



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

**Processo n°** 11020.004103/2006-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 9101-001.954 – 1ª Turma  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - Exercício 2001.  
**Recorrente** MARCOPOLO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2000.

INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL N°. 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial n°. 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Comprovada a existência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, recurso provido.

Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. nos termos do relatório e voto que

Processo nº 11020.004103/2006-21  
Acórdão n.º **9101-001.954**

**CSRF-T1**  
Fl. 3

passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado),

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Valmar Fonseca De Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Orlando Jose Gonçalves Bueno (Suplente Convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado)

## Relatório

A recorrente, irresignada com o decidido no acórdão nº. 105-17.084, apresentou recurso especial (fls. 4.279-4.326) para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sustenta a recorrente que a decisão sob exame teria divergido do entendimento manifestado por outras turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação a diversas matérias. São elas: a) divergência na contagem do prazo decadencial do art. 173, inciso I, e 150, § 4º, do CTN; b) qualificação da infração como omissão de receita; c) critério de cálculo do lançamento fiscal (desconsideração dos custos no cálculo de apuração do crédito tributário); d) desconsideração do conjunto probatório pelo contribuinte apresentado sem qualquer plausibilidade/razoabilidade; e) suposta simulação em operações de venda por empresa trading do mesmo grupo; f) capitulação da multa agravada.

Por meio do Despacho nº69/2010, o Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção negou seguimento ao recurso especial apresentado pela recorrente.

Posteriormente, o Despacho nº. 69R/2010, da lavra do Presidente da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, confirmou o despacho anterior.

Inconformada com o exame de admissibilidade do recurso, a recorrente ingressou com mandado de segurança (0041477-71.2010.4.01.3400) na Justiça Federal do Distrito Federal, no qual pleiteia o conhecimento do recurso especial.

A recorrente obteve decisão favorável do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, via provimento de tutela antecipada pleiteada no recurso de apelação, no sentido de determinar o conhecimento integral do recurso especial.

Para maior compreensão da matéria, transcrevo abaixo o relatório constante do acórdão recorrido, *in verbis*:

*"MARCOPOLO S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que manteve parcialmente o lançamento de IRPJ e reflexos, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.*

*Outrossim, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, recorre a este Colegiado de sua decisão, em face da exoneração que prolatou concernente à parcela do crédito tributário constituído contra a empresa em referência.*

*Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Imposto de Renda Retido na Fonte), formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, caracterizada por subfaturamento praticado em operação considerada simulada. O imposto de renda retido na fonte está sendo exigido sob fundamento de que foram efetuados pagamentos sem causa ou cuja as operações não foram comprovadas.*

*Transcreve-se, abaixo, fragmentos do Relatório apresentado pela autoridade de primeira instância, nos quais encontram-se descritas as apurações promovidas pela Fiscalização e as razões de defesa trazidas pela contribuinte em sede de impugnação:*

[...]

*A ação fiscal teve origem em representação da Delegacia da Receita*

*Federal no Chuí (RS), constante dos autos do processo 11051.000143/2002-11, que haveria detectado indícios de irregularidades, eis que os documentos apresentados à aduana nacional continham valores inferiores aos referentes às mesmas operações, apresentados à aduana uruguaia. Tal representação já fora causa para a fiscalização relativa ao ano-calendário anterior, da qual resultaram os autos de infração cursados no processo administrativo nº 11020.003966/2005-08, cuja decisão nesta unidade de primeira instância foi juntada (fls. 3696/3725).*

*O relatório fiscal (fls. 70/153) aponta que a interessada utilizava as sociedades vinculadas Marcopolo Internacional Corporation (MIC), com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e IlmotInternational Corporation, no Uruguai, para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a Marcopolo S/A e seus importadores finais.*

*Operações simuladas seriam concretizadas através da venda de produtos para as empresas controladas no exterior, mas com a remessa física das mercadorias diretamente para um comprador ou importador final, sem passar pelas intermediárias. Três diferentes modalidades foram identificadas:*

*1º) fabricante de chassi e Marcopolo vendem à "intermediária" por um valor total inferior ao preço praticado na venda do produto acabado: o chassi é remetido à Marcopolo, que incorpora a carroceria e encaminha o produto ao importador final, em consonância com o Protocolo ICMS 10/94, que permite a exportação de chassis de ônibus com trânsito pela indústria de carroceria;*

*2º) fabricante de chassi vende seu produto diretamente ao importador final, enquanto a Marcopolo vende a carroceria à sua controlada por um preço inferior ao cobrado do mesmo importador final: o trânsito das mercadorias segue o mesmo rito do procedimento anterior; e*

*3º) Marcopolo vende a carroceria à "intermediária" por um preço inferior ao cobrado da montadora do ônibus no exterior (outra controlada da contribuinte): a carroceria é enviada para a montadora através de terceira empresa intermediária, no exterior.*

*A auditoria fiscal procura evidenciar, a partir de provas indiciárias, que as empresas MIC e Ilmot equivalem a "centrais de refaturamento" no exterior, cujas intermediações formalizam ato ou negócio jurídico aparente que dissimula a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ocultando a ocorrência do fato gerador de tributos vinculados ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF.*

A expressão "centrais de refaturamento" tem origem no termo inglês "re invoicing centers" e foi assim explicada no relatório fiscal (fls. 98/102, 1444 e 1446/1469):

... empresas, quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais, cuja única função é refaturar o valor de operações comerciais, com conseqüente evasão fiscal. Normalmente constituídas de direito, mas inexistentes de fato, essas empresas não têm qualquer corpo operacional efetivo (ou têm um corpo bastante reduzido), e as mercadorias exportadas são sempre remetidas diretamente para os compradores finais.

Também consta a tradução de texto explicativo, com grifos dos autuantes (fls. 98/99 e 1444):

*O que é Refaturamento?*

Refaturamento é o uso de uma corporação offshore para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa corporação intermediária e a operacionalização dos negócios no país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação offshore. Estruturas similares podem ser usadas pelo importador.

*Uso de refaturamento - exemplo*

Uma corporação em uma jurisdição com alta carga tributária vende \$500.000 em produtos ou serviços para a Alemanha a cada ano.

Digamos que o custo de produtos e despesas operacionais seja de \$300.000. Assim, a empresa lucra \$200.000 antes da tributação.

Digamos que essa empresa estabeleça uma offshore para agir como intermediária. A empresa nacional vende seus produtos e serviços para a empresa offshore por, suponhamos, \$320.000. A offshore imediatamente revende os produtos e serviços para o cliente na Alemanha por \$500.000, tendo um lucro de \$180.000. Como offshore não paga tributos, os \$180.000 são lucro líquido. A empresa exportadora, em jurisdição com alta carga tributária, apresenta lucro mínimo (\$20.000). Os \$180.000 de lucro, livres de tributação, podem ser depositados em uma conta bancária ou em outro investimento, de acordo com os interesses da empresa nacional.

*Como é o transporte da mercadoria?*

A mercadoria pode ser enviada diretamente para o cliente do exportador.

O relatório fiscal destaca o conteúdo dos contratos de prestação de serviços formalizados entre a Marcopolo e suas controladas MIC e Ilmot, segundo os quais estas seriam responsáveis, no exterior, pela distribuição oficial (compra, revenda, promoção de vendas e prestação de serviços pós-venda) e representação comercial (agenciamento de vendas), além da manutenção própria ou por subcontratados de escritórios equipados com telefone, telex, máquinas, móveis, funcionários qualificados, etc.; remessa de informações

*detalhadas sobre os negócios, clientes visitados e situação de mercado; manutenção de técnico ou preposto para desempenharem os serviços de pós-venda; dentre outros deveres (fls. 73/74 e 1421/1440).*

*Os tributos lançados foram estabelecidos a partir da diferença em dólares americanos entre o preço refaturado pela MIC e Ilmot e o valor da fatura emitida pela Marcopolo, descontado o valor do chassi, se fosse o caso (lis. 114/118, 143/153). As fontes foram: planilhas fornecidas pela contribuinte (fls. 355/377, 1363/1384), faturas comerciais da MIC e Ilmot e planilha eletrônica da CIC/Caxias do Sul. Os valores em dólares foram convertidos para reais pela taxa de compra fixada pelo boletim de abertura do Banco Central do Brasil, vigente na data da averbação dos produtos (confirmação da saída da mercadoria do país).*

*A diferença de preços entre as faturas, além de ser considerada receita operacional omitida - evadida do Brasil e empregada à terceira pessoa, sem registro contábil ou fiscal na Marcopolo -, ficou caracterizada como pagamento sem causa, razão pela foi lançado 11212F exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada.*

*Os autuantes valem-se de alguns documentos de fiscalização passada, relativa ao ano-calendário de 1999. Queixam-se de diferenças no atendimento às intimações concernentes à fiscalização atual e informam que houve recusa de entrega de certificados de origem do ano 2000, pela CIC/Caxias do Sul, sob alegação de que haviam sido incinerados (lis. 83/86, 198/199, 255/264, 327, 1276/1278 e 1303/1357). Estranham o procedimento da CIC, pois não houvera nenhuma dificuldade na obtenção de documentos na fiscalização anterior.*

*A convicção dos autuantes sustenta-se em indícios que colocam em dúvida, inclusive, a existência fática das empresas "intermediárias", apesar de formalmente constituídas. Dentre eles, podem ser elencados:*

*> Relativamente à MIC:*

*Situada nas Ilhas Virgens Britânicas - paraíso fiscal onde é prometido sigilo e não há cobrança de impostos sobre a renda de empresas estrangeiras; onde estariam registradas mais de 600.000 empresas, em país com área de 153 Km<sup>2</sup> e população de 23 mil habitantes (a título de comparação, a Receita Federal registraria em Caxias do Sul a existência de 34.500 empresas ativas regulares, sejam matrizes ou filiais, em município de 400 mil habitantes e área de 1.644 km<sup>2</sup>); e onde há grande quantidade de firmas que oferecem serviços de criação de "offshores", tais como a sucursal de empresa panamenha, Sucre & Sucre TrustLtd. (fls. 135/136, 1441/1476, 1484/1511);*

*"Documentos UnicosAduaneros (DOU)", relativos a desembarços aduaneiros efetivados no Uruguai, em 1999, consignam o domicílio da MIC no mesmo endereço da Marcopolo S/A, em Caxias do Sul (fls. 86 e199);*

*sendo solicitada fatura de energia elétrica de 2000 para justificar a existência da empresa, foi apresentada fatura de 2006, registrando a*

*empresa Sucre & Sucre como usuária do serviço (fls. 136/139 e 415);*

*Sendo solicitada fatura de serviço de telefonia 2000, foi apresentado apenas recibo de pagamento de serviços telefônicos de 2006 em nome da Sucre & Sucre, onde sequer constava número de telefone ou endereço para qual o serviço foi prestado (11. 414);*

*o endereço da fatura de energia elétrica coincide com o da Sucre & Sucre (fls. 415, e 1474);*

*as explicações da contribuinte para a divergência entre o endereço da fatura de energia elétrica e o das faturas comerciais foram inconsistentes e apresentaram erros primários, demonstrando o desconhecimento pela contribuinte da estrutura postal da localidade (fls. 137/139, 1303, 1344, 1390, 1500 e 1505);*

*há vaguidade na informação do endereço normalmente utilizado para localizar a MIC (Obturas comerciais), não havendo citação de nome de logradouro, caixa postal ou número de edificação (fls. 138 e 1359/1360);*

*não foi apresentada documentação que comprovasse e explicasse efetivamente a ligação entre as empresas MIC e Sucre & Sucre, relativamente ao fornecimento de bens de infra-estrutura para atendimento de suas necessidades (fls. 1285 e 1360);*

*Segundo o sítio da internet, a Sucre & Sucre presta serviços de domicílio, linhas de telefone e fax, endereço eletrônico e emissão de faturas (fls. 99 e 1445) - outras empresas são até mais explícitas na internet, oferecendo a criação de companhias offshores para fazer refaturamento, providenciando serviços de caixa postal, seletivo, telefone e fax para uso da companhia offshore (fls. 99, 1444 e 1476);*

*Inexiste sítio da MIC na internet - investimento justificado para o porte dos negócios formalizados; e*

*Embora o faturamento anual da MIC em 2000 tenha sido de aproximadamente US\$ 13,7 milhões, por vendas para Trinidad e Tobago, África do Sul, Barbados, Uruguai, Moçambique e Costa Rica, dentre outros países, os únicos salários pagos foram os de quatro sócios-gerentes da Marcopolo S.A. (fls. 402/408, 1284/1285, 1299/1301 e 1592).*

*> Relativamente à Ilmot:*

*Foi criada no Uruguai, onde as sociedades anônimas financeiras de investimentos (Safi) gozam de tratamento fiscal privilegiado;*

*Sendo solicitadas faturas de energia elétrica e de serviços telefônicos de 2000 para justificar a existência da empresa, foram apresentados documentos de 2006, onde consta a empresa KPMG/Uruguay como usuária dos serviços (fls..*

409/411), esta que, segundo a autuada, seria locadora o espaço para Consadi Associados Asesoramiento Empresarial (fl. 1285);

nenhum documento apresentado pela fiscalizada - inclusive o recibo de pagamento de uma fatura paga em 2000, referente a serviços administrativo-contábeis prestados em 1999 - foi hábil para comprovar e explicar a efetiva ligação entre as empresas Ilmot e ConsadiAssociados, relativamente ao fornecimento de bens de infraestrutura para atendimento de suas necessidades (fl. 1285, 1360 e 1362);

a análise da fatura telefônica apresentada, mesmo que de um período em que a contribuinte já estava sob fiscalização, estabelece forte indicio de que o serviço de telefonia não era utilizado para o atendimento das necessidades da Ilmot, já que não há registro de contato com a Marcopolo no Brasil ou com importadores finais (fls. 88/91, 410, 1363/1384, 1477/1483); e

Haveria incongruência entre o faturamento da Ilmot em 2000 (quase US\$ 41,9 milhões) e a estrutura da empresa, segundo a documentação

Apresentada, como exemplificado por ausência de sítio na internet da Ilmot e ConsadiAssociados, reduzida quantidade de ligações internacionais na fatura de telefonia e ausência de comprovação de contatos com os compradores finais.

> Relativamente a ambas empresas externas:

os serviços de assistência técnica aos clientes dos produtos, para os quais MIC e Ilmot se comprometem contratualmente a fornecer diretamente ou por intermédio de terceiros contratados, sob supervisão e orientação destas, são efetivamente fornecidos pela própria Marcopolo (fls. 91/93, 1389, 1421/1440);

apesar de instalada no Uruguai, a Ilmot não tem vendas para esse país, mas sim a MIC, que é das Ilhas Virgens Britânicas (fl. 95);

algumas operações realizadas com lucro zero pelas controladas conflitam com o argumento da contribuinte de que as margens de lucro daquelas seriam necessárias para cobrir riscos e custos operacionais (fls. 93/94 e 218);

Inexistem contratos de venda da MIC e Ilmot formalizados com compradores finais, mesmo que tenham vendido, juntas, mais de US\$55,5 milhões em 2000 (fl. 269);

Extratos eletrônicos apresentados para representar pedidos de compras das "intermediárias" à Marcopolo, não foram aproveitados como prova em favor da contribuinte dada a existência dos indícios apontando para a simulação e pela pequena amostra e simplicidade pedidos, que poderiam ter sido formalizados até mesmo após o início do procedimento fiscal (fls. 80/81 e 328/354);

As cópias de cartas de crédito dos importadores finais em favor das "intermediárias" também não servem de prova para estabelecer a efetiva participação dessas empresas nas

*operações, e ainda constituem parte da mecânica da simulação (fls. 80/81 e 924/952);*

*Os financiamentos obtidos pelas intermediárias apresentam a Marcopolo na figura de garantidora (fls. 80/82 e 953/1092);*

*O volume significativo de cópias de pedidos de importação originários da Polomex S.A., empresa mexicana controlada pela Marcopolo, não é suficiente para comprovar a efetiva ligação entre as "intermediárias" e os importadores finais, nem afastar a simulação, já que não foram apresentados documentos relativos a outras empresas, apesar de solicitados (fls. 82/83, 1093/1214, 1278 e 1287);*

*os contratos firmados entre Marcopolo e MIC/Ilmot limitam-se a negócios jurídicos direcionados a conferir aparência de legalidade a operações inexistentes (fls. 83 e 1421/1440);*

*Todos os documentos da MIC e Ilmot são emitidos em Caxias do Sul e assinados por funcionários da Marcopolo, mandatários das "intermediárias" que não recebem remuneração destas, mas somente da atuada (fls. 83, 86/87, 228, 271, 273, 402/405, 1238/1276, 1304/1346 e 1385/1388); e*

*há imensa semelhança entre as faturas comerciais emitidas pela Marcopolo e pela MIC e Ilmot (exemplos: fls. 271, 173 e 1303).*

*A fiscalização consigna que a contribuinte consegue driblar a legislação que protege o fisco relativamente às operações e relações empresariais entre sociedades de mesmo grupo econômico (preços de transferência e tributação em bases mundiais).*

*A adequação ao mecanismo dos preços de transferência seria utilizada pela contribuinte como componente da simulação, fortalecendo a aparência de legalidade das operações (fls. 95/96).*

*A incidência da legislação sobre tributação em bases mundiais vem sendo contornada pela contribuinte. Uma das razões para a esquiva é a inexistência de órgão que assegure as informações originárias das duas empresas externas. Quando era prevista a tributação dos lucros distribuídos, os estatutos da MIC, por exemplo, previam a possibilidade de criação de fundo de reserva, antes mesmo da apuração dos dividendos - o que poderia afastar da tributação a parcela de lucro necessária -; também era prevista a reincorporação de dividendos não solicitados por 3 anos. Com a vigência da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, quando a tributação dos lucros independia da distribuição efetiva, "coincidentemente, em 2001 houve um vultoso prejuízo, fato que se repetiu em 2002", com total de prejuízos acumulados que ainda não foram revertidos até 2004 (fls. 104, 160/197, 1215, 1286, 1442/1443).*

*Foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.460/96, por identificação de fraude nas operações.*

*A intimação dos autos de infração ocorreu em 28/12/2006 (fls. 05, 10 e 18) e as impugnações foram apresentadas em 26/01/2007 (fls. 1636/1894).*

*Ao tempo que consigna haver colaborado da forma mais célere e completa possível com o procedimento fiscal, a autuada tece comentários carregados de advérbios e adjetivos sobre a atuação da fiscalização, procurando ressaltar diversos aspectos negativos no desempenho e resultados alcançados, tais como: voracidade arrecadatória; conclusões fantasiosas baseadas em ficções e presunções inadequadas, dissonantes dos documentos e informações prestadas; exigências com terminologia genérica, intimidatória e em prazos ínfimos para esclarecimentos e entrega de documentos (nem sempre próprios); análises parciais, premeditadas e generalistas, decorrentes de questionamentos direcionados e decorrentes da fiscalização anterior; conjunto indiciário de provas, composto de meias-verdades e informações descontextualizadas, direcionadas a conclusões preconcebidas e indutoras do erro (fls. 1638/1641).*

*A impugnante solicita a nulidade dos autos de infração, por desrespeito ao princípio da verdade material, que se manifestou, por exemplo, pela descon sideração de provas entregues pela contribuinte e por distorções de informações e fatos sobre as atividades da MIC e Ilmot, por meio de reproduções parciais de respostas aos termos de intimação.*

*Segundo a contribuinte, a fiscalização não teria acolhido certidão de notaria pública confirmando a existência do escritório da MIC - o qual seria mantido e operado por uma equipe administrativa com completa estrutura operacional (fls. 1643 e 1912). Também não reconheceu a legitimidade dos pedidos de compras e correspondências comerciais feitos à Ilmot pela empresa Polomex (participante dos grupos Marcopolo e Mercedes Benz), sob a alegação de que poderiam ter sido montados (II. 1643). No entanto, a contribuinte pretende provar que o sistema informatizado (SAP) utilizado pela Polomex não permite manipulação de dados (fls. 1948 e 3649/3693).*

*A impugnação traça as linhas diretivas da estratégia de expansão internacional do grupo Marcopolo, a partir de 1990, ressaltando que a conquista de mercados consumidores em ramo dominado por multinacionais exigiu a montagem de estrutura complexa, para garantir condições favoráveis de logística, mecanismos financeiros ágeis e suportes técnicos e operacionais para as operações no exterior. A estratégia assentou-se na instalação de rede de empresas no exterior, cada qual com funções específicas. A evolução das exportações estaria demonstrar a eficácia do plano (fls. 1649/1656 e 1984/1985).*

*A autuada defende a decadência dos créditos tributários lançados, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, e pede o cancelamento dos lançamentos, consoante os argumentos adiante resumidos:*

*1) a Marcopolo International Corporation (MIC) e a Ilmot International Corporation S.A. foram constituídas com*

*sendo responsáveis pela organização e centralização das operações do grupo Marcopolo no exterior, atuando no financiamento, comercialização, apoio técnico e assistência pós-venda (fls. 1651, 1671);*

*2) a impugnante esclareceu à exaustão ao fiscal que MIC e Ilmot não praticam operações de agenciamento comercial, mas têm como atividade a coordenação da rede de representantes comerciais espalhados por inúmeros países, os quais mantêm contato direto como compradores das mercadorias (fls. 1645 e 1671);*

*3.) a administração de investimentos, a formação de redes comerciais e a captação de recursos financeiros, realizadas pela MIC e a Ilmot, exigem custos operacionais adequados ao comércio internacional (fls. 1652, 1671 e 1984/1985);*

*4) as demonstrações financeiras da impugnante (empresa de capital aberto) e de suas controladas são revisadas e verificadas por auditores independentes, além de serem fiscalizadas pela CVM - o que vale como elemento de prova (fl. 1648);*

*5) a estrutura internacional utilizada pela impugnante é legítima e comum no Brasil e no mundo, sendo adotada e divulgada inclusive por empresas públicas como a Petrobrás (fls. 1653/1654);*

*6) a MIC e a Ilmot oferecem, com agilidade, recursos financeiros para investimentos, assessoria técnica, manutenção e consertos vinculados a garantia de produtos, participação em eventos e feiras, etc. (fls. 924/952, 1653, 1670, 2121/2180 e 3188/3190);*

*7) a MIC e a Ilmot desempenham papel relevante na expansão dos investimentos do grupo Marcopolo no exterior, promovendo, também equalização de riscos políticos e cambiais, auxílio na negociação em moeda estrangeira (pagamentos de assistência técnica, tarifas aduaneiras, etc.), proteção contra inadimplências, centralização/maximização de recursos financeiros internacionais (financiamentos/aplicações), financiamento da marca e produtos, etc. (fls. 924/952, 1671, 1674, 1950, 1964/1982 e 3188/3190);*

*8) exigências dos compradores internacionais quanto à facilidade em se realizar o pagamento, à necessidade de captação de financiamentos de operações, à proteção contra oscilações cambiais e à facilidade de capital de giro e circulação de capital fazem com que diversas empresas possuam investimentos em países no exterior (fls. 1654);*

*9) a constituição da MIC e da ILMOT foi útil e essencial para a operacionalização do projeto de expansão internacional da Impugnante (fls. 1668);*

*10) a mediação da negociação e o acompanhamento do resultado pós-venda, perante os clientes estrangeiros, são essenciais para estrutura e continuidade das exportações da Marcopolo. (fls. 1692);*

11) os negócios realizados pela impugnante tinham efetivo propósito comercial, não visando à geração de vantagem fiscal (fls. 1650, 1656/1657, 1659, 1661/1663 e 1696);

12) a autonomia privada e o direito de propriedade não são absolutos e ilimitados, mas o exercício do poder arrecadador não pode ultrapassar o próprio limite da lei, punindo o contribuinte por atos jurídicos sem vícios e conformes com o ordenamento (fl. 1657);

13) o art. 160, I, do antigo Código Civil, demonstrava que o direito ampara as operações de intermediação e de remessa por conta e ordem, dizendo não constituir ato ilícito aquele praticado no exercício regular de um direito reconhecido (fl. 1658);

14) tendo a impugnante efetuado e oferecido à tributação os valores apurados segundo o método dos preços de transferência - mecanismo suficiente para evitar ou solucionar eventuais prejuízos ou divergências fiscais que poderiam decorrer de operações praticadas com empresas vinculadas ou situadas em paraísos fiscais - não há que se falar em eventual prejuízo ao fisco nacional (fls. 1660, 1676 e 1696/1698);

15) não houve simulação, porquanto houve perfeita compatibilidade entre a forma e o conteúdo, vale dizer, entre aquilo que foi declarado e aquilo efetivamente realizado pelas partes (fls. 1665/1666);

16) tampouco houve dissimulação, fraude à lei ou negócio jurídico indireto - figuras correlatas à simulação (fls. 1667/1668);

17) o próprio fiscal, diferentemente da autuação passada, abandona a acusação de inexistência fática das intermediárias e reconhece a inexistência de indícios robustos para desconstituí-las (fls. 1668);

18) a fiscalização não poderia pretender desconstituir as operações, eis que ficou demonstrada a existência formal e material das empresas MIC e Ilmot, quer pelas razões econômicas e resultados da estratégia da impugnante, quer pela comprovação das operações praticadas (fls. 1669 e 1672);

19) "a alegação fiscal de que, para que exista uma pessoa jurídica, é necessária a existência de vultosos recursos tangíveis e empregados, é conclusão absurda que afronta os princípios da personalidade jurídica atribuída por força de lei" (fl. 1669);

20) "pessoa jurídica é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens e serviços destinados à troca (venda), com a intenção de realizar lucros, correndo os riscos por conta dos sócios, seja pessoa física ou jurídica, que reúne, coordena e dirige esses elementos sob a sua responsabilidade" (fl. 1669);

21) "pessoa jurídica é unia organização, cuja personalidade decorre única e exclusivamente de ficção jurídica sempre atribuída por lei, que para a criação ou circulação de bens e

*ou serviços combina fatores de produção (capital ou trabalho) de acordo com a natureza de sua atividade" fls. 1672);*

*22) MIC e a limos são empresas, não apenas por estarem em consonância com as formalidades das leis estrangeiras, mas por preencherem os requisitos para enquadramento nesse conceito (fl. 1669/1670);*

*23) o próprio fiscal reconhece que as empresas foram legitimamente constituídas (fls. 76, 160/166 e 1670);*

*24) contratos de representação comercial e vinculados comprovantes de pagamento, contrato de reconhecimento de dívida e contrato de financiamento representam provas inequívocas de que MIC e Ilmot são atuantes no mercado internacional (fls. 1670, 1952/1962, 1987/2132, 3188/3190);*

*25) os investimentos indiretos da impugnante no exterior representam a necessidade de aporte e aumentos sucessivos de capital (fl. 1670);*

*26) a atividade empresarial efetiva da MIC e Ilmot também pode ser confirmada pelos contratos e pagamentos de assistência técnica para reparo na estrutura das carrocerias vendidas, firmados entre MIC e seus agentes comerciais subcontratados, e pelos comprovantes de custos de garantias estabelecidas (fls. 924/952, 1670/1672, 2121/2180 e 3188/3190);*

*27) outros documentos comprovam que MIC e Ilmot existem de fato e não só de direito (fls. 1672): gastos com assistência técnica suportados pela MIC (fls. 2133/2180), extratos de conta corrente bancária (fls. 2193/3165), pagamentos de comissões a representantes comerciais (fls. 2121/2132) e despesas de homologação de produtos, incorridas pela MIC/Ilmot (fls. 1964/1982);*

*28) MIC e Ilmot assumem diretamente o risco do negócio dos quais participam (fl.1670);*

*29) a legitimidade das transações realizadas pela MIC e Ilmot, inclusive para fins fiscais, é comprovada pelos custos e despesas incorridos e por conta dos efeitos atribuídos à personalidade jurídica das empresas, ainda que a força de trabalho seja composta por terceirizados, o que é admissível nos respectivos países em que são sediadas (fl. 1672);*

*30) não há qualquer exigência que retire legitimidade das transações das empresas, inclusive para fins fiscais, por conta dos efeitos universalmente atribuídos à personalidade jurídica (ficção jurídica atribuída por lei) de empresas, ainda que sua força de trabalho seja composta por terceiros (fls. 1672);*

*31) a ação judicial proposta pela MIC no Equador demonstra que a entidade é reconhecida e responde como uma entidade de fato e de direito, sujeita a obrigações (fl. 1673);*

*32) extratos bancários, cópias de recibos, telas do Siscomex e extratos bancários da MIC e Ilmot, comprovando transição de recursos financeiros e pagamentos à Marcopolo, são*

*juntados com a impugnação para evitar que sejam presumidas verdadeiras as acusações fiscais (fl. 1673);*

*33) os efeitos decorrentes da personalidade jurídica não podem ser desconsiderados por meras alegações ou constatações de um quadro reduzido de funcionários e ou enxuta estrutura administrativa - pessoas jurídicas que se dedicam a atividades administrativas, prestação de serviços intelectuais e especializados, atividades financeiras não necessitam de estrutura operacional complexa (fl.1673);*

*34) a realidade comercial, especialmente nas relações internacionais, onde impera o informalismo, justifica a inexistência de celebração formal de contratos de compra e venda no ano de 2000 (fls. 1678/1679);*

*35) carta de crédito é meio efetivo, idôneo e reconhecido internacionalmente para atestar a existência e a efetividade de operações comerciais (fl. 1682);*

*36) as considerações e conclusões fiscais acerca do funcionamento das cartas de crédito são incompletas e tendenciosas, e demonstram desconhecimento sobre o regramento e utilização desses instrumentos.*

*(fls. 81 e 1683);*

*37) as cartas de créditos apresentadas não contém qualquer menção a uma suposta participação da impugnante como garantidora, como sugere a fiscalização (fls. 1767);*

*38) a existência de operações de revenda sem adição de margem comprova que as intermediárias operam por outras razões negociais, não meramente fiscais (fl. 1685);*

*39) o fato de a impugnante ser garantidora de operações não autoriza a presunção fiscal de simulação, pois nomear controladora como garantidora de controladas é prática usual no mercado (fl. 1686);*

*40) a elaboração do laudo de assistência técnica pela Marcopolo, apesar de a supervisão dos serviços competir à MIC e Ilmot, é procedimento corriqueiro às práticas mercantis, tal como ocorre quando se leva um automóvel a concessionária ou revendedora autorizada, em que o técnico encarregado de fazer a revisão do automóvel é, às vezes, enviado pelo próprio fabricante (lis. 1686/1687);*

*41) a materialidade das operações realizadas fica demonstrada pelas provas contidas/juntadas no processo, relativas à contratação das exportações com a MIC e Ilmot, à transição de recursos financeiros à Marcopolo, às vendas da MIC e Ilmot para os clientes finais, ao pagamento de comissões de agentes em razão das vendas e à assistência técnica (fls. 1687/1696);*

*42) a própria legislação prevê a figura do mediador e intermediário em qualquer etapa do processo de venda (estruturação e identificação do potencial consumidor, negociação, contratação, administração de entrega)(fls. 1693);*

43) as legislações civil e comercial não impedem que o consumidor final encomende produto ou mercadoria de outra empresa que não seja a produtora, como rotineiramente se observa na prática comercial - "o intermediário é indicativo de agente, agenciador, mediador, interventor, não sendo necessária a entrega e transição da mercadoria

comprada pelo destinatário final se opere fisicamente pelo intermediário, mesmo que a compra e venda tenha sido por ele executada" (fls. 1693/1696);

44) a legislação também contempla a figura da remessa por conta e ordem de terceiros, como nos arts. 79 e 80 da Medida Provisória nº 2.158 ou art. 39 da Lei nº 9.532/95, quando a mercadoria é enviada a outro destinatário que não o adquirente final (fls. 1693/1696);

45) a comprovação do propósito das operações, da transição dos valores e da formalização das operações confronta com as inferências da autuação, as quais não podem ser convalidadas pela administração pública (fls. 1696);

46) a fiscalização jamais poderia desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados, uma vez que a norma que instituiu tal poder (Lei

Complementar nº 104/2001), além de ter sido publicada em 2001, nunca foi regulamentada por lei ordinária, sendo, portanto, inaplicável

(fls. 1698/1699);

47) o ônus de provar a simulação e fraude é da administração pública (fl. 1698/1705);

48) supostas divergências de endereço, partes e nomes, dentre outras, são insuficientes para infirmar o sólido fluxo das operações da impugnante (fl. 1715);

49) o instituto da simulação não comporta a existência de meros indícios, mas exige a comprovação dos fatos que se pretende desconsiderar (fl. 1701);

50) a legislação do imposto de renda confere força probante à escrituração fiscal (art. 923 do RIR/99) (fl. 1704);

51) a impugnação demonstra não haver omissão de receita ou subfaturamento, uma vez que lhe faltam os elementos para que sejam taxadas por "simulação" (fls. 1698/1705);

52) o evidente intuito de fraude não restou cabalmente demonstrado pela autoridade fazendária, de forma a dar azo à aplicação da multa qualificada (fls. 1705/1707);

53) os valores que serviram de base de cálculo dos tributos foram obtidos por critério errôneo e não estabelecido em lei, sem considerar os custos incorridos e as despesas efetuadas pela MIC e Ilmot (fls. 1710/1713);

54) o IRRF é fundamentado em remessa fictícia de valores para o exterior (não houve pagamentos da Marcopolo para MIC e Ilmot) e

*tem cobrança indevida, pois não foi revelada qualquer das hipóteses do dispositivo utilizado como enquadramento legal do auto de infração, art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995 (pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa -) (fls. 1817/1824);*

*55) a autuação trata de suposta omissão de receitas, situação antagônica à da exigência de IRRF: pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida (fls. 1817/1824);*

*56) o resultado do procedimento ilegal da fiscalização fere a capacidade contributiva da contribuinte e constitui evidente contradição, eis que tributa duas vezes a mesma renda, adotando hipóteses excludentes: rendimento no Brasil (IRPJ e CSLL) e remessa ao exterior (IRRF) (fls. 1817/1824);*

*57) o reajuste da base de cálculo, com base no art. 20 da IN SRF 15/01, além de amparado em norma posterior ao ano fiscalizado, contraria o art. 43 do C77V, já que haveria tributação sobre o próprio montante do tributo devido (fls. 1824/1825); e*

*58) não bastasse a ilegalidade da IN SRF nº 15/01, o fiscal errou no cálculo do IRRF proposto na norma, ao não considerar a dedução da classe do rendimento pago (fls. 1824/1825).*

*Em 18/04/2007, foram apresentados laudos técnicos, elaborados por empresa mexicana vinculada ao grupo KPMG, para confirmar alegações da contribuinte acerca da autenticidade de pedidos de compras da empresa Polomex feitos junto à MIC e Ilmot (fls. 3648/3695).*

*Foram juntados memoriais de 14/05/2007, apresentados pela contribuinte (fls. 3759/3771).*

*Entendendo que, em parte das infrações apuradas, teria ficado configurada a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, os agentes fiscais, qualificando a multa de ofício aplicada, formalizaram a competente Representação Fiscal para Fins Penais.*

*[...]*

*A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, prolatou o Acórdão nº 10- 12.221, de 30 de maio de 2007, fls. 3.773/3.792, conforme ementa abaixo reproduzida.*

*DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado ou de as operações estarem sujeitas a outras regras legais de controle tributário, por envolver empresas sediadas em países com regimes tributários favorecidos.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.*

*BASE DE CÁLCULO. A fiscalização não está obrigada a perseguir despesas não contabilizadas para considerá-las na formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mormente se o contribuinte foi o artífice da omissão de receitas.*

*MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE. Mantêm-se a multa qualificada de 150% estando configurado o intuito de fraude na simulação, utilizada para redução de tributos devidos.*

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OPERAÇÃO OU SUA CAUSA NÃO COMPROVADA. Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja operação ou sua causa não for comprovada está sujeito à incidência de IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% cabendo reajustamento do respectivo rendimento bruto.*

*REFLEXOS: CSLL e IRRF. As considerações deduzidas para o IRPJ estendem-se aos demais tributos quanto à coincidência de causas.*

[...]

*Da decisão em referência, relativamente à exoneração de crédito tributário efetuada, extrai-se o seguinte fragmento:*

[...]

*No caso do IRRF, a apuração do tributo é semanal. Os valores relativos a fatos geradores ocorridos em 2000 ainda poderiam ser lançados nesse período, salvo quanto aos fatos compreendidos entre os dias 24 a 31 de dezembro. Assim, somente os fatos geradores ocorridos em 27/12/2000 estariam excluídos da decadência, pois, para eles, a contagem do prazo iniciou em 01/01/2002.*

[...]

*Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 3.804/3.910, por meio do qual, apresentando uma síntese do modelo negociado empregado por ela em suas exportações, renova os argumentos trazidos em sede de impugnação, quais sejam:*

*- refuta, anexando documentos, a tese de simulação esposada pela autoridade fiscal, reafirmando que suas operações são plenamente justificadas pela clara finalidade estratégica e necessidade comercial;*

*- sustenta que a autoridade fazendária desconsiderou previsões legais e normativas que admitem a remessa por conta e ordem em diversas hipóteses, não podendo, assim, classificar como simuladas as operações praticadas pelo simples fato de inexistir trânsito físico das carrocerias na MIC e na ILMOT;*

*- argumenta que a Fiscalização abandonou as regras de preços de transferência de forma indevida, pois, para ela, a simples aplicação dessas normas excluiria a possibilidade de desconsideração das operações realizadas, vez que tais regras constituem o meio eleito pelo ordenamento para regular operações entre empresa nacional e empresa vinculada no exterior;*

- afirmando que todas as operações e receitas delas decorrentes foram declaradas, argumenta não ter havido tipificação de omissão de receitas;
- alega ocorrência de decadência, vez que, para ela, o prazo quinquenal para realização do lançamento havia expirado;
- afirma não ser possível a aplicação da multa qualificada (150%), pois, para ela, inexistiu o evidente intuito de fraude (aduz que, havendo a declaração de todas as operações nos moldes em que foram realizadas, teria ocorrido, na pior das hipóteses, erro de proibição, o que, a seu ver, inibiria a aplicação da citada multa);
- sustenta, ainda, ter demonstrado o total descabimento do critério de quantificação no auto de infração, visto que a Fiscalização não considerou no cálculo de apuração do crédito tributário as despesas e custos incorridos nas operações.

A Recorrente trouxe aos autos, ainda, peça de defesa específica para a CSLL (fls. 3.911/4.019) e para o IRRF (fls. 4.020/6.276). Relativamente à CSLL, os argumentos são os mesmos apresentados no recurso para o IRPJ. No que tange ao IRRF, contestando a decisão de primeira instância, além de reproduzir alegações apresentadas no Recurso referente ao IRPJ, traz, ainda, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- que os fundamentos do lançamento não se amoldam à hipótese de incidência do imposto;
- que os normativos que serviram de suporte para o lançamento tratam de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja causa não seja conhecida e, tratando a autuação de suposta omissão de receita, ou seja, de valores supostamente recebidos e não registrados, fica claro tratar-se de situações antagônicas;
- que, no presente caso, ela vendeu seus produtos às empresas MIC e ILMOT, recebendo as quantias correspondentes, e estas venderam os produtos para terceiros, recebendo desses terceiros a quantia correspondente, sendo que a diferença entre duas operações de compra e venda é atribuída à ela como suposta omissão de receitas, não existindo, dessa forma, qualquer pagamento realizado por ela às empresas MIC e ILMOT;
- que é impossível a caracterização pela decisão recorrida a pagamentos em que "não for comprovada a operação ou a sua causa", pois claramente caracterizada e comprovada a operação de exportação, como também a causa que lhe deu origem: saída de mercadorias do território nacional por negócio jurídico válido (contratos de compra e venda);
- que, relativamente ao cálculo do imposto, muito embora a autoridade julgadora afirme que não cabe às instâncias administrativas a análise da legalidade da IN 04/1980, a qual determina o reajustamento da base de cálculo do tributo, é certo que na execução da lei não pode a autoridade administrativa aplicar mais do que a própria determinação ali contida (sustenta que a IN 04/80 extrapolou o disposto na Lei nº 8.981/95);
- que, se não bastasse a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 04/80, a Fiscalização ainda utilizou incorretamente a fórmula de reajuste da base de cálculo (apresenta quadro demonstrativo)."

É o que importa relatar.

## Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator

O recurso especial é tempestivo e preenche os demais requisitos regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Pois bem, antes de iniciarmos no exame das matérias tratadas no recurso especial, é importante demarcar que a autuação em debate compõe um conjunto de cinco autos de infração, formalizados em processos distintos, dos quais quatro já foram objeto de análise por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos julgados sob minha relatoria.

A primeira matéria que deve ser enfrentada consiste na verificação se, no caso, estão presentes os pressupostos legais para qualificação da multa de ofício, haja vista a sua implicação na contagem do prazo decadencial.

No relatório de auditoria fiscal (fls. 725-726), a fiscalização justificou a aplicação com base na seguinte fundamentação:

*"MULTA DE OFÍCIO*

*134. O art. 72 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, define fraude como sendo 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*135. Diante do até então exposto, resta claro que a multa a ser aplicada de ofício é a de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/96, in verbis: (...)"*

Em síntese, a fiscalização concluiu que os procedimentos da contribuinte amoldam-se à prática de fraude tributária de que trata o art. 72 da Lei nº. 4.502/64.

Com relação à fraude, este Colegiado vem solidificando a sua jurisprudência no sentido de que a configuração da fraude pressupõe a imputação, por meio de robusto conjunto probatório, de prática dolosa perpetrado pelo contribuinte.

Adentrando no caso, especificamente, inicialmente, é importante destacar que, apesar de tratar cada período em um processo específico, a fiscalização entende que a infração ocorreu da mesma maneira uniforme para todos os períodos subsequentes.

Com isso, considerou-se, no presente caso, uma hipótese de infração continuada que, por questões meramente administrativas, permitiu o desmembramento dos mesmos fatos em vários processos.

A questão da existência ou não do dolo em relação à infração que foi considerada como continuada pela fiscalização, já foi objeto de exame e decisão deste Colegiado que, para os períodos subsequentes, firmou posicionamento no sentido de

inocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações praticadas pela Recorrente, conforme pode ser observado adiante:

*INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (CSRF. Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17/07/2012).*

*INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (CSRF. Acórdão 9101-01.403. Sessão de 17/07/2012)*

*INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (CSRF. Acórdão 9101-01.404. Sessão de 17/07/2012)*

Vê-se, assim, que este mesmo Colegiado já decidiu pela inexistência de dolo com relação a toda a operação uma vez que, repita-se, todos os processos têm como base os mesmos fatos e provas, tendo havida uma mera divisão em processos diferentes por uma simples questão procedimental.

No caso deste processo, igualmente a todos os demais e decorrente da mesma operação, imputa-se à recorrente uma suposta omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

No entanto, em nenhum momento, houve a demonstração da evidente intenção fraudulenta da contribuinte como exige a lei.

E mais, a partir do exame do conjunto probatório presente nos autos, o colegiado já chegou à conclusão e decidiu que a recorrente não impediu ou ocultou o conhecimento dos fatos para a fiscalização, pelo contrário, como afirmado pela própria autoridade fiscal, foi a partir das informações, documentos e declarações da empresa que foi possível se apurar os fatos autuados.

Aliás, somente foi possível o exame detalhado da operação, por parte da fiscalização, porque a recorrente detinha todas as informações formalizadas em instrumentos públicos e particulares, bem como registros contábeis e financeiros colocados à disposição e que foram entregues ao Fisco.

Nesse sentido, destaca-se trecho do voto do Conselheiro Antonio José Praga de Sousa, integralmente adotado nos voto condutor do Acórdão nº 9101-01.402:

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

*Inexiste vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás, não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.*

*Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia de diversas ordens, tendo praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Há que ser analisado se incorreu em indevida redução dos tributos devidos, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.*

*A Marcopolo contabilizou regularmente todas as operações. Foi na contabilidade da contribuinte que a Fiscalização apurou todas as irregularidades que imputa à empresa. Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditoria, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para seus procedimentos.*

*Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária". Repito: foi a partir dos registros e operações da empresa que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e realizou as glosas.*

(...)

*Em face do exposto, até mesmo diante do detalhamento e clareza do Termo de Verificação Fiscal, formei convencimento de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser reduzida a 75% (...)"*

Por outro lado, ainda que se considere que a recorrente, *in casu*, teria planejado irregularmente suas operações, a partir do decidido nos demais processos, conclui-se que não se pode atribuir à contribuinte qualquer intuito doloso de evadir receitas tributárias, especialmente porque, como já mencionado, todas as operações questionadas sempre foram levadas ao conhecimento fiscal, por meio de declarações fiscais, demonstrações financeiras, registros aduaneiros, dentre outros documentos, e que por anos e anos jamais foram questionadas pelas autoridades fiscais.

Então, se a conclusão é de que a operação foi feita às claras e não houve intuito doloso como neste processo, inclusive porque foram obedecidas todas as leis vigentes que existem para coibir planejamentos tributários, não é possível decidir de forma diversa para este caso do que foi decidido nos outros processos. Não se pode qualificar a mesma operação como um ato simulado, fraudulento e doloso em um processo e considerá-la como verdadeira e legítima em outros casos.

Dessa forma, com base no exposto, afasto aplicação da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), haja vista a ausência de prática de conduta fraudulenta por parte da contribuinte.

Em seguida, passa-se a análise de qual o marco decadencial é aplicável ao caso e se houve ou não a ocorrência da decadência do direito de lançar o crédito tributário constituído no presente processo.

O exame da questão merece maior cuidado do julgador tendo em vista que violaria a legalidade manter a cobrança de crédito tributário se o direito do Fisco já se encontrar definitivamente extinto e fulminado pela decadência, consoante prevê expressamente o artigo 156, V, do CTN.

Como ensina o Prof. Eurico Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição são mecanismos para absorção de incertezas, são limites impostos pelo próprio ordenamento à positivação do direito (...). A decadência do direito do Fisco corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário (...). (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 4ª ed, 2011, p. 236).

O marco decadencial não é único, de acordo com a lei e a jurisprudência do STJ em recurso repetitivo, daí porque, somente se pode decidir a questão diante do caso concreto o que passa, necessariamente, pelo exame de aspectos, tais como: a) forma de lançamento: homologação ou não; b) existência ou não de pagamento; e c) ocorrência de fraude, dolo ou simulação; d) existência de medida preparatória para o lançamento.

Neste sentido, é a opinião do Ministro Fux, no Recurso Repetitivo nº 973.733, quando leciona:

*“Deveras, 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)."*

No exame do presente caso, existe uma premissa inafastável que deverá ser observada pelo colegiado. É que, em 21/12/2010, foi editada a Portaria n. 586/2010, pela qual foi alterado o regimento interno desta Corte Administrativa para, entre outras providências, determinar que *“as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*(RI/CARF, art. 62A).

Deste modo, os parâmetros sob os quais deverá decidir o colegiado, são aqueles colocados no Recurso Repetitivo do STJ nº. 973.733.

Assim, para que seja aplicada a lei que rege o prazo decadencial, em consonância com a jurisprudência, antes de se adotar uma posição é necessário que sejam examinadas questões cuja resposta irá se refletir na decisão a ser tomada, como a seguir se expõe as premissas sobre as quais se fundará o julgamento.

*a) Qual forma de lançamento do tributo?*

O Código Tributário Nacional não tratou, igualmente, dos marcos e das formas de fluência do prazo decadencial para todos os tributos.

O art. 150, parágrafo 4º, por exemplo, prevê um marco decadencial específico para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Sendo assim, para que se possa analisar adequadamente quais regras jurídicas aplicáveis ao caso, é fundamental o exame da forma de lançamento do tributo em questão.

No caso, conforme pode ser observado no termo de verificação fiscal e demais documentos juntados aos autos, é inquestionável que os tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação.

Portanto, firmada a primeira questão de fato prejudicial ao exame da decadência, qual seja: os tributos estão sujeitos ao lançamento por homologação.

*b) Houve antecipação do pagamento?*

Após a constatação da hipótese de lançamento por homologação, surge a necessidade de verificação ou não da ocorrência de pagamento antecipado, ainda que parcial, no período objeto do auto de infração.

Este Conselho tinha entendimento pacificado no sentido de que nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN, independentemente da realização (ou não) de pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte.

Contudo, tendo em vista o art. 62-A do RICARF, o decidido no Recurso Repetitivo, impõe-se, neste caso, a observância do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, o qual estabelece que o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado somente nas hipóteses em que o contribuinte não realiza o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos de evidente intuito de fraude ou simulação e quando não há medida preparatória do lançamento em período anterior ao início da contagem do prazo decadencial.

Com isso, para o correto exame da decadência no caso concreto, faz-se necessário verificar se houve pagamento antecipado efetuado pela recorrente no período fiscalizado.

Pois bem, a partir do exame do auto de infração e termo de verificação fiscal, assim como as declarações e Darf's do período, verifica-se que o lançamento em apreço corresponde a diferenças de receitas já declaradas e pagas pela contribuinte.

Desta feita, é incontroverso que a recorrente efetuou pagamento antecipado relativo às receitas declaradas e correspondentes ao período fiscalizado.

Assim, firmada a segunda questão de fato prejudicial ao exame da decadência, qual seja: houve declaração e pagamento antecipado relativo ao período fiscalizado.

*c) Houve dolo, fraude ou simulação?*

Conforme demonstrado no exame do cabimento da multa qualificada, não há nos autos nenhum elemento que ateste a ocorrência de qualquer conduta fraudulenta, simulada ou dolosa por parte da Recorrente.

Portanto, incabível qualquer imputação de conduta fraudulenta no presente caso.

*d) Existência de medida preparatória ao lançamento (parágrafo único do art. 173 do CTN)*

O Código Tributário Nacional, ao tratar dos marcos temporais para verificação da decadência, dispôs no parágrafo único do art. 173 que também haveria fluência do prazo decadencial após o transcurso do prazo de cinco anos da ciência, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito*

*tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Porém, apesar da truncada redação, o parágrafo único não constitui uma hipótese autônoma de regra decadencial, mas tão somente uma hipótese de antecipação dos prazos previstos nos incisos anteriores.

Ou seja, ocorrendo à ciência, por parte do contribuinte, de medidas preparatórias indispensáveis à constituição do crédito tributário antes do início da fluência do prazo decadencial, o prazo deve ser antecipado.

Destaca-se, neste sentido, o trecho do voto apresentado pelo ilustre conselheiro Dr. Marcos Aurélio Valadão no acórdão nº. 9303-002.179:

*"O parágrafo único do art. 173 do CTN deve ser interpretado no contexto do artigo e não como uma norma isolada. Assim, se em um caso concreto, antes do início do prazo a que se refere o inciso I do art. 173 ocorrer uma notificação (e.g., ciência do MPF), o prazo, nesse caso mais favorável ao contribuinte, começa a correr da ciência e não do 1º dia do exercício seguinte (menos favorável ao contribuinte, pois resultaria em um prazo de decadência mais longo). O parágrafo único é uma exceção ao inciso I do art. 173 e não um dispositivo autônomo. Os dois marcos temporais do art. 173, expressos em seu inciso I e parágrafo único, não são isolados, mas concorrentes, i.e., o que acontecer primeiro, prevalece. Qualquer outra lógica interpretativa levaria a reconhecer a existência da interrupção do prazo decadencial, o que não é admissível no sistema do CTN."*

Daí porque a verificação da existência ou não de medida preparatória é relevante para a correta identificação do prazo decadencial.

Por outro lado, em função do disposto no Recurso Especial nº. 973.733, cumpre estabelecer qual declaração, no âmbito da legislação tributária federal, possui os mesmos efeitos jurídicos de um ato preparatório ao lançamento, capaz de antecipar a fluência dos prazos decadenciais previstos no art. 173 do Código Tributário Nacional.

Por tratar inteiramente da questão, pede-se licença para transcrever parte do voto da ilustre Conselheira Dra. Maria Teresa Martinez Lopez, proferido no acórdão nº. 9900-000.334 e acompanhado pelos membros do Pleno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*"Em se tratando da aplicação do artigo 173, o termo inicial da contagem (dies a quo) é distinto dependendo se há ou não medida preparatória para o lançamento. É o que se depreende do item 01 da ementa do Recurso Representativo de Controvérsia, no qual se afirma que o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:*

*'nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo*

*inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito'*

*Ou seja, para a aplicação do dies a quo previsto no inciso I do artigo 173, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado) é necessário que:*

*(i) se trate de lançamento por homologação (obrigação de pagamento antecipado);*

*(ii) inexistência de antecipação de pagamento;*

*(iii) inexistência das figuras de: dolo, fraude ou simulação; e*

*(iv) inexistência de declaração parcial prévia do débito (vale dizer, não há medida preparatória para o lançamento). Entende-se que declaração prévia é a declaração insuficiente (parcial), uma vez que, se a declaração fosse integral, estar-se-ia enfrentado prazo prescricional e não prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Enquanto instrumento de constituição do crédito tributário, a declaração prévia parcial enquadra-se no conceito de medida preparatória ao lançamento, constante no parágrafo único do artigo 173 e a que alude o Recurso Representativo de Controvérsia."*

Logo, no âmbito da legislação tributária federal, as declarações que não possuem o condão de constituir o crédito tributário, como por exemplo, a DIPJ ou a despeito de constituir não foram preenchidas na sua integralidade (parcial), nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN, são hipóteses de antecipação do prazo decadencial, uma vez que, com a apresentação das mesmas o Fisco já toma conhecimento de elementos suficientes para fazer valer o seu legítimo direito de iniciar a fiscalização e o controle do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

Saliente-se que, mesmo em momento anterior ao Recurso Representativo do Superior Tribunal de Justiça, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já havia pacificado o entendimento no sentido que a apresentação de declaração em período posterior ao fato gerador do tributo antecipa o início da fluência do prazo decadencial para o dia da entrega da declaração:

*"DECADÊNCIA - IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-1 e § único do CTN). (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Acórdão CSRF/01-05.751. Julgado em 03/12/2007)*

*DECADÊNCIA - IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Na ocorrência de dolo fraude ou simulação, o início da contagem do prazo desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ser realizado, antecipando para o dia da entrega da declaração se feita no ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. (Art. 150 § 4º e 173-1 e § único do CTN). (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Acórdão CSRF/01-05.689. Julgado em 12/06/2007)*

Por isso, deve-se verificar, no caso concreto, a existência de qualquer fato que possa, em tese, antecipar a fluência do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

Pois bem, compulsando os autos, verifica-se a existência de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, apresentada no dia 30/06/2001 (fls. 1.525-1.599), bem como apresentou DCTF para o respectivo período.

Analisadas as questões prejudiciais atinentes ao exame de qual o marco normativo adequado para o exame da decadência, passa-se a examinar o tema a luz das premissas traçadas.

Em vista de referida regra regimental, impõe-se a observância *in casu* do entendimento firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, o qual estabelece que o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado somente nas hipóteses em que o contribuinte não realiza o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação. *Verbis*:

*“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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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.

(REsp 973.733/SC (2007/01769940), STJ, Primeira Seção, Relator Ministro LUIZFUX, j. 12/08/2009, DJe 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184)

No que interessa ao presente julgamento, o acórdão acima, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, pacificou o seguinte entendimento, *verbis*:

*(i) 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 incore, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito;*

Entendimento que, aliás, já foi pacificado pelo Plenário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC**

*SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Comprovada a existência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 150 do CTN. Recurso Extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional negado. (Pleno CARF. Acórdão nº 9900-000.271.Sessão de 07/12/2011)*

*DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Constatada inexistência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Recurso Extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional negado. (Pleno CARF. Acórdão nº 9900-000.269.Sessão de 07/12/2011)*

No caso, houve o recolhimento antecipado dos tributos devidos nas mesmas que são do mesmo tipo daqueles lançados nos autos de infração, IRPJ e CSLL, bem assim conforme tudo que já foi detalhado acima não há como considerar a existência de fraude, dolo ou simulação, o que reclama a aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Ademais, os tributos lançados são referentes ao ano-calendário de 2000, cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/2000 e a ciência do lançamento de ofício ocorreu em 28/12/2006.

Por outro lado, ainda que se considere a impossibilidade de aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, o crédito tributário, igualmente, encontra-se fulminado pela decadência.

Como visto, a recorrente apresentou DIPJ e DCTF após a ocorrência do fato gerador dos tributos em apreço, fazendo com que o início do prazo decadencial fosse antecipado para o dia da entrega da respectiva declaração, nos termos do parágrafo único do art. 173, que, de fato, ocorreu em junho de 2001.

Portanto, consideradas (i) as disposições Regimentais do CARF; (ii) a data de ocorrência do fato gerador do tributo; (iii) a data de ciência do lançamento; e (iv) a existência de recolhimento antecipado do tributo; (v) ausência de fraude, dolo ou simulação; (vi)

Processo nº 11020.004103/2006-21  
Acórdão n.º 9101-001.954

CSRF-T1  
Fl. 31

existência de medida preparatória que antecipou a fluência do prazo decadencial, impõe-se reconhecer o decurso do prazo decadencial, seja em observância ao art. 150, § 4º, seja em cumprimento ao disposto no parágrafo único do art. 173, ambos do CTN.

Por fim, em face do provimento do recurso no sentido do reconhecimento da decadência de todo o período lançado nos autos de infração em apreço, resta prejudicado o exame das demais questões aventadas no recurso especial da Recorrente.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial para, no mérito, DAR-LHE RPOVIMENTO para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário lançado no processo, restado prejudicada as demais questões levantadas no recurso.

*(Assinado digitalmente)*  
Jorge Celso Freire da Silva