



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

**Processo n°** 11065.005085/2004-16  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.461 – 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de março de 2018  
**Matéria** DECADÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SHOP FRUTAS COM. ATAC. DE FRUTAS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999

ADMISSIBILIDADE. PARADIGMA CONTRARIANDO SUMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Acórdão paradigma com entendimento amparado em dispositivo normativo posteriormente declarado inconstitucional por súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal não poderá ser utilizado para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária, verificação que pode ser realizada na data da admissibilidade do recurso especial, inclusive pelo Colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Art. 67, § 12, Anexo II do Regimento Interno do CARF. Recurso não conhecido.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas visando ocultar do Fisco deliberadamente a percepção de receitas, com escrituração a menor de valores de vendas para clientes, reiteradamente, contabilização deficiente dos ingressos auferidos e ocultação das notas fiscais, evidencia a presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e que é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial (i) quanto à decadência, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa, que conheceu do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso (ii) quanto à qualificação da multa de ofício e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 1058/1087) em face da decisão proferida no Acórdão nº 103-22.344 (e-fls. 1026/1054), pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 22/03/2006, no qual foi acolhida decadência relativa ao PIS e Cofins dos fatos geradores de janeiro a novembro de 1999 e dado provimento parcial ao recurso voluntário da SHOP FRUTAS COM. ATAC. DE FRUTAS LTDA ("Contribuinte") para reduzir a multa proporcional de 150% para 75%.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

*PEDIDO DE EMISSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA E DE EXCLUSÃO DO CADIN. Não se conhece do pedido de emissão de certidão negativa e de exclusão da recorrente do CADIN. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. A interposição regular de recurso tempestivo já é o bastante para suspender a exigibilidade dos tributos lançados de ofício.*

*PERÍCIA. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, que só depende de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador.*

*DECADÊNCIA. IRPJ. APURAÇÃO ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O IRPJ, por ajustar-se à disciplina do art. 150, 4º, do CTN, tem como marco definitivo ao lançamento de ofício o último dia após cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a fraude, o*

*dolo ou a simulação. Portanto, para as pessoas jurídicas optantes pelo regime de apuração anual do tributo, a regra geral de caducidade estabelece que a contagem do lapso decadencial se inicia no último dia do encerramento do período de apuração.*

*DECADÊNCIA. CSSL. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a decadência do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSSL é regida pelo artigo 150, 4º, do CTN.*

*MULTA. CONFISCO - A multa constitui penalidade, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição da República.*

*MULTA. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 2% DO ARTIGO 52, 1º, DO CDC, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.298, DE 1996. IMPOSSIBILIDADE. O Direito Tributário é autônomo em relação aos demais ramos do Direito, motivo por que as normas punitivas veiculadas na legislação que lhe é própria afasta qualquer outra que lhe seja estranha, a exemplo daquela que prevê a sanção de 2%, no máximo, aplicáveis aos casos de inadimplência, nas relações de consumo.*

*JUROS DE MORA - TAXA SELIC - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, 1º, do CTN.*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.*

A PGFN interpôs recurso especial protestando (1) pelo restabelecimento da qualificação da multa de ofício, com fulcro no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998), decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e (2) sobre a decadência, com fulcro no inciso II do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998), decisão com interpretação da lei tributária divergente dada por outra Câmara do Conselho de Contribuintes ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Contesta o entendimento da decisão recorrida em reconhecer a decadência para o PIS e Cofins aplicando a contagem para tributos sujeitos a lançamentos por homologação nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pugnou a recorrente pela aplicação do então vigente art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para as contribuições sociais destinadas à seguridade social.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1095/1098) deu seguimento ao recurso especial.

A Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

As matérias devolvidas no recurso especial são a (1) decadência e o (2) restabelecimento da qualificação da multa de ofício (150%).

Quanto à qualificação da multa de ofício, trata-se de recurso em face de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, prevista no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, razão pela qual **conheço da matéria**.

Em relação à decadência, há que se apreciar condição específica atinente aos recursos especiais interpostos junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais prevista no Regimento Interno do CARF.

Discute-se a decadência o PIS e Cofins, relativos aos meses de janeiro a novembro de 1999.

A princípio, há que se esclarecer que, a respeito do exame de admissibilidade, o RICARF prevê sua operacionalização em dois momentos, ou dois atos processuais distintos: primeiro, por ocasião de análise inicial realizada pelo Presidente da Câmara, formalizado em despacho de exame de admissibilidade; segundo, em apreciação realizada pelo Colegiado da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O segundo exame não se vincula ao resultado do primeiro, tanto que o Colegiado da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pode reformar o entendimento proferido pelo despacho de exame de admissibilidade.

No caso dos autos, a PGFN interpôs recurso especial apresentando como paradigma o Acórdão nº 203-06.655, com a ementa transcrita na parte que interessa ao litígio:

*EMENTA: NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO DECADENCIAL - O direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento da contribuição fenece em 10 (dez) anos, contados da data prevista para o seu recolhimento (arts. 102 do Decreto nº 92.698/86; 9º do Decreto-Lei nº 249/83 e 45 da Lei 8.212/91) Preliminar rejeitada.*

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal publicou a Súmula Vinculante nº 8 que declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991:

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

O que se observa é que a decisão paradigma apresentada para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária aplicou dispositivo normativo posteriormente declarado inconstitucional por súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal.

O regimento interno **atual** (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), dispõe, no art. 67, § 12, Anexo II:

*Art. 67. (...)*

*§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

*I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; (Grifei)*

Merece especial destaque o termo "na data da análise da admissibilidade do recurso especial". Isso porque, na ausência da expressão, poder-se-ia abrir debate sobre qual regimento deveria ser aplicado, o atual, ou o regimento vigente à época da interposição do recurso especial (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, que não trazia a restrição prevista no § 12 do art. 67, Anexo II do regimento atual).

Nos autos do processo nº 13840.000215/00-18, discutiu-se os efeitos da nova redação dada ao § 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF. Votou-se, por unanimidade (pelas conclusões os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra) no sentido de que deveria se aplicar, para os recursos especiais interpostos sob a égide da norma processual anterior (que exigia transcrição **integral** da ementa do paradigma no recurso), o dispositivo regimental **atual**, que autorizou a reprodução **parcial** da ementa (quando da não apresentação das cópias integrais das decisões), desde que fosse a respeito da matéria devolvida, para fins de atendimento de requisito formal de admissibilidade.

Nos presentes autos, entendo também pela aplicação do dispositivo regimental atual, mas por motivos diferentes do julgado mencionado.

Fato é que o § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF é preciso ao determinar marco temporal para aplicação da norma, qual seja, **a data da admissibilidade do recurso especial**. Nesse contexto, percebe-se que a norma processual dispõe que, **independente do ordenamento jurídico vigente à época da interposição do recurso**, caso a lei que amparou o paradigma tenha sido declarada inconstitucional posteriormente (no caso, por ocasião de publicação de súmula vinculante do STF), o acórdão paradigma não poderá ser utilizado.

É expressa na norma a dissociação entre a data de interposição do recurso e a data estabelecida para o exame da admissibilidade do recurso. A redação mostra-se clara no sentido de aplicar a regra do regimento atual independente do cenário legislativo vigente à época da interposição do recurso. Ou seja, ainda que, na data de interposição do recurso, a parte tenha se valido de paradigma amparado em legislação com status de constitucionalidade, caso a legislação seja declarada inconstitucional posteriormente, prevalece determinação regimental no sentido de se desconsiderar a decisão paradigmática, em exame de admissibilidade.

Pode-se entender que o dispositivo regimental parte da premissa de que, tendo sido declarada inconstitucional a norma, os efeitos são retroativos, tornando-se inválida<sup>1</sup> sua aplicação mesmo em eventos pretéritos, inclusive, para ser utilizada como paradigma. Uma exceção poderia ser objeto de debate: caso em que o STF valesse da modulação dos efeitos da norma.

No caso em tela, a Súmula Vinculante nº 8 teve seus efeitos modulados. Transcrevo excerto da ementa e da decisão do julgamento do RE 559.943-4/RS sobre o tema:

*4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991.*

(...)

*Decisão: O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto da relatora. (...)*

No caso, a modulação foi no sentido de que para as **ações judiciais de repetição de indébito** propostas a partir de 12/6/2008, a nulidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 teria efeito *ex nunc*.

A situação aos presentes autos, que não trata de repetição de indébito, não foi abrangida pela modulação, ou seja, os efeitos de nulidade permanecem retroativos. Por isso, não obstante a interposição do recurso especial ter ocorrido quando a lei era constitucional, os efeitos *ex tunc* tornaram a lei inválida, retirando a possibilidade de decisão amparada no diploma declarado inconstitucional ser adotada como paradigma.

E, no caso concreto, realizando-se a admissibilidade do recurso especial, encontra-se cenário no qual resta consumada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a decisão amparada no dispositivo não poderá servir de paradigma, o que impossibilita o seguimento do recurso.

Portanto, **não se deve conhecer** da matéria relativa à decadência.

Assim sendo, em relação à admissibilidade, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da PGFN, **em relação à matéria qualificação da multa de ofício**.

Passo ao exame do mérito.

---

<sup>1</sup> Aqui se parte da premissa de que o Brasil adotou o modelo norte americano de controle de constitucionalidade, no qual a declaração de inconstitucionalidade atua no plano de validade, razão pela qual se fala em nulidade. Vale lembrar que o entendimento vem sofrendo atenuações no decorrer do tempo.

O Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 795/801) discorre sobre autuação no qual se constatou que as receitas declaradas pela contribuinte foram consideradas incompatíveis com sua movimentação financeira.

Sendo optante do Lucro Real anual, em razão de ter apurado sucessivos prejuízos fiscais, não recolheu qualquer valor de IRPJ e CSLL. Na ação fiscal, foram apresentados pela contribuinte extratos bancários, cujos valores depositados não puderam ser identificados em razão de escrituração deficiente nos livros Diário e Razão.

Foi intimada a Contribuinte a justificar a irregularidade e esclarecer a origem dos recursos creditados nas contas bancárias. A resposta foi assim informada pela autoridade autuante:

*Em resposta, a fiscalizada afirmou ter adotado esta prática para “simplificar” sua contabilidade, “devido ao grande número de notas, pois eram abastecidas todas as lojas do Supermercado Nacional”. Quanto aos recursos nelas creditados, reconheceu que “os valores transacionados nas contas eram provenientes das vendas dos produtos (...) de recebimentos de fretes (...) e de recursos da empresa” (fl. 182).*

Concluiu a autoridade autuante que, tendo a Contribuinte reconhecido que os valores creditados nas contas correntes tinham como origem receitas auferidas, e não foram comprovadas as origens dos recursos, restou tipificada infração com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presunção de omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários com origem não comprovada.

No que concerne à qualificação da multa, informou a autoridade autuante que intimou três das maiores clientes da Contribuinte, para que disponibilizassem as suas compras no período fiscalizado. Efetuando o cotejo entre os valores das **compras registradas pelas clientes**, e os valores das **vendas escrituradas pela contribuinte**, foi constatado que, na maioria das operações, o valores registrado como compra era **superior** ao contabilizado como venda.

Isso sem dizer que a contribuinte, apesar de intimada duas vezes, não apresentou o livro de Registros de Saídas, enquanto que as clientes apresentaram todas as notas fiscais de compra.

Concluiu a autoridade fiscal, nesse contexto, que nas vendas efetuadas, a contribuinte consignava, nos documentos fiscais que emitia, valores **diferentes** daqueles escriturados em sua contabilidade, caracterizando portanto o evidente intuito de reduzir suas receitas e as bases de cálculo dos tributos a pagar. Contudo, registra a Fiscalização que expediente conhecido como "nota calçada" não pode ser demonstrado porque a Contribuinte não apresentou as notas fiscais que lhe foram solicitadas. Diante dos fatos apurados, foi qualificada a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), por entender caracterizado o evidente intuito de fraude.

Entendo não haver reparos ao entendimento dado pela Fiscalização.

Independente a mudança na legislação, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no qual se retirou a expressão "evidente intuito de fraude", resta plenamente demonstrada a conduta dolosa da Contribuinte, mediante consciente, planejado e reiterado

procedimento de escriturar a menor as vendas que efetuava para seus clientes, fato comprovado mediante comparação entre as notas fiscais das empresas clientes e os valores escriturados na contabilidade da empresa fiscalizada. Soma-se ainda a não escrituração das receitas, intencionalmente para ocultar a percepção dos rendimentos auferidas na vendas, e a não apresentação das notas fiscais e do Livro Registros de Saídas, visando deliberadamente encobrir os atos dolosos.

Vale transcrever excerto do voto vencido do acórdão recorrido:

*De tudo o que relatei e das provas coligadas e, ainda, consoante a imputação fática, saio convicto de que a inação da recorrente configura a sonegação descrita na autuação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Por doze meses sucessivos, a fiscalizada frustrou as expectativas de sua coletividade, obtendo proveito ilícito com informações omitidas, não revelando a totalidade dos tributos que deveria recolher, na proporção das receitas que sabia ter auferido, afinal, emitiu notas fiscais de vendas com valores maiores que os registrados no livro fiscal. A recorrente, que era garantidora do Erário, lesou voluntariamente o Fisco, ao deixar de fornecer ao Estado o retrato fiel de sua realidade tributável. As notas emitidas reforçam a convicção de que suas vendas integram as realidades tributáveis referentes aos tributos aqui exigidos, os quais deveria apurar e informar ao Estado, mediante os instrumentos criados pela legislação tributária. Assim, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal que lhe incumbia, em sua inteireza, quis escondê-la parcialmente do conhecimento do Fisco, como, de fato, escondeu. O dolo está visível, afinal, a escrituração do Livro de Saídas, por valor inferior ao das vendas praticadas, evidencia a consciência de que poderia agir para evitar a lesão ao bem jurídico. Desse modo, sua decisão acerca da inação se dirigiu finalisticamente ao resultado típico, deixando de executar a ação que lhe era possível, por efeito de sua vontade.*

O *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento do dispositivo legal. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT<sup>2</sup>:

*O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.*

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT<sup>3</sup> discorre com didática:

<sup>2</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

<sup>3</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.

---

*Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada*

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos <sup>4</sup>:

*A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.*

Nesse contexto, cabe ser restabelecida a multa qualificada, devendo-se dar provimento ao recurso especial da PGFN em relação à matéria.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da PGFN em relação à qualificação da multa de ofício, e, **no mérito, na parte devolvida, dar-lhe provimento.**

(assinatura digital)

André Mendes de Moura

---

<sup>4</sup> BITENCOURT, 2007, p. 269.