



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.723426/2013-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.688 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.
Recorrente EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR MÍNIMO. NÃO CONHECIMENTO. MOMENTO DA APRECIAÇÃO.

A Portaria MF nº 63/2017 elevou para R\$ 2.500.000,00 o valor mínimo da exoneração tributária promovida pelas Delegacias Regionais de Julgamento para a interposição válida de Recurso de Ofício.

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATO GERADOR TRIMESTRAL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao imposto de renda, sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional CTN.

Portanto, ocorre a decadência do IRPJ e da CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2008 e do PIS e da Cofins para os meses de janeiro a novembro de 2008, no caso concreto

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF).

Constando do relatório fiscal e demais peças dos autos que a RMF foi emitida por agente competente e nas situações previstas na legislação, de forma a possibilitar ao contribuinte aferir a legalidade do procedimento administrativo, não há que se falar em nulidade do procedimento ante a legitimidade da "quebra" sigilo bancário pela autoridade fiscal (RE 601314/SP, Repercussão Geral, Min. Edson Fachin)

OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DA ATIVIDADE. PERCENTUAL MAIS ELEVADO.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, impõe-se ao infrator a multa qualificada prevista na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a decadência do IRPJ e da CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2008 e do PIS e da Cofins para os meses de janeiro a novembro de 2008, inclusive, e, no mérito reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Marco Rogério Borges e Lizandro Rodrigues de Sousa, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Demetrius Nichele Macei para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira Relator.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogério Borges e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Ausente justificadamente o Conselheiro Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela DRJ de Florianópolis/Santa Catarina que reconheceu em parte o pleito da ora Recorrente EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICAÇÕES LTDA, ante a lavratura de auto de infração por suposta omissão de receitas decorrentes de "saldo credor de caixa", pagamentos não-contabilizados e pagamento beneficiários não identificados (IRRF) e seus decorrentes verificados no ano-calendário 2008.

Adoto como ponto de partida o relatório da r. DRJ, complementando-o com aquilo que julgar necessário.

Trata o presente processo de impugnação a exigência de créditos tributários constituídos em autos de infração, – por meio dos quais a contribuinte é compelida a recolher à Fazenda Nacional a importância de R\$ 1.451.491,71 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, R\$ 522.537,01 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, R\$ 544.309,39 a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, R\$ 117.933,71 a título de Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 714.712,91 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, exações acrescidas de multa de ofício de 150% e juros moratórios devidos à época do pagamento. Estas exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2008, período em que a contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde apurou resultados com base no lucro presumido.

As irregularidades apontadas pela Fiscalização no lançamento foram:

- omissão de receitas – saldo credor de caixa – intimada por três vezes a justificar, com documentos hábeis e idôneos, a existência de saldos credores em sua conta caixa, mediante planilha elaborada pela fiscalização, a contribuinte não obteve êxito na comprovação de todos os saldos credores, sendo que os saldos improbatos foram levados à tributação no campo do IRPJ e CSLL com reflexos na Cofins e PIS;
- omissão de receitas – falta de escrituração de pagamentos efetuados – intimada por duas vezes a apresentar comprovação de pagamentos feitos e, também comprovar a origem dos recursos para efetuá-los. Em atendimento à intimação fiscal a fiscalizada não apresenta comprovação da totalidade dos pagamentos e os tidos como improbatos foram levados à tributação na órbita do IRPJ e CSLL com reflexos na Cofins e PIS;
- pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado – IRRF em vista da existência de pagamentos não contabilizados e que não tiveram a causa comprovada e/ou beneficiários identificados, houve lançamento de IRRF, tendo sido considerados líquidos os pagamentos feitos e reajustada a base de cálculo, conforme dispõe o art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995;
- a apuração dos valores dos dois primeiros itens anteriores constituíram omissão de receita e assim foram levados a tributação do IRPJ e CSLL com reflexos na Cofins e PIS; com aplicação de multa qualificada de 150%.

Irresignada a Interessada apresenta, tempestivamente, sua impugnação onde alega:

Preliminarmente

- a decadência dos créditos tributários constituídos com relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a 5-12-2008. Entende a impugnante que não incorreu em situações caracterizadas como dolo, fraude ou simulação e que antecipou pagamento de tributos no decorrer do ano-calendário de 2008. Daí concluiu estar ela afeta à regra de decadência do art. 150, § 4º do CTN. Tomou ciência da exigência fiscal em 5-12-2013;
- ainda em preliminar a contribuinte pugna pela insubsistência da exigência fiscal argumentando que “[...] em nenhum momento no contexto fiscalizatório ficou configurada qualquer uma das situações legais que autorizam a emissão do RMF. O que, por si só, já é motivo mais do que suficiente para que a mesma seja considerada ilegal.” Concluindo que os elementos colhidos com autorização da RMF emitida seriam “claramente ilegítimos e inábeis para provar a existência de suposta receita omitida [...]”;

E no mérito

- prega a inexistência de evidente intuito de fraude, pois entende que o “[...] livro Razão impresso sem a indicação de saldos diários é, quando muito, mera limitação técnica do software utilizado para a respectiva impressão, mas nunca indicativo de ‘evidente intuito de fraude’[...]”;
- combate a legalidade da qualificação da multa para 150%, pois entende que não há como caracterizar o ‘evidente intuito de fraude’, logo a imputação de multa qualificada se revela ilegal;
- revolta-se contra o que denomina “duplicação ilegal do valor da receita omitida”, onde entende ser incabível a constituição de crédito tributário decorrentes do lançamento da infração “falta de escrituração de pagamentos efetuados” concomitantemente com a infração “saldo credor de caixa”;
- ataca o que entende ser “erro na identificação da alíquota de IRPJ e CSLL”. Diz que grande parte de suas receitas brutas – aproximadamente 96% – estão sujeitas aos percentuais de presunção de lucro iguais a 1,6% e 8%, no entanto sofreu autuação onde o percentual de presunção foi igual a 32%. Em razão disso entende que a exigência fiscal deve ser considerada nula.

Ao final, requer o cancelamento da exigência fiscal pelos seguintes motivos:

“PRELIMINARMENTE:

- 1) Decadência dos créditos tributários constituídos sobre os fatos geradores ocorridos antes de 05/12/2008, tendo em vista a comprovação da antecipação de pagamentos e a inexistência de fraude, dolo ou simulação (art. 150, § 4º do CTN);
- 2) Nulidade dos autos de infração de IRPJ, CSLL PIS e COFINS por erro na identificação da base de cálculo (duplicação ilegal do valor da suposta receita omitida);
- 3) Nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL por erro na identificação dos percentuais da base de cálculo presumida (uso injustificado do percentual mais elevado – 32%)

NO MÉRITO

- 4) Insubsistência dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, tendo em vista que os únicos elementos utilizados pela autoridade fiscal para

fundamentar a existência de supostos “pagamentos não contabilizados” são evidentemente inábeis para esse fim, gerando uma ofensa direta ao contraditório;

5) Insubsistência dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, tendo em vista a ilegalidade das RMFs, a qual fulminou a legitimidade das respectivas informações e, conseqüentemente, das pretensões probatórias da autoridade fiscal;

6) Ilegalidade da qualificação da multa para 150%, tendo em vista a inexistência de “evidente intuito de fraude”, devendo, a mesma, ser subsidiariamente reduzida para o patamar inicial de 75% (Súmula 14 do CARF).

Em decisão perante a DRJ entendeu-se, por maioria, por insubsistente a autuação por omissão de receita "saldo credor em caixa" em função do equívoco incorrido pela autoridade fiscal que implica em duplicidade dos valores em omissão de receita, mantendo-se o auto de infração quanto a falta de escrituração pagamentos e pagamento a beneficiário não-identificado (IRRF), bem como, a multa qualificada e lançamentos decorrentes. Ao final a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATO GERADOR TRIMESTRAL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao imposto de renda, sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN; já na hipótese da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial do imposto rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF).

Constando do relatório fiscal e demais peças dos autos que a RMF foi emitida por agente competente e nas situações previstas na legislação, de forma a possibilitar ao contribuinte aferir a legalidade do procedimento administrativo, não há que se falar em nulidade do procedimento.

OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DA ATIVIDADE. PERCENTUAL MAIS ELEVADO.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, impõe-se ao infrator a multa qualificada prevista na legislação de regência.

Impugnação Procedente em Parte

Ante a supressão de parcela da autuação no ponto em que imputa omissão de receita por "saldo credor de caixa" foi interposto Recurso de Ofício restando, assim, explicitada a sucumbência da RFB:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - 2008			
TRIBUTO	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ	1.451.491,71	724.803,68	726.688,03
CSLL	522.537,01	260.929,33	261.607,68
PIS	117.933,70	58.895,18	59.038,52
COFINS	544.309,39	271.823,88	272.485,51

Mantida a autuação do contribuinte pelo d. Acórdão proferido apresenta a contribuinte o presente Recurso Voluntário em que sustenta inicialmente não haver intuito de fraude, em conformidade com a Súmula 14 do CARF, e que o relatório apresentado pelo auditor fiscal que realizou o lançamento omitiu referências a documentação apresentada pelo Banco Bradesco (fls. 2.422-2619). Afirma ainda que o intuito de fraude não poderia ser caracterizado quando a contribuinte apresenta voluntariamente sua escrituração contábil, infirmo a afirmativa do fiscal de que “(o)utro fato que também mostra o evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada é que o livro Razão, apresentado na forma impressa, apresenta os saldos da conta Caixa somente no último dia de cada mês (**Livro Razão impresso - partes**)”.

Sustenta-se ainda que a qualificação do evidente intuito de fraude busca afastar a ocorrência da decadência, na medida em que houve recolhimentos parciais, o que, na ausência de dolo, fraude ou simulação, seria o suficiente para configurar a decadência do débito nos termos do art. 150, §4 do CTN.

Na sequência afirma que a prova utilizada pelo banco para sustentar sua pretensão é ilegítima, e que não permitiria defesa adequada pela Recorrente, pois implicaria em necessária “prova negativa”, na medida em que caberia a contribuinte não realizar pagamentos a margem de sua escrituração contábil. Além disso, sustenta que o auditor fiscal teria quebrado seu sigilo de dados mantidos por instituições financeiras, em que pese a Recorrente não ter se negado em nenhum momento em fornecer a documentação pedida pelo fiscal.

Por fim, alega ter havido erro na identificação da base presumida de IRPJ e CSLL, uma vez que a contabilidade da Recorrente demonstra que 96% de sua receita decorre de atividade de sujeita a alíquotas específicas (1,6% e 8% de IRPJ e 12% de CSLL). De sorte que não poderia toda a receita identificada pelo auditor fiscal submetida a alíquota de 32%.

Requer ao fim:

- 1) Decadência dos créditos tributários constituídos sobre os fatos geradores ocorridos antes de 05/12/2008, tendo em vista a comprovação da antecipação de pagamentos e a inexistência de fraude, dolo ou simulação (art. 150, § 4º do CTN);

-
- 2) Nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL por erro na identificação dos percentuais da base de cálculo presumida (uso injustificado do percentual mais elevado – 32%)
- 3) Insubsistência dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, tendo em vista que os únicos elementos utilizados pela autoridade fiscal para fundamentar a existência de supostos “pagamentos não contabilizados” são evidentemente inábeis para esse fim, gerando uma ofensa direta ao contraditório;
- 4) Insubsistência dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, tendo em vista a ilegalidade das RMFs, a qual fulminou a legitimidade das respectivas informações e, conseqüentemente, das pretensões probatórias da autoridade fiscal;
- 5) Ilegalidade da qualificação da multa para 150%, tendo em vista a inexistência de “evidente intuito de fraude”, devendo, a mesma, ser subsidiariamente reduzida para o patamar inicial de 75% (Súmula 14 do CARF).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE:

1.1 Recurso de Ofício:

Inicialmente, analisando os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, constata-se que tal *apelo* foi tirado de v. Acórdão que exonerou débito por omissão de receita (saldo credor de caixa) na monta de R\$ R\$1.316.452,07.

Posto isso, tal valor está abaixo do mínimo de R\$ 2.500,00 fixados pela vigente Portaria MF nº 63/2017, acarretando no seu não conhecimento, considerando-se definitivamente o exonerado tal crédito fiscal.

Tais circunstâncias e ocorrência, atraem precisamente a incidência da Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

Frise-se que hipóteses de não conhecimento recursal *terminativas*, no sentido de que não haverá mais a apreciação do processo na instância (como ocorre com a *intempestividade* e outras modalidades de preclusão) tal decisão deve ser veiculada formalmente por meio de acórdão, levando-se à apreciação da Turma Julgadora.

Portanto, deixo de conhecer do Recurso de Ofício interposto em função de que RFB foi sucumbente em tão apenas R\$1.316.452,07 valor bem aquém do regulamentado na Portaria n.63/2017.

1.2 Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo e assinado por patrono competente.

2. DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

2.1 A preliminar de decadência suscitada, a meu ver, confunde-se com mérito, na medida em que sua resolução depende da verificação da existência de intuito de fraude, tal como apontado pelo auditor fiscal responsável pelo lançamento e pela manifestação da r. DRJ. Passo na sequência a análise do intuito de fraude.

3. MÉRITO

3.1 Do intuito de fraude:

A verificação de intuito de fraude acarretará importantes consequências em relação à decadência e a multa, merecendo aprofundamentos. Assim manifestou-se a DRJ:

Uma vez que, a juízo deste relator, restou comprovado o evidente intuito de fraude da interessada no julgamento do mérito [tópico Da qualificação da multa de ofício em 150%], rejeita-se esta preliminar de decadência.

Da qualificação da multa de ofício em 150%

A todas as infrações autuadas foi imposta multa qualificada de 150% com a seguinte argumentação da autoridade fiscal:

“Com base em todo o exposto no presente termo, consideramos caracterizado o evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quando adotou a conduta reiterada, ao longo de todo o ano-calendário 2008, de não contabilizar uma imensa quantidade de pagamentos efetuados e de suprir de forma fictícia o caixa da empresa, com o claro objetivo de evitar o surgimento de saldos credores na conta Caixa e de sonegar tributos e encargos sociais. Além disso, a escrituração foi feita de modo a impedir a constatação das verdadeiras operações bancárias da empresa. Consequentemente, aplicamos a multa de ofício de 150% em relação a todas as infrações descritas.”

A interessada contesta a qualificação da multa alegando:

- A falta de indicação de saldos diários do livro Razão impresso deve ser caracterizado, “quando muito, mera limitação técnica do software utilizado para a respectiva impressão, mas nunca indicativo de ‘evidente intuito de fraude’ [...]”;
- que “os registros apresentados pelo banco Bradesco serviram apenas para o auditor fiscal supor a existência de pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE a margem da sua escrituração contábil, os quais, caso fossem legítimos e hábeis, poderiam se caracterizar apenas como indicativos da existência de fatos que autorizariam a **presunção legal de omissão de receita**, mas jamais a “**presunção**” da existência de evidente intuito de fraude, pois fraude não se presume, **SE PROVA!**”.

Razão não assiste à impugnante. A constatação da existência de enorme quantidade de pagamentos a beneficiário não identificado, ausentes da escrituração contábil e que só foram desvendados em virtude do percuente trabalho fiscal, que recorreu até mesmo às fitas de caixa do banco para vislumbrar a contrapartida do pagamento. Ações assim desenvolvidas pela interessada não tem outro objetivo a não ser o de evitar o conhecimento da autoridade fiscal das infrações ali perpetradas, caracterizando, de todo modo, o evidente intuito de fraude.

O que se pode dizer, da mesma forma, em relação a falta de indicação de saldos diários do livro Razão impresso. Uma forma de não evidenciar o indício claro de ocorrência de infrações fiscais. Não prospera a argumentação de que trata-se de “mera limitação técnica do software utilizado para a respectiva impressão [...]” uma vez que comportamentos assim são a exceção e não a regra.

Essas condutas reiteradas, ao longo do ano-calendário de 2008, autorizam sim a imputação de multa qualificada de 150%.

Vislumbro por comprovado o intuito de fraude do contribuinte. A DRJ justifica por presente a qualificadora em duas bases: (a) a omissão de receitas – “*A constatação da existência de enorme quantidade de pagamentos a beneficiário não identificado, ausentes da escrituração contábil e que só foram desvendados em virtude do percuente trabalho fiscal*” – ; e (b) falta de indicação de saldos diários do livro Razão impresso, que supostamente é uma forma de não evidenciar o indício claro de ocorrência de infrações fiscais.

Em relação ao ponto (a), a contribuinte socorre-se em seu RV do prescrito na Súmula 14 deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

A redação da súmula evidencia seu intuito, exigir a comprovação contundente do intuito de fraude. Lembro que o art. 281 do RIR, trabalha em cima de presunções para verificação de omissão de receitas (saldo credor de caixa, por exemplo). A não escrituração de pagamentos realizados, por exemplo a colaboradores que recebiam mediante transferência bancária e o restante em depósito é evidente tratar-se de ato de fraude; o que autoriza assim a qualificação da multa.

No que diz respeito ao ponto (b), entendo que a falta de indicação dos saldos diários no livro razão impresso não é suprida pela apresentação contemporânea do livro Diário geral em arquivos magnéticos.

Assim, concluo ter sido comprovado o intuito de fraude.

3.2 Da (in)constitucionalidade da "quebra" sigilo bancário pela autoridade fiscal:

Em sede do RV reclama ainda a recorrente da impossibilidade de o auditor fiscal quebrar o sigilo de seus dados, frente a inconstitucionalidade da medida.

Importa ressaltar que embora este E. CARF não fosse competente para julgar a medida, o argumento se esvazia diante do reconhecimento da Constitucionalidade pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 601.314, com repercussão geral, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em acórdão que restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o auto-governo coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do auto-governo coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa

liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

3.3 Do percentual aplicável de 32% ante a impossibilidade identificação atividade:

Em sede final no RV a recorrente alega que há erro na identificação da base presumida de IRPJ e CSLL argumentando que 96% de sua receita é submetida a percentual de presunção menor.

Muito embora grande parte de sua receita seja submetida a percentual menor, *in casu*, em se tratando de receita omitida não há como se afirmar que 96% dessa receita estaria submetida a percentual menor. Pois da mesma forma, poder-se-ia sustentar em tese que o percentual de receitas submetidas ao percentual de presunção de 32% só é tão baixo, porque o contribuinte não os declara.

Andou bem, portanto, o legislador a regular expressamente a matéria. O art. 24, §1º da Lei 9.249/1995 assim dispõe:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Assim sendo, por força expressa de lei, deve ser aplicável o percentual de presunção de 32%.

4. CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por não conhecer do RO e julgar improcedente o RV.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei- Redator Designado

No que pese o resultado auferido pelo Relator do presente acórdão, venho, respeitosamente, contrapô-lo. Fundamento.

A decadência, por força do artigo 156, inciso V, do CTN, é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Isto quer dizer que, caso ela recaia sobre o ano calendário considerado em um determinado processo fiscal, acarretará obrigatoriamente na extinção do crédito tributário glosado, ou seja, na insubsistência do auto de infração.

No presente processo, chegando-se ao entendimento de que não há fraude e, por consequência, desqualificando-se a multa de ofício, a incidência da decadência é perfeitamente aceita, com base no artigo 150, §4º, do CTN.

É neste sentido, portanto, que minha exposição divergirá da fundamentação do Conselheiro Relator.

Feito o intróito, passo a esclarecer o processo cognitivo de que me vali para determinar solução diferente à controvérsia apresentada a esta Turma. Adianto que tal linha de raciocínio consiste em três etapas: 1) Descaracterizar a fraude; 2) Desqualificar a multa de ofício; e 3) Demonstrar o cabimento do instituto da decadência.

1 FRAUDE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Resumidamente, a fraude alegada pela autoridade fiscal foi assim motivada (folha 10.526 do e-processo/ TVF):

Após análise minuciosa da contabilidade da empresa, dos extratos bancários e dos documentos relativos aos cheques e transferências operados por meio da conta nº 37.4261 do Banco Bradesco, e com base nas provas obtidas, podemos afirmar que o “*modus operandi*” era o seguinte: 1 a fiscalizada emitia cheques de elevado valor, com os quais eram efetuados inúmeros pagamentos (muitas vezes eram centenas com cada cheque); alguns pagamentos eram contabilizados, outros não; 2 os cheques tinham seus valores integralmente registrados a débito da conta *Caixa* e a crédito da conta *Banco Bradesco Blumenau*, ou seja, sempre

supriam a conta Caixa, mesmo com relação à parte dos pagamentos não escriturados; 3 como também havia muitos pagamentos contabilizados no dia da emissão dos cheques e a escrituração não permitia qualquer vinculação entre os cheques e seus respectivos pagamentos, a fiscalizada se aproveitou dessas situações de difícil detecção e utilizou as práticas ilícitas de forma reiterada, com o evidente intuito de evitar o surgimento de saldos credores de caixa.

Evidente que a conduta adotada foi intencional, que essa forma ilícita de escrituração foi planejada com o intuito de impedir o efetivo exame das operações bancárias, de evitar que o saldo da conta caixa se apresentasse credor, de esconder omissões de receitas e de sonegar tributos e encargos sociais. Somente foi possível descobrir tal modo de operação por meio das informações prestadas pelo Banco Bradesco. Enquanto ainda não dispúnhamos dessas informações, em atendimento ao TIF nº 007 a fiscalizada ainda tentou esconder as efetivas destinações de seus cheques, apresentando documentos e prestando informações que não expressavam a realidade.

Outro fato que também mostra o evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada é que o livro Razão, apresentado na forma impressa, apresenta os saldos da conta Caixa somente no último dia de cada mês (*Livro Razão impresso partes*). Não há um único motivo que justifique esta forma de escrituração dos saldos hoje em dia, quando a contabilidade de qualquer empresa é feita por meios informatizados.

Como na conta Caixa da fiscalizada eram feitos milhares de lançamentos a cada mês, era impossível a verificação de eventuais saldos credores diários de forma “manual” não seria nem mesmo possível fazer uma recomposição dos saldos da conta se necessário.

Somente com o uso do programa Contágil, da RFB, homologado para trabalhos de auditoria em meio magnético, e com a utilização dos arquivos digitais da escrituração, foi possível gerar o razão da conta Caixa com saldos diários e assim detectar a existência de saldos credores na própria contabilidade da empresa (*Razão Caixa; Saldo Diários de Caixa Originais*).

Em 2008 conseguimos detectar um total de R\$ 9.083.600,26 em pagamentos não contabilizados, sendo R\$ 6.267.494,82 relativos a pagamentos de funcionários, e R\$ 2.816.105,44 a outros pagamentos (despesas, fornecedores, despesas de outras empresas, pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa).

Como os pagamentos não escriturados serviram ao mesmo tempo para suprimento da conta Caixa, em vez de terem sido registradas saídas de caixa desses R\$ 9.083.600,26, houve registro de entradas em caixa desse valor na prática isso implica em R\$ 18.167.200,52 de diferença entre os saldos de caixa reais e os contabilizados, encobrindo omissões de receitas da mesma ordem.

Devido à quantidade de cheques emitidos e transferências realizadas por meio da conta 37.4261, correspondendo a um total de R\$ 50.637.949,65, analisamos uma amostra de 54,67% desse valor, ou R\$ 27.684.194,52. Ainda assim, com centenas de pagamentos efetuados com cada cheque ou transferência, analisamos somente os pagamentos acima de R\$ 1.000,00 (exceto no caso dos pagamentos de salários, em que todos os valores foram analisados).

Diante disso conclui-se que se fosse possível analisar todos os cheques da empresa, bem como as dezenas de milhares de pagamentos efetuados com os mesmos, a quantidade de pagamentos não escriturados detectada seria certamente muito maior.

A fraude de que trata a autoridade fiscal, tem previsão no artigo 72, da Lei nº 4.502/64, que dispõe:

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

Diante desta definição legal, pode-se didaticamente atestar que a fraude pode se configurar mediante duas hipóteses, não necessariamente cumulativas, quais sejam: caracteriza-se como fraude toda ação ou omissão dolosa tendente (i) a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou (ii) a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

No que pese a disposição legal acima apresentada, necessário registrar que ela é insuficiente à garantia da segurança do Princípio do Devido Processo Legal, se sua aplicação não estiver conjugada com o posicionamento jurisprudencial pacífico neste Conselho de que este *intuito*, ou seja, *dolo de fraudar*, deve ser evidente. Isto quer dizer, que não basta a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente para que se caracterize a fraude do artigo 72.

A título exemplificativo do que seria um intuito evidente de fraude, cito julgado recente (via ementa, devido a sua grande extensão), de minha relatoria, consubstanciado no Acórdão nº 1402002.289, de 13 de setembro de 2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITA DE VENDAS DE GADO.
COMPROVAÇÃO.

Foi provada a omissão de receitas pela escrituração da adquirente, das notas fiscais das vendas e dos cheques emitidos para os respectivos pagamentos.

OMISSÃO DE RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE GADO.

Foi provada a omissão de receitas pelo confronto das escriturações da adquirente e da transportadora.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DEDUÇÃO DE DÉBITOS NÃO AUTORIZADA.

A presunção legal de omissão de receitas baseada em depósitos bancários, prevista no RIR/99, não autoriza deduzir os débitos, pois não visa presumir resultado, mas, sim, omissão de receita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

SONEGAÇÃO FISCAL (EM TESE) PRATICADA EM CONJUNTO. PESSOAS INTERPOSTAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA. POSSIBILIDADE.

Utilizar notas fiscais inidôneas, operar como pessoa interposta, movimentar recursos pertencentes a outrem operando como caixa 2, não configuram exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, nem justificam cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Quando tais práticas recaem sobre pessoa interposta e a mesma não as enfrenta ou, sequer as nega, a responsabilidade tributária subsidiária deve ser mantida.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE VENDEDOR E COMPRADOR. IMPOSSIBILIDADE.

Há interesse econômico entre comprador e vendedor, porém não há interesse comum e jurídico que possa fundamentar a solidarização destes na relação jurídica tributária, pois ocupam posições antagônicas. Mais evidente resta esta constatação quando no caso concreto é comprovado que ambos não auferiram renda, ou ainda, obtiveram o mesmo lucro ou receitas conjuntamente.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A utilização de contas bancárias de interpostas pessoas e de notas fiscais inidôneas, bem como a falsificação de assinaturas para endosso de cheques emitidos em nome de terceiros não configuram mera inadimplência, mas fraude, o que justifica a qualificação da multa.

MULTA AGRAVADA.

O embaraço à fiscalização causado pelo não atendimento às sucessivas intimações da fiscalização justifica o agravamento da multa.

JUROS SOBRE A MULTA PUNITIVA. CABIMENTO.

Tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não

pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário:

2009, 2010

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se às demais tributações, no que couber.

(Grifos meus)

Registro ainda, outro julgado, no mesmo sentido do acima transcrito, porém resolvido no âmbito da CSRF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano- calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. RESTABELECIMENTO.

1. Se restou demonstrado que o sujeito passivo tentou impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e das condições pessoais do contribuinte, e que também tentou excluir ou modificar as características essenciais dos fatos geradores (no aspecto pessoal, por meio de fraude na pessoa jurídica), o fato de o auto de infração não individualizar, não identificar precisamente uma das hipóteses da Lei 4.502/1964, em nada prejudica a aplicação da qualificadora. O que importa, para isso, é que a conduta esteja muito bem descrita, e que ela se enquadre nas hipóteses da Lei 4.502/1964 (isolada e/ou cumulativamente, como é mais comum), o que restou claramente evidenciado nestes autos.

2. Se o artifício fraudulento da interposição de pessoas era contemporâneo da ocorrência dos fatos geradores; se os fatos geradores eram realizados por uma pessoa jurídica que estava constituída mediante fraude; e se a obrigação tributária já nascia maculada por esse vício, no seu aspecto pessoal, não há como sustentar que esse tipo de fraude é apenas uma fraude à execução do crédito. O artifício da interposição de pessoas e as outras ações/omissões do sujeito passivo, neste caso, nitidamente serviam ao propósito de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, modificar suas características essenciais, etc., desde a sua origem.

3 Se a presunção legal de omissão de receita estiver acompanhada de circunstâncias que agravam a conduta do sujeito passivo, a qualificadora é perfeitamente cabível. No presente caso, essas circunstâncias agravantes estão bem comprovadas. O sujeito passivo utilizava o artifício da interposição de pessoas concomitantemente à ocorrência dos fatos geradores, não apresentava declarações ou as apresentava com informações totalmente distorcidas da realidade, e omitia receitas de forma reiterada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL, PIS e COFINS

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. (Acórdão nº 9101002.826 – 1ª Turma; Sessão de 11 de maio de 2017; Rafael Vidal de Araújo Redator designado.)

Em última análise, isto quer dizer que, havendo dúvidas, ou seja, não havendo aporte comprobatório robusto a identificar a evidência da fraude alegada, por força legal, deve-se interpretar a lei tributária definidora de infrações (caso da Lei nº 4.502/64), da maneira mais favorável ao acusado. Tal disposição se encontra no artigo 112, do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

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

- I. à capitulação legal do fato;
- II. à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III. à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

No caso em tela, portanto, aplicaria-se a previsão do artigo 112, inciso II, do CTN, haja vista a dificuldade na visualização da perfeita subsunção do fato a norma (conduta evidentemente fraudulenta passível de penalidade qualificada). Melhor fundamentação encontro nas palavras proferidas no Acórdão nº 9303004.685, de fevereiro de 2017, de relatoria da Conselheira Vanessa Marini Ceconello, que humildemente empresto:

Nos termos do art. 112, incisos II e III, do Código Tributário Nacional CTN, havendo dúvidas quanto "à natureza ou às circunstâncias materiais do fato" ou ainda "à autoria, imputabilidade ou punibilidade" deve-se interpretar a lei tributária da forma mais favorável ao acusado. Elucidativa é a lição do ilustre jurista Leandro Paulsen, quanto à correta interpretação a ser dada ao dispositivo citado, *in verbis*:

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

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

Dúvida quanto aos fatos, não quanto ao direito. O art. 112 do CTN, embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, efetivamente, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face das suas características, quanto ao seu enquadramento legal. **Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar convicção quanto à ocorrência ou características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação. [...]**

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, **'a exceção da exceção'**. Nesse sentido decidiram os

Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013) (grifou-se)

(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. p. 882883) (Grifos meus)

Interpretando os fatos postos, abarcado por interpretações legais, jurisprudenciais e doutrinárias, afasto, portanto, a alegação de fraude, por não vislumbrar, no caso sob análise, provas suficientemente robustas ao ponto de extinguir qualquer dúvida sobre a intenção da contribuinte quanto aos atos praticados e trazidos a apreciação deste Conselho.

2 DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente sofreu a qualificação da multa de ofício para 150%, em decorrência da previsão do artigo 44, inciso I c/c §1º, da Lei nº 9.430/96, haja vista a autoridade fiscal ter entendido que as condutas realizadas pela fiscalizada foram fraudulentas. Recorde-se a letra do dispositivo legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifos meus)

O §1º é claro nos requisitos da qualificação da multa de ofício; somente será elevada tal penalidade quando constatadas as figuras da sonegação (artigo 71), da fraude (artigo 72) ou do conluio (artigo 73), todos da Lei nº 4.502/64.

No entanto, conforme demonstrado no primeiro item deste voto, não houve fraude por parte da contribuinte, o que afasta necessariamente a aplicação do §1º do artigo 44, acima colacionado, ou seja, desqualifica-se a multa de ofício, que volta ao padrão do inciso I, do mesmo artigo, ficando em 75%.

A Súmula CARF nº 34, em seu conteúdo exemplifica mais um caso em que a multa poderia ser qualificada, ou seja, em que o intuito de fraude é evidente. Perceba-se:

Súmula CARF nº 34 (VINCULANTE): Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Destaco, que no caso em análise, não houve sequer alegação sobre movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. Todavia, cito a súmula nº 34, para demonstrar de modo mais concreto, quais condutas seriam capazes de ensejar a qualificação da multa. Disto, então, retira-se o mais importante: a contribuinte não praticou o ato descrito na súmula, tampouco qualquer outro ato que a este pudesse ser equiparado, para fins de duplicação da multa.

Pois bem. Primeiramente, pautando-se numa interpretação exclusivamente literal, é possível apreender que se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicar-se-á a decadência com base no artigo 173, inciso I, do CTN. Este mesmo tipo de interpretação, permite inferir que, se o dolo, a fraude ou a simulação não restarem comprovados nos autos, incidirá a previsão do artigo 150, §4º, do mesmo diploma tributário.

No caso em tela, o Conselheiro Relator, ao votar pela configuração da fraude, afastou a decadência (posto que é este o conteúdo da Súmula CARF nº 72). Contudo, tendo sido afastada a qualificação da multa de ofício, impõe-se, conseqüentemente, a decadência pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Tal entendimento está em plena harmonia com a jurisprudência do STJ, que se pacificou quanto a este tema a partir do julgamento do Recurso Especial nº 973.733 SC, julgado sob sistemática de recursos repetitivos, em 2009. A ementa deste acórdão é esclarecedora:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO

CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

Do exposto, correto então o pedido da Recorrente, apresentado à folha 10.615 do Recurso Voluntário, pleiteando a decadência dos créditos tributários constituídos sobre os fatos geradores ocorridos antes 05/12/2008, posto que comprovada a antecipação de pagamentos, além de não ter se caracterizado o intuito evidente de fraude.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei