Ministério da Fazenda, em dívidas agrupadas em operações especiais, Unidade Orçamentária nº 71.101 – recurso sob supervisão do Ministério da Fazenda, Número de Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754. Atestou que abriu o Protocolo 011.79446.000257.2013.000.000 junto ao STN para quitação de débitos fazendários com títulos da dívida pública. Mencionou também a existência do Processo nº 13811.726.457/2012-97 junto à RFB, em que confessou seus débitos e seu pagamento com tais créditos. Afirmou ainda que tal procedimento estaria amparado pela Portaria da SRF nº 913, de 25/07/2002. Em anexo, cópia desta carta da empresa.

9. Em que pese a possível existência de algum crédito da dívida pública em favor da empresa, cujos títulos não foram identificados e detalhados pela mesma, conforme solicitação da fiscalização, mas, nos termos da legislação vigente – Lei nº 9430 de 27/12/1996, Artigo 74, é vedada a compensação de impostos e contribuições administrados pela RFB, com crédito que não esteja relacionado aos mesmos. Também nos termos do Parágrafo 1º do mesmo artigo da mesma lei, a compensação de tributos precisa ser declarada à RFB, com indicação dos créditos, em declarações instituídas pela RFB. A empresa, no entanto, não declarou as

compensações, simplesmente deixou de declarar os valores dos impostos e contribuições ou os declarou com valores bem menores do que os realmente devidos.

10. Já na fase de fiscalização de rotina, através do TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal, itens 3 e 4, e do TIF de 16/04/2018, item 2, cópia em anexo, a empresa foi intimada a apresentar documentos com as memórias de cálculo dos tributos de interesse da fiscalização. A empresa atendeu as intimações, mas atestou primeiramente em sua carta de 25/10/2017, que não possuía ainda as informações e documentos solicitados, e na carta de 11/05/2018, além de relatar que não possuía mais as informações, fez referência ao Boletim de Ocorrência nº 2017/773555 de 05/07/2017, do Núcleo de Combate aos Cibercrimes, do Departamento da Polícia Civil do Paraná, juntando cópia do mesmo. Neste BO que possuiu como noticiante, o profissional do escritório de contabilidade responsável pelo armazenamento das informações contábeis da empresa, houve o registro de que o banco de dados do escritório foi invadido através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações. Cópias das cartas empresa e do BO estão em anexo. Assim, para apuração dos valores devidos dos impostos e contribuições, a fiscalização buscou informações nos registros contábeis da empresa, referentes ao período fiscalizado.

10.1. A falta dos documentos com as memórias de cálculo dos tributos devidos pela empresa, prejudicou principalmente o cálculo pela fiscalização, dos valores devidos da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, em relação ao período de 01/2013 a 12/2014, quando a empresa ainda estava enquadrada no regime de apuração do IPRJ pelo Lucro Real e apurava as referidas contribuições pelo regime não-cumulativo de tributação. Nos termos da Lei nº 10632 de 30/12/2002, artigos 1º e 8º e da Lei nº 10833 de 29/12/20003, artigos 1º e 10, empresas que apuram o IR – Imposto sobre a Renda - pelo Lucro Real, que é o caso da empresa no período em questão, estão sujeitas ao regime não-cumulativo de cobrança das referidas contribuições. Em anexo, extrato da DIPJ referente ao ano 2013 em que se constata o enquadramento da empresa na sistemática do Lucro Real, e extrato da ECF de 2015, com informações do enquadramento da mesma já pela apuração do IR pelo Lucro Presumido.

10.2. Pelo regime não-cumulativo de tributação, a empresa, em tese, possuiria créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e CONFINS quando adquiriu bens e serviços também sujeitos à incidência das mesmas no período de 01/2013 a 12/2014. No entanto, na verificação das informações contábeis da empresa relativas a 2013, não se constatou uma conta específica que registrasse os créditos das referidas contribuições. Os valores das mesmas registrados contabilmente como devidos, já estavam líquidos, após dedução de eventuais créditos. Com relação aos registros contábeis de 2014, existiam as contas do Grupo Ativo Circulante denominadas “01.1.2.13.006 – PIS A COMPENSAR” e “01.1.2.13.007 – COFINS A COMPENSAR”, mas os registros nestas contas ocorreram já pelos valores inteiros dos créditos em cada mês, e as contrapartidas

dos lançamentos não permitiram identificar de quais centros de custos os créditos se originaram, ou seja, não foi possível identificar quais operações de aquisições deram origem aos créditos. Esta foi uma das razões da solicitação pela fiscalização, das memórias de cálculo dos valores dos tributos que a empresa entendeu como devidos.

10.3. Ainda com relação à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, as empresas contribuintes são obrigadas a informar a apuração das mesmas nas ECD Contribuições - Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre Receita - conforme estabelece a Instrução Normativa RFB nº 1252 de 01/03/2012, e enviá-las ao SPED. No caso de empresas que apuram as contribuições pelo regime não-cumulativo, há necessidade de indicação não somente das contribuições devidas, mas, também, dos créditos das mesmas em operações de aquisição de bens e serviços. A empresa enviou as EFD Contribuições ao SPED, mas com omissão das informações relativas ao cálculo das contribuições. Tal conduta ocasionou a lavratura por esta fiscalização, do auto de infração integrante do Processo nº 10980-724.978/2018-65. Assim, não foi possível pela fiscalização, o aproveitamento de algum crédito na apuração das referidas contribuições que são objeto de autos de infração deste processo.

11. Pela análise dos registros contábeis da empresa constatou-se que em apenas parte do período fiscalizado, houve contabilização dos tributos que empresa apurou como devidos. No entanto, apesar da contabilização, os valores não foram declarados em DCTF ou o foram, mas em valores bem menores do que aqueles que foram contabilizados.

12. Diante do até aqui exposto, coube à fiscalização a lavratura de autos de infração para cobrança dos tributos ou parte dos mesmos, que deixaram de ser declarados pela empresa em suas DCTF e por consequência, recolhidos aos cofres da União. Estes tributos, além dos que são objeto dos autos de infração do presente processo, abrangem também, a CPRB – Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – que, por questões operacionais da RFB, é objeto de auto de infração integrante de outro Processo, o de nº 10980-724.594/2018-42.

[...]"

Após regular processamento, a contribuinte foi cientificada dos Autos de Infração em 21/09/2018 (Termo de Encerramento, e-fl. 145) e apresentou impugnação, de e-fls. 151/169, a qual fora julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ em Salvador/BA, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 15-45.735, de 16 de janeiro de 2019, de e-fls. 206/232, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão devidamente motivada, lavrada por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual o contribuinte foi regularmente cientificado, sendo-lhe possibilitada a apresentação de defesa contra a decisão proferida.

PERDA DE DOCUMENTOS FISCAIS.

A alegação de perda de documentos contábeis e fiscais da empresa por ocorrência de sinistro, ainda que documentada por Boletim de Ocorrência, não exime a contribuinte de providenciar a regularização de sua escrituração mediante a obtenção de suporte documental.

RECEITAS NÃO DECLARADAS.

Correto o lançamento em razão da falta ou insuficiência de recolhimento sobre receita da atividade escriturada e não declarada em DCTF.

QUITAÇÃO DE TRIBUTOS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO UTILIZANDO-SE DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal que autorize a quitação dos débitos tributários por meio de operação realizada com terceiro que alega ser titular de créditos tributários relativos a títulos de dívida pública externa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o evidente intuito de fraude, caracterizado em procedimento fiscal, segundo definição dada pela legislação específica.

CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

Para fins de cômputo do prazo decadencial quinquenal, tendo ocorrido fraude, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN.

PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 241/261, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 21/09/2013, admitindo-se que a ciência do lançamento ocorrera somente em 21/09/2018, tendo em vista que, tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Ainda em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a autoridade lançadora *não levou em consideração a informação de que o computador do profissional de contabilidade responsável pelo armazenamento dos documentos a serem apresentados foi alvo de invasão através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações, juntando inclusive a cópia do Boletim de Ocorrência.*

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Acrescenta que *o dolo não está presente no caso em tela, tanto é assim que a multa foi reduzida e o próprio Acórdão consignou: “Dessa forma, diante da não comprovação da prática dolosa por parte do contribuinte.”* Reitera que, de qualquer forma, em caso de dúvida quanto ao cometimento do crime, impõe-se afastá-lo, diante do princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Pretende seja oportunizado à contribuinte a produção de provas, o que não fora observado pela autoridade julgadora de primeira instância, a pretexto da preclusão consumativa, o que malfere o princípio da verdade material.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes da constatação das infrações abaixo elencadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, em relação aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/38, Relatório Fiscal, de e-fls. 40/50, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA
INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE**

Receita bruta na prestação de serviços de transporte escriturada e não declarada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/01/2015	1.592.032,51	150,00
27/02/2015	1.909.875,12	150,00
31/03/2015	1.172.126,64	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2015 e 31/03/2015:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, em sua formalidade, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Igualmente, não merece guarida o argumento da recorrente no sentido de que a autoridade lançadora não teria levado em consideração *a informação de que o computador do profissional de contabilidade responsável pelo armazenamento dos documentos a serem apresentados foi alvo de invasão através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações, juntando inclusive a cópia do Boletim de Ocorrência.*

Destarte, o julgador recorrido analisou com muita propriedade aludida alegação, razão pela qual pedimos vênias para transcrever excerto do decisório combatido e adotar como fundamentos de decidir, sobretudo considerando tratar-se de mera repetição da defesa inaugural, senão vejamos:

“[...]”

Perda da base de dados por cibercrime

No tocante à alegação do contribuinte de que, em virtude de perda da base de dados em razão da ocorrência de cibercrime, teria ficado impossibilitada a apresentação do arquivo digital com informações da contabilidade quando requerido pela fiscalização, verifica-se que esta alegação não se sustenta.

Observe-se que a legislação tributária impõe obrigações tributárias aos contribuintes de tributos federais, sendo a principal a de recolher os tributos devidos sobre as receitas e lucros auferidos no desenvolvimento de suas atividades econômicas, e dentre as várias obrigações tributárias acessórias, constitui também dever dos contribuintes manter em ordem os livros e documentação contábil/fiscal vinculados ao desenvolvimento de suas atividades econômicas e situação patrimonial da sociedade.

A legislação tributária estabelece também que a escrituração contábil/fiscal das pessoas jurídicas, além de ser mantida regularmente em dia, deve ser disponibilizada ao Fisco, assim que solicitado, conforme dispõe o Decreto-Lei 486/1969, que dispõe sobre a escrituração de livros mercantis, em seu art. 10, in verbis:

[...]

Verifica-se que a norma aplicável na ocorrência de extravio, deterioração ou destruição de livros e documentos fiscais é enumerativa, indicando as providências cabíveis, uma a uma, e estabelecendo a forma e o tempo que devem pautar o procedimento. Constituem tais providências os meios eleitos para atestar a veracidade de evento, sendo imprescindíveis para que se resguarde direitos.

Portanto, no caso de extravio da documentação torna-se inconsistente a simples afirmação de perda de documentos, visando exonerar-se das conseqüências dos fatos ocorridos no referido período, visto encontrar-se devidamente prevista a obrigação da contribuinte de, além de publicar o fato em jornal de grande circulação, informar o ocorrido ao Registro de Comércio, bem como à unidade de jurisdição de seu domicílio tributário da RFB, ser ainda necessário providenciar a reconstituição de sua escrituração, dentro de um prazo razoável, para a regular apuração dos tributos devidos à Fazenda Pública no período.

A impugnante informou em documento datado de 31/10/2017 (fls. 86/90) que não havia localizado a escrituração contábil. Posteriormente, em resposta às intimações fiscais lavradas em 16/04/2018 e 09/05/2018, respondeu, em 11/05/2018, que não possuía a documentação, anexando boletim de comunicação de ocorrência, de 05/07/2017 (fls. 91/95), em que o contador ALBINO VIEIRA DE OLIVEIRA comunica que o banco de dados de sua empresa, Hag Assessoria/Quinto Processamento de Dados Ltda-MR, foi invadido em 26/06/2017, e que não conseguiu recuperar as informações de seus clientes. Em razão de não apresentar os arquivos digitais, o contribuinte posteriormente foi intimado a apresentar o Livro Diário e o Livro Razão em meio físico.

A mera alegação de que não possui acesso aos dados por caso fortuito, por ocorrência de cibercrime, com autodeclaração perante a polícia civil mediante boletim de ocorrência não é suficiente para retirar a obrigação do impugnante de cumprir a legislação acima indicada. Conclui-se que o autuado deveria ter tomado, de imediato, todas as providências legalmente previstas. Assim, estaria resguardado de todas as implicações que poderiam advir desse fato, e afastar qualquer dúvida que pairasse sobre a efetiva perda dos documentos contábeis.

Assim, ainda que as providências previstas no § 1º do art. 264 do RIR/99 tivessem sido devidamente tomadas, não estaria o contribuinte eximido da obrigação de reconstituir a sua escrita contábil e, quando intimado, comprovar documentalmente suas operações, conforme se conclui das disposições do § 2º do dispositivo transcrito, que prevê a reconstituição dos livros fiscais.

Somente a comprovação do atendimento das providências legalmente exigidas se constitui em prova hábil a justificar a não apresentação dos referidos documentos à Fiscalização através de Termos de Intimação específicos, ou mesmo em sede de impugnação, não tendo respaldo legal qualquer alegação desacompanhada das provas dessas providências exigidas por lei.

[...]” (grifamos)

Partindo-se dessas premissas, constata-se que o presente lançamento encontra amparo nos dispositivos legais que regulam a matéria, não havendo se falar em qualquer irregularidade procedida pela fiscalização, ao contrário do que alega a contribuinte.

DA MULTA QUALIFICADA

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Inobstante os substanciosos fundamentos de fato de direito lançados pela autoridade fiscal, corroborados pelo Acórdão recorrido, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

§ 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.”

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“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.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (*in casu*, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“**Súmula 1ºCC 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.”

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal atuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Com efeito, cabe à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela atuada.

Na hipótese vertente, o ilustre fiscal atuante escorou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos constantes do Relatório Fiscal, itens 6, 9 e 15.2, *in verbis*:

“[...]”

DOS FATOS

6. A fiscalização constatou a prática de fraude pela empresa ao se utilizar de créditos indevidos para não declarar ou informar em valores menores em suas DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – impostos e contribuições, no período de 01/2013 a 04/2015. Dentre os impostos e contribuições não declarados ou informados a menor, estão os que foram destacados no item 4 deste relatório.

[...]”

9. Em que pese a possível existência de algum crédito da dívida pública em favor da empresa, cujos títulos não foram identificados e detalhados pela mesma, conforme solicitação da fiscalização, mas, nos termos da legislação vigente – Lei nº 9430 de 27/12/1996, Artigo 74, é vedada a compensação de impostos e contribuições administrados pela RFB, com crédito que não esteja relacionado aos mesmos. Também nos termos do Parágrafo 1º do mesmo artigo da mesma lei, a compensação de tributos precisa ser declarada à RFB, com indicação dos créditos, em declarações instituídas pela RFB. A empresa, no entanto, não declarou as compensações, simplesmente deixou de declarar os valores dos impostos e contribuições ou os declarou com valores bem menores do que os realmente devidos.

[...]

15.2. Multa de ofício qualificada correspondente à alíquota de 150%, decorrente da prática de fraude pela empresa, conforme relatado nos itens 6 a 9 do presente relatório – multa prevista no Artigo 44, Inciso I, e Parágrafo 1º da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, com redação dada pelo Artigo 14 da Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

[...]”

No caso dos autos, em que pese o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150% (atualmente 100%), não se prestando à sua aplicabilidade a simples imputação de adoção de procedimento de compensação não contemplado na legislação de regência, ou mesmo o fato de declarar a menor ou zerado o tributo devido, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização.

Destarte, consoante demonstrado no excerto do Relatório Fiscal acima transcrito, o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa qualificada de 150% se fixa no fato de a contribuinte haver promovido a compensação de tributos com títulos da dívida pública em favor da empresa, bem como não ter declarado ou o feito em valores menores parte dos tributos lançados, o que, em verdade, se apresenta como fundamento da própria autuação, como omissão de receitas, não se prestando, isoladamente, a justificar a qualificação da multa.

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela autuada.

No caso vertente, em que pese os argumentos da fiscalização, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante arrimou sua tese simplesmente nos fatos retromencionados, fundamentos insuficientes para a qualificação da multa, como acima delineado.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não obstante tratar-se preliminar e, portanto, como regra, contemplada anteriormente às questões de mérito, como a decadência guarda vinculação à imputação da qualificação da multa, neste caso, impõe-se a sua análise posteriormente às demais matérias.

Mesmo porque, a fiscalização rechaçou a decadência parcial da exigência fiscal, afirmando explicitamente que a adoção do artigo 173, inciso I, do CTN, encontrava lastro na imputação de crime, como segue:

“[...]”

5. Quanto ao prazo decadencial em relação ao lançamento das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, relativas ao período de 01/2013 a 08/2013, observou-se o Artigo 173, Inciso I da Lei nº 5172 de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional – ou seja, foi observado o prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do ano seguinte – 2014 - àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – 2013. Como houve prática de fraude pela empresa, conforme exposições dos itens 6 a 9 deste relatório, adiante, observou-se também o contido no Parágrafo 4º do Artigo 150 do mesmo ato legal. [...]”

Assim, afastando-se a multa qualificada, pugna a contribuinte pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 21/09/2013, admitindo-se que a ciência do lançamento ocorrera somente em 21/09/2018, tendo em vista que, tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Com razão a contribuinte!

De fato, uma vez afastada a multa qualificada e, portanto, a imputação de crime, na forma acima explicitada, ou seja, transposta a barreira adotada pelo agente lançador para não adotar os preceitos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, impõe-se acolher o pleito da contribuinte.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando os tributos lançados, ora objeto de discussão, sujeitos ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos submetidos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que apurar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente à apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que os tributos lançados devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que nos termos do Regimento Interno do CARF (artigo 98, inciso II, alínea “b”), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas em sede de recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação à antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nos tributos exigidos, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento,

uma vez constar do próprio Relatório Fiscal que a adoção do artigo 173, inciso I, do CTN, se deu em razão exclusiva da já afastada imputação de crime, além de elencar planilhas (PIS e COFINS), constando os recolhimentos a menor (itens 14.1.1 e 14.2.1), informações que devem ser consideradas para efeito de aplicação do prazo decadencial.

Na esteira dessas considerações, vislumbrando-se a ocorrência de recolhimentos – antecipação de pagamento –, **fato relevante para a aplicação do instituto da decadência, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar**, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de aplicar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **21/09/2018**, com a devida ciência do contribuinte (Termo de Ciência e Encerramento do Procedimento Fiscal, e-fl. 144/145), a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à **21/09/2013**, fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja reconhecida a improcedência parcial do feito.

DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Destarte, relativamente às questões de inconstitucionalidades/ilegalidades arguidas pelo contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigidos encontrarem respaldo na legislação de regência, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103- A da Constituição Federal;

- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” E, segundo o artigo 123, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.”

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

- a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão do contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

Neste sentido, no mérito, não se cogita em improcedência do procedimento fiscal, tendo em vista que as autoridades fazendárias pretéritas agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, no mérito, escorreita a decisão recorrida devendo/ nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a multa qualificada e, por decorrência, acolher a decadência parcial da exigência fiscal em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 21/09/2013, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira