



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.720963/2012-27
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.612 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrentes HOTEL THERMAS EIRELI, HOST ADMINISTRAÇÃO HOTELEIRA - EPP, MATOSO & BARBOSA LTDA. - ME (RIANE BARBOSA MATOSO EIRELI), ESPÓLIO DE RAIMUNDO CORREIA BARBOSA E PATRÍCIA MATOSO BARBOSA BARCELOS CHAVES
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO E SIGNIFICÂNCIA DOS VALORES OMITIDOS. Há similitude entre os acórdãos comparados se o paradigma mantém a qualificação da penalidade em razão da reiteração e do volume dos valores omitidos a partir de presunção legal por depósitos bancários de origem não comprovada, e o recorrido nega provimento a recurso de ofício em face de decisão de 1ª instância tomada por maioria de votos, com divergência declarada em favor da manutenção do gravame por reiteração e volume da omissão, apontados no lançamento.

DECADÊNCIA. EFEITOS DO TERMO INICIAL DE FISCALIZAÇÃO NA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. MATÉRIA NÃO DECIDIDA EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS.

A decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC não nega a possibilidade de o início do procedimento fiscal interromper o prazo de homologação tácita da apuração do sujeito passivo na forma do art. 150, §4º do CTN, e, assim, não representa óbice à admissibilidade de paradigma, neste sentido, para caracterização de divergência jurisprudencial na matéria.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PRESSUPOSTO DE CABIMENTO. ENTENDIMENTO PLASMADO EM SÚMULA. ART. 67, § 3º, DO ANEXO II DO RICARF.

Não se conhece de recurso manejado contra decisão dos colegiados deste Conselho que tenha adotado entendimento plasmado em Súmula do CARF, mesmo que aprovada após a sua interposição.

DIFERENÇAS ENTRE O DECLARADO PARA O FISCOS FEDERAL E ESTADUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO.

PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido, inclusive com a necessidade de revisitação do conjunto probatório.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. SÓCIO DE FATO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial quando um dos paradigmas apresentados para demonstrar a divergência refere contexto fático substancialmente distinto e o outro, embora exarado em face de pessoa jurídica ligada, afasta responsabilidade tributária por ausência de circunstâncias que estão presentes no caso analisado no acórdão recorrido.

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

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O dolo, fraude ou simulação utilizados para justificar a qualificação da penalidade deve manter, para com a infração identificada, relação de pertinência lógica (causa-e-efeito). Ainda que identificadas condutas que tipifiquem as hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, se estas não tiverem relação com a infração identificada, em relação a esta, a multa não pode ser recrudescida.

DECADÊNCIA. EFEITOS DO TERMO INICIAL DE FISCALIZAÇÃO NA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. DESLOCAMENTO DA REGRA DECADENCIAL DO ART. 150, §4º DO CTN PARA A REGRA DO ART. 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Iniciado o curso do prazo decadencial para que o Fisco exerça sua competência de constituir o crédito tributário, não se admite que o início do procedimento com esta finalidade se preste a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) relativamente ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: (a) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “diferenças entre o declarado para os fiscos federal e estadual”; (b) por voto de qualidade, conhecer do recurso em relação às matérias “multa qualificada/ dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN” e “interpretação do art. 150, § 4º, do CTN”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento; (ii) não conhecer, por unanimidade de votos, dos recursos de Hotel Thermas Eirelli e Matoso & Barbosa

Ltda. ME; (ii) por maioria de votos, não conhecer dos recursos de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos Chaves e Espólio de Raimundo Corrêa Barbosa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento. No mérito, na parte conhecida do recurso da Fazenda Nacional, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria “multa qualificada/dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN”, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar provimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à matéria “interpretação do art. 150, § 4º, do CTN”; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Cuidam os autos de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional, pelo contribuinte, Hotel Thermas Eirelli, e pelos solidários, Host Administração Hoteleira - EPP, Matoso & Barbosa Ltda. - Me (Riane Barbosa Matoso Eireli), Espólio de Raimundo Correia Barbosa e Patrícia Matoso Barbosa Barcelos Chaves, em face do acórdão de nº 1402-002.140, de 05 de abril de 2016.

Por meio deste aresto, o Colegiado da 2ª Turma da 4ª Câmara negou provimento ao recurso de ofício, acolheu uma preliminar de decadência parcial e, no mérito, negou provimento também aos recursos voluntários. Este julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM.
COMPROVAÇÃO

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS DE MERCADORIA. INFORMAÇÕES DO SINTEGRA-RN. TRÂNSITO PELAS CONTAS BANCÁRIAS AUDITADAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO.

Considerando que a base de cálculo das infrações era oriunda da movimentação financeira nas contas bancárias da empresa, quer pela receita confessada no Livro Caixa (créditos bancários de origem comprovada), quer pelos depósitos de origem não comprovada, não seria plausível supor que a empresa não depositasse em suas contas bancárias a venda de mercadoria constante dos registros do Sintegra-RN.

Pensar de forma diversa seria o mesmo que defender que as receitas omitidas transitam pelas contas bancárias, situação diversa das receitas declaradas ao fisco estadual. Ambas, receitas omitidas e declaradas, transitam pelas contas bancárias, presumidamente.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

MULTA QUALIFICADA. DOLO COMPROVADO.

Estando devidamente comprovado nos autos que a conduta do contribuinte se subsumiu a uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra presunção, a de que presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige do contribuinte a

prática de uma conduta adicional qualificada, além daquele que justificou a presunção legal, um plus doloso, o que não ocorreu nestes autos. Ademais, em autuação de ano precedente aos dos autos, mantidas as mesmas condicionantes, a autoridade lançadora não qualificou a multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O entendimento adotado para o lançamento matriz se estende aos lançamentos reflexos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO DE FATO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN.

Responde pelos créditos tributários os sócios de fato da pessoa jurídica quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado (Art. 124, I, do CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SUCESSÃO.

A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo para a constituição de crédito tributário, quando não há pagamento antecipado de tributo ou quando comprovados o dolo, a fraude ou a simulação, é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Indo além, havendo pagamento antecipado, sem dolo, fraude ou simulação, o quinquênio conta-se a partir do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102

da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Em síntese, o feito trata de ação fiscal que, originariamente, objetivava verificar a regularidade fiscal da empresa Hotel Thermas Ltda. (atualmente Hotel Thermas Eirelli) a fim de atestar a ocorrência, ou não, de fatos impeditivos ou que pudessem a excluir do SIMPLES Federal e, posteriormente, do SIMPLES Nacional.

E, no curso da ação investigativa, constatou-se que a aludida empresa teve cindidas as suas atividades operacionais, mediante constituição de diversas empresas que foram ocupadas por parentes e empregados da Hotel Thermas, tendo ocorrido, inclusive, a transferência de empregados do Hotel para a nova empresa criada. Com isso, o próprio faturamento do negócio terminou por ser diluído, permitindo-se, assim, nas palavras da D. Fiscalização, a manutenção fraudulenta das entidades componentes do “grupo econômico” no sistema simplificado de recolhimento de tributos (federal, até 2006, e Nacional, a partir de então).

Dito assim, foi feita a necessária representação para exclusão da contribuinte dos preditos regimes e, ato contínuo, procedeu-se à preparação para lançamento de valores atinentes ao tributos devidos segundo as sistemáticas cabíveis.

Uma vez que a empresa foi intimada a apresentar documentos, livros fiscais, extratos bancários e, quanto a isto, restou silente, a D. Auditoria:

- a) emitiu os competentes RMF – Requisição de Movimentação Financeira;
- b) socorreu-se dos relatórios SINTEGRA;
- c) intimou o contribuinte a comprovar a origem dos valores creditados em contas bancárias e, ainda, para exibir seus livros contábeis e fiscais ao que, a contribuinte, apresentou resposta apenas parcial (quanto a parte dos anos calendários investigados).

A vista disto, houve o arbitramento do lucro quanto ao período compreendido entre a criação da empresa (2000) e 31 de maio de 2007, utilizando-se do lucro presumido para os períodos subsequentes.

Dentre as receitas que integraram o cálculo do lucro apurado (arbitrado, num primeiro período, e presumido, num segundo), foram consideradas aquelas consideradas omitidas pela contribuinte. Um primeiro grupo de receitas, decorreria dos depósitos cuja origem não teria sido demonstrada, aplicando-se, aí, a presunção do art. 42 da Lei 9.430/96; um segundo, atinente à receitas obtidas a partir de informações extraídas do SINTEGRA, e; um terceiro, consistente em omissão direta de receitas, constatada a partir de dados fornecidos quanto as movimentações de cartões de crédito e, ainda, do livro caixa.

Em razão das constatações acima, promoveu-se o lançamento do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS para todo o período fiscalizado, tendo sido, ainda, cominada, multa de ofício qualificada (em relação a todo o crédito tributário), justificada, quase que exclusivamente, alardeada reestruturação societária (emendada, alegadamente, de forma fraudulenta). Demais disso, foi imputada a responsabilidade tributária solidária à diversas das pessoas que ou participavam da própria administração da autuada ou, lado outro, foram identificadas como partícipes (conluio) do estratagema desbaratado pela ação fiscal.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a Delegacia da Receita de Julgamentos de Recife houve por bem julgar parcialmente procedente a defesa oposta a fim de cancelar a exigência relativa a omissão atinente às informações extraídas do SINTEGRA e, ainda, para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada sobre a parcela do crédito tributário afeita à omissão de receitas apuradas na forma do art. 42 da Lei 9.430/96. Demais disso, a Turma julgadora de primeira instância reconheceu a decadência de parte do crédito lançado, mormente quanto ao IRPJ e CSLL apuradas no períodos compreendido entre o 1º e 3º trimestres de 2007 e, outrossim, quanto a COFINS (janeiro a setembro de 2007) e ao PIS (março a setembro de 2007).

Por conta disso, recorreu de ofício a este CARF.

Como já apontado alhures, o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício e acolheu uma preliminar de decadência a fim de excluir, do lançamento, também as parcelas atinentes ao PIS apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2007. Noutro giro, negou provimento aos apelos manejados pelo Contribuinte e solidários.

Intimada do resultado do julgamento acima, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou seu recurso especial de divergência sustentando a ocorrência de dissídio quanto a três matérias, a saber:

- a) “*diferenças entre o declarado para os fiscos federal e estadual*” para premer pelo reinclusão dos valores apurados a partir das informações extraídas do SINTEGRA na base de cálculo das exações lançadas por omissão de receitas direta, invocando, para tanto, o paradigma de nº 104-21.400;
- b) “*dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN*” para sustentar tanto o reestabelecimento da multa qualificada como, também, para afastar a aplicação, ao caso vertente, dos preceitos do art. 150, § 4º, do aludido diploma de lei complementar, trazendo como acórdãos a serem comparados o de nº 101-96.757 e o de nº 9101-001.002 (prática reiterada). E para o problema da decadência, apresentou o paradigma de nº 2201-002.667;
- c) “*interpretação do art. 150, § 4º, do CTN*”, em que defende que o prazo aí tratado teria como *dies a quo* os pagamentos realizados ou a data do fato gerador, somente se e quando não iniciados os procedimentos preparatórios para o ato de lançamento, hipótese em que a decadência voltaria a ser contada na forma do art. 173, I. Para tanto, apresentou o acórdão paradigma de nº 2301-01.568.

O remédio manejado pela Fazenda Nacional foi admitido sem ressalvas por meio do despacho de admissibilidade de e-fls. 13.152/13.161.

A interessada Hotel Thermas, apresentou as suas contrarrazões ao REsp fazendário (e-fls. 13.172/13/207) em que ataca, apenas, o mérito do aludido apelo, premendo, assim, pela manutenção do acórdão recorrido no ponto em que lhe foi favorável.

Tanto a contribuinte (Hotel Thermas), como os solidários já indicados no início deste relatório apresentaram os seus recursos especiais. Especificamente quanto a interessada, Hotel Thermas, o remédio interposto teve seguimento apenas quanto a matéria “juros sobre multa de ofício”, consoante se extrai do despacho de admissibilidade de e-fls. 13.499/13.524.

Já quanto ao apelo manejado pelos solidários, foram apontadas diversas matérias sobre as quais, sustentaram, teria ocorrido dissídio jurisprudencial. Nada obstante, a D. Presidência da 4ª Câmara entendeu comprovada a divergência apenas em relação aos seguintes temas (v. despacho de e-fls. 13.994/14.006):

- a) “*imputação de responsabilidade tributária por sucessão, fundamentada no art. 133 do Código Tributário Nacional*”, aventada pela solidária Matoso & Barbosa Ltda. – ME (Riane Babosa Matoso Eireli), para o que foi indicado o paradigma de nº 2402-02.106, de 2011; e
- b) “*“imputação de responsabilidade tributária solidária prevista nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional” - Espólio de Raimundo Correia Barbosa e Patrícia Matoso Barbosa Barcelos Chaves*”, tendo sido invocados os paradigmas de nºs 1302-001.986, de 2016, e 1302-000.976, de 2012;

Não houve interposição de agravo, nem pela D. PGFN, nem tampouco pelos sujeitos passivos.

A Fazenda nacional ofereceu as suas contrarrazões à e-fls. 13.526/13.542 ao recurso da contribuinte, e, à e-fls. 14.024/14.031 em face do apelo dos solidários.

No primeiro caso, acusou, primeiramente, a falta de prequestionamento, afirmando, assim, a inadmissibilidade do remédio proposto pelo Hotel Thermas e, quanto ao mérito, premeu pelo seu não provimento.

Em relação aos recursos interpostos pelos devedores solidários, também afirmou ser incabível o apelo dado entender que a matéria revolveria o reexame de provas. No mérito, mais uma vez, sustentou a correção da decisão recorrida.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

Todos os apelos são tempestivos, tal qual reconhecido pelos despachos de admissibilidade, descabendo, aqui, maiores considerações.

Outrossim, os recursos apontaram com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências suscitadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição dos recursos em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

No entanto e especificamente quanto ao apelo manejado pela interessada Hotel Thermas, a única matéria admitida diz respeito à incidência de juros sobre a multa de ofício, tema que, frise-se, já foi pacificado por este CARF por ocasião da edição da Súmula 108, cujo teor reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Neste passo, aplica-se ao caso a regra impeditiva constante do art. 67, § 3º, do anexo II do RICARF, segundo a qual, “*não cabe recurso especial de decisão [...] que adote entendimento de súmula, ainda que [...] tenha sido aprovada posteriormente à data*” de sua interposição.

Dito assim, e por veicular apenas esta matéria admitida, o apelo manejado pela empresa Hotel Thermas não deve ter seguimento.

Outrossim, e já quanto às razões fazendárias, impende destacar que o terceiro tema trazido invoca paradigma que afronta, diretamente, entendimento sedimentado em “*decisão definitiva [...] do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C*” do Código de Processo Civil de 1916. *In casu*, e especificamente quanto ao problema da decadência, o acórdão a ser comparado defende a aplicação da regra encartada no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, em detrimento daquela contida nos preceitos do art. 150, § 4º, mesmo quando não verificado dolo, fraude ou simulação e, ainda, quando observada a ocorrência de pagamentos dos tributos lançados. E este entendimento contraria, expressamente, aquele já afirmado pelo C. STJ, por ocasião do julgamento do REsp de nº 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir:

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos

sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

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

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

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem 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 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

Ipsa facto, e a teor dos preceitos do art. 67, § 12, inciso II, do anexo II do RICARF, o apelo fazendário não deve ser conhecido, ao menos em relação à terceira matéria admitida, quanto ao que, entretanto, fiquei vencido.

Quanto a tais pressupostos, destarte, apenas os apelos dos solidários e da D. PGFN são admissíveis, sendo que, quanto este último, apenas quanto as duas primeiras matérias admitidas, não se conhecendo, noutro giro, do recurso da contribuinte, Hotel Thermas.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da "*legislação tributária*". Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, "*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*"¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta.

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético "A" (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

⁴ Op. cit. p. 57.

serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positividade da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

1.2.1 Do recurso especial da Fazenda Nacional.

Como proposto alhures, admitiu-se, provisoriamente, o recurso fazendário apenas em relação às duas primeiras matérias conhecidas pelo Despacho de e-fls. 13.152/13.161, quais sejam, aquela afeita à exclusão das receitas identificadas via SINTEGRA da base de cálculo dos tributos lançados na forma do art. 42 da Lei 9.430/96 e, outrossim, aquela atinente à multa qualificada (e, por conseguinte, à decadência, caso se reconheça a ocorrência de operações intentadas como dolo, fraude ou simulação – esta matéria, frise-se, foi englobada no mesmo tema da aludida multa qualificada).

Pois bem.

Quanto ao primeiro tema, entendo não haver qualquer identidade fática que seja... em verdade, o paradigma invocado, de nº 104-21.400, trata de lançamento realizado contra pessoa física, com base nos preceitos do art. 42 da Lei 9.430/96, contudo, em situação que as contas bancárias examinadas seriam de titularidade de interposta pessoa (i.e., a movimentação bancária se deu por terceiro interposto de forma fraudulenta).

Demais disso, a contraprova lá exibida diria respeito as cheques emitidos e informações constantes de declarações de rendimento de empresas detidas pelos implicados. Neste passo, e ainda que a decisão ora comparada afirme a necessidade de, para fins de afastamento da presunção legal, apontar-se “*de forma individualizada, de onde saíram os recursos que aportaram as contas*”, o fez sobre circunstâncias de fato a toda monta distintas daqueles observadas no presente feito.

Não há, aqui, nem mesmo, como se pretender aproximar as situações porque os valores extraíveis do SINTEGRA abarcam o faturamento da empresa aqui autuada, cujas contas

são de sua titularidade (não havendo interposição de pessoas) e foi isso, além dos valores ínfimos identificados, que motivaram a decisão proferida pelo Colegiado *a quo*.

E, diga-se, até para tanto, houve uma qualificação jurídica destes elementos pela Turma recorrida e para que pudéssemos, assim, averiguar a ocorrência de um eventual dissídio, seria premente que o paradigma se debruçasse sobre um conjunto probatório, quiçá, de mesma natureza, algo, inadvertidamente, inócurre.

Assim, e sem mais delongas, quanto a esta matéria não se observa a divergência alardeada.

No que tange à segunda matéria, que como dito, trata, de forma conjunta, da multa qualificada e do problema da decadência, a D. PGFN invocou os paradigmas de nº 101-96.757 e o de nº 9101-001.002 (prática reiterada), e, ainda, o de nº 2201-002.667, este último que trata do prazo decadencial.

No primeiro acórdão a ser comparado, a qualificação da multa se deu em razão dos autuados, lá, não terem, sequer, registrado as contas bancárias em escrita contábil de sorte a ocultar, do fisco, a própria existência destas, além de se ter atestado que os valores movimentados eram muito superiores àqueles informados ao Fisco.

No caso vertente, vejam bem, os motivos invocados para a qualificação das penalidades ficaram adstritos à segregação das atividades e, ainda, “*a prática reiterada de omissão de receitas tributáveis em suas declarações DIPJ-SIMPLES e DASN quando confrontadas com a elevada movimentação financeira do contribuinte*” (item 189 do TVF, extraído da página 54 deste termo). Ou seja, ainda que haja, ao fim, uma menção ao montante omitido, é o conjunto forma pela prática reiterada e o valor significativo das omissões que levaram a fiscalização a considerar esta “terceira conduta” como suficiente para justificar o recrudesimento da penalidade... e a prática reiterada, destaca-se, não é sequer aventada pela decisão comparada.

Mais uma vez aqui, não há identidade fática entre as decisões confrontadas, nem mesmo um exame sob uma mesma premissa; as normas jurídicas foram construídas a partir de elementos absolutamente díspares, não se permitindo, assim, identificar, quanto a este paradigma, a ocorrência da alardeada divergência.

E a mesma situação se vê no caso do acórdão de nº 9101-001.002 já que, aí, a reiteração da conduta identificada se deu a partir do fato do contribuinte, autuado, ter **zerado** as suas declarações fiscais ao longo de anos sucessivos... Aliás, este precedente nem mesmo trata do lançamento realizado com base nos preceitos do art. 42 da Lei 9.430/96 o que, de per si, já seria mais que suficiente para tornar indene de dúvidas a inócurre, aqui, do dissídio.

Ainda assim, diga-se, reiteração constada no paradigma acima, se deu quanto a conduta persistente de informar tributo zero a pagar quando, sabidamente, a partir da escrita fiscal da autuada, apurou-se receitas tributáveis ao longo do período fiscalizado. E tal circunstância não está presente no caso em exame - a par, insista-se, do fato já alardeado de não ter ocorrido lançamento, neste acórdão paradigma, de omissão de receitas decorrentes de depósitos de origem não comprovada.

Enfim, está mais que evidente que ambos acórdãos trazidos pela D. PGFN não tratam de situações sequer, similares, às verificadas no presente processo, não se verificando, destarte, o dissídio alardeado.

E, a partir disto, fica prejudicada a alegação atinente à decadência, cujas razões se tornam insuficientes para a reforma do aresto recorrido.

Dito assim, o recurso fazendário não deve ser conhecido, no que, todavia, fiquei vencido.

I.2.2 Dos recursos dos solidários.

Os apelos dos solidários tiveram o seguimento reconhecido quando a dois temas, sendo eles, a interpretação do art. 133 do CTN, a luz do conjunto de provas coligidos nos autos, e a responsabilidade tributária imputada com espeque nos preceitos dos arts. 124, I e 135, daquele mesmo diploma de lei complementar *ex rationae materiae*.

Em relação ao primeiro tema, que afeta a responsabilidade apenas da empresa Matoso & Barbosa Ltda. – ME (Riane Babosa Matoso Eireli), foi indicado o paradigma de nº 2402-02.106, cuja ementa, na parte que nos interessa, reproduzo a seguir:

SUCESSÃO COMERCIAL. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA ADQUIRENTE. PREVISTA ART. 133 DO CTN. NÃO DEVIDAMENTE DEMONSTRADA. NÃO OCORRÊNCIA.

Da leitura do Relatório Fiscal e dos demais documentos que constam nos autos, constata-se que os elementos fáticos, isoladamente, sem outros elementos probatórios, são insuficientes para caracterizar a sucessão empresarial da responsabilidade tributária do art. 133 do CTN.

Os elementos fáticos não demonstram que houve a efetiva alienação de estabelecimento comercial ou do fundo de comércio.

Verdade seja dita, a simples leitura desta ementa já nos leva a concordar com as objeções feitas pela D. PGFN dado que a verificação, tanto pela decisão *a quo*, quanto pelo acórdão comparado acima se deu a partir do exame dos elementos/fatos trazidos em cada um destes processos. E, assim, somente poder-se-ia cogitar de dissenso jurisprudencial, se as provas produzidas em cada qual fossem quando menos similares.

Vejam que no paradigma, a imputação da responsabilidade se deu a partir do exame de uma reestruturação societária complexa, com cessão de cotas em sucessivas etapas, ao passo que, no caso dos autos, a alegada tipificação da hipótese do art. 133 do CTN teria se justificado a partir da verificação da transferência de funcionários da empresa autuada para a nova empresa constituída.

Para além da clara dessemelhança fática, o exame da matéria pressuporá, por certo, o reexame de fatos o que, é sabido, e consabido, não é o fim instrumental do remédio processual em testilha.

Assim, o recurso manejado por Matoso & Barbosa Ltda. – ME, não merece seguimento.

De outro turno, e quanto ao recurso de Patrícia e do Espólio de Raimundo, as justificativas trazidas pela D. Fiscalização para lhes impingir a responsabilidade solidária estariam centradas, exclusivamente, no conhecimento destes (e atuação positiva) na segregação das atividades do Hotel e, ainda, nos atos de gestão por eles praticados.

Não obstante, em princípio, a questão repousar sobre matéria de fato, o primeiro paradigma indicado, de nº 1302-001.986, trata exatamente da mesma operação, mesma matéria e anos-calendário, inclusive, nele constando, as mesmíssimas acusações e elementos probatórios

(em princípio, trata-se, inclusive, do mesmo TVF). A única diferença é que a autuação se deu quanto a outra pessoa (Thermas Participações Societárias Eireli).

Ou seja, uma vez que os elementos fáticos considerados por cada aresto sejam os mesmos, o que se terá, no caso, não é o revolvimento de provas, mas, isto sim, e re-edificação da norma concreta e individual a fim de se atestar a correção ou não, da qualificação jurídica das provas postas e já consideradas, a luz dos preceitos dos dispositivos legais referidos linhas acima (arts. 124, I e 135, III, do CTN).

Quanto a este paradigma, a divergência jurisprudencial está sobejamente demonstrada.

No que toca ao segundo acórdão invocado pelos recorrentes, de nº 1302-000.976, este aresto se debruçou, apenas, sobre a responsabilidade tributária calcada em interesse comum (mesmo que fundamentada no art. 124, I e, também, no art. 135, III, do CTN). Neste diapasão, não foram consideradas, ao longo do acórdão paradigma, quaisquer particularidades atinentes às possíveis operações e negócios ali examinados, não se apontando para nada que pudesse, de alguma forma, aproximar aquele caso, da hipótese analisada nestes autos.

E, vejam bem, mesmo que quanto ao art. 124, I, do CTN, a decisão comparada tenha trazido argumento de índole eminentemente jurídica, suficiente *per se*, para afastar a sua aplicação no caso vertente, como dito, não houve um exame do art. 135, III, a luz de provas que pudessem, sequer, aproximar a situação lá tratada àquela aqui vista. Neste passo, este paradigma poderia ser admitido quanto ao art. 124 mas não em relação ao art. 135, tornando-o, pois, insuficiente para viabilizar a reforma do acórdão recorrido.

Dito isto, é de se conhecer do recurso manejado por Patrícia e pelo Espólio de Raimundo, todavia, e apenas, em relação ao paradigma de nº 1302-001.986, não se conhecendo, vale repisar, do apelo interposto por Matoso & Barbosa Ltda. – ME.

Quanto estes apelos, todavia, restei vencido.

II MÉRITO.

II.1 Do recurso interposto pela D. PGFN.

II.1.1 Do problema afeito à multa qualificada e, por conseguinte, à decadência. (In)ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não me alongarei aqui. Isto porque, as mesmas razões que invoquei para afastar integralmente a responsabilidade da Sra. Patrícia e, em parte, do Sr. Raimundo, apontadas no tópico II,1, supra, são podem ser trazidos para esta discussão.

De fato, a segregação da atividade é motivo razoável para a manutenção da multa qualificada em relação às parcelas tributadas pelo regime ordinário, fora do Simples Federal e do SIMPLES Nacional, dada a inegável relação de pertinência lógica entre a reestruturação intentada e o intento, até segunda ordem, doloso, de se manter nos regimes simplificados alhures referidos.

Mas esta mesma premissa não se desloca para o caso da infração atinente aos depósitos bancários de origem não comprovada. Isto porque a segregação de receitas em nada contribuiu para esta infração (ao menos não houve provas neste sentido). Isto é, com ou sem segregação de receitas, esta conduta ainda poderia ocorrer e somente se admitiria, no caso, acusar a ocorrência de sonegação, fraude, ou simulação, caso fossem apontados outros elementos, inclusive conjuntamente considerados, tais como:

- a) a não escrituração contábil das próprias contas bancárias;
- b) a apresentação de declarações fiscais zeradas; e
- c) a interposição de pessoas nos cadastros mantidos pelas instituições financeiras (*et coetera*).

E nada mais foi apontado nos autos para justificar o recrudesimento da penalidade em relação a este tema específico.

A D. PGFN acusa, ainda, a reiteração da conduta, e o valor significativo da omissão, como fundamentos para a qualificação da penalidade. Mas como bem apontado pela v. decisão recorrida, estar-se-ia aí presumindo o dolo numa hipótese em que o próprio lançamento já é feito por presunção.

E, passo seguinte, uma vez mantida a desqualificação da penalidade, afasta-se, por prejudicialidade, o argumento atinente à decadência (exclusivamente em relação ao problema da identificação do dolo, fraude ou simulação – tema 2, do recurso especial).

Enfim, neste ponto, o acórdão recorrida não carece de reformas, impondo-se o desprovimento do apelo fazendário.

II.1.2 Do tema concernente à interpretação dos preceitos do art. 150, §4º, do CTN.

Também aqui seria objetivo e conciso nas minhas considerações. Isto porque a interpretação pretendida pela D. PGFN, e defendida no paradigma por ela apontado, contraria, explicitamente, o entendimento, hoje vinculante, externado no já citado REsp de nº 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC. E para que não restem dúvidas, tomo a liberdade e transcrever, novamente, o seguinte trecho da ementa deste julgado que deixa, extreme duvidas, a aplicação, ao caso vertente, da regra encartada no art. 150, § 4º, do CTN:

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).

[...]

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).

Em resumo, pelo que restou definitivamente assentado pelo C. STJ:

a) havendo prova de pagamento antecipado dos tributos (algo identificado no caso vertente, até porque houve a compensação dos valores pagos pela empresa dentro da sistemática simplificada de recolhimento) e não havendo constatação de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN;

b) revela-se *“inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário”*.

Roma locuta quaestio finita!

Desnecessárias maiores digressões, sendo, também aqui, de se negar provimento ao recurso manejado pela D. PGFN.

II.1.3 Um adminículo.

Vale apenas frisar que os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto votaram pelas minhas conclusões quanto a matéria descrita no item II.1.2, cujas razões que prevaleceram seriam aquelas descritas na declaração de voto apresentada pela Conselheira Edeli, ao fim deste voto.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por:

- a) NÃO CONHECER do recurso especial manejado pela D. PGFN. Como fiquei vencido no conhecimento, quanto as matérias admitidas pelo Colegiado voto por NEGAR PROVIMENTO ao apelo fazendário; e
- b) NÃO CONHECER do recurso interposto por Matoso & Barbosa Ltda. – ME (Riane Barbosa Matoso Eireli).

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido na proposta de se negar conhecimento ao recurso especial da PGFN. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o recurso especial deveria ser parcialmente conhecido. Ainda, o voto do I. Relator também não prevaleceu quanto ao conhecimento dos recursos especiais de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos Chaves e Espólio de Raimundo Corrêa Barbosa, porque a maioria do Colegiado votou por não conhecer desses recursos.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto às matérias: *a) diferenças entre o declarado para os fiscos federal e estadual, b) dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN e c) interpretação do art. 150, § 4º, do CTN.*

Na matéria “dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN”, o recurso fazendário teve seguimento com base nos dois paradigmas indicados – 101-96.757 e 9101-001.002 – e também com respeito aos efeitos na contagem do prazo decadencial, com o

acréscimo do paradigma nº 2201-002.667. A PGFN menciona que há prática reiterada da conduta dolosa, que a *magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro*, e adiciona que a multa qualificada é mantida no primeiro paradigma mesmo em lançamento efetuado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A autoridade julgadora de 1ª instância afastou a qualificação da penalidade na parte referente à presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. O Colegiado *a quo* concordou com esta exoneração e manteve a qualificação da penalidade apenas sobre o crédito tributário determinado a partir das receitas escrituradas pela Contribuinte, vez que as receitas identificadas junto ao Sintegra-RN também foram excluídas da base tributada.

Como bem observado pelo I. Relator, a reiteração e o volume das receitas presumidas, bem como a falta de escrituração das contas bancárias, são aspectos referidos no voto condutor do paradigma nº 101-96.757 para manutenção da multa qualificada:

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

Dessa maneira, caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, Ido CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando que o fato gerador mais remoto ocorreu no ano-calendário de 2002. No presente caso, os contribuintes foram cientificados do lançamento em 24.05.2007, dentro do prazo previsto para a constituição do crédito tributário pela Fazenda, razão pela qual deve ser afastada a preliminar de decadência.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, concorda com a decisão de 1ª instância e apenas consigna que:

Quanto à multa qualificada para a infração referente a omissão de receitas advindas de depósitos bancários sem comprovação de origem, tratando-se de presunção legal, e na ausência de qualquer elemento que denote o dolo, correta a decisão de reduzir a penalidade para 75%.

De outro lado, porém, a decisão de 1ª instância foi tomada por maioria de votos, e o voto vencido do relator destacava, quanto à movimentação bancária, que:

- a qualificação da multa também foi justificada pela prática reiterada de omissão de receitas tributáveis quando confrontadas as declarações com a elevada movimentação financeira da contribuinte que foi reconhecida por ela como receitas tributáveis suas, o que também foi enquadrado como sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64, considerando-se a desproporção entre os valores declarados ao Fisco e a movimentação bancária reconhecida como suas receitas tributáveis. Em 2006, enquanto a movimentação financeira reconhecida como receitas nos livros Caixa foi de R\$ 3.703.856,19, as receitas declaradas foram de R\$ 1.315.931,39; em 2007, a movimentação financeira reconhecida como receitas nos livros Caixa foi de R\$ 5.329.714,37, enquanto as receitas declaradas foram de R\$ 1.629.846,12; em 2008, a movimentação financeira reconhecida como receitas nos livros Caixa foi de R\$ 7.062.461,71 e

as receitas declaradas foram de R\$ 2.162.297,01; em 2009, a movimentação financeira reconhecida como receitas nos livros Caixa foi de R\$ 5.390.996,76, enquanto as receitas declaradas foram de R\$ 2.412.013,91. Tais valores afastam a possibilidade de mero equívoco;

- os créditos bancários do fiscalizado, nos livros Caixa da empresa, ou foram reconhecidos pela empresa contribuinte como suas receitas, como recebimentos de clientes ou de cartões de crédito, ou foram reconhecidos como recebimentos de empréstimos, ou como depósitos nas contas bancárias de valores que estavam em seu caixa;
- além da omissão de receitas relativa aos valores reconhecidos como suas receitas recebidas de clientes e cartões de crédito, com relação aos alegados empréstimos, mesmo quando os extratos das contas bancárias não indicavam se tratavam de empréstimos concedidos à empresa, a contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória de todos os valores creditados em suas contas bancárias, inclusive daqueles incluídos no livro caixa como empréstimos recebidos, à exceção dos empréstimos bancários já devidamente afastados, não tendo a contribuinte apresentado qualquer documentação comprobatória desses supostos empréstimos bancários, sendo tributados como de origem não comprovada. Os vários empréstimos junto às instituições financeiras, que foram escriturados na conta contábil 21106.0001 EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS, e que constam nos extratos bancários, foram devidamente excluídos para fins da autuação fiscal;
- em relação aos valores em livro caixa reconhecidos pela contribuinte como depositados em suas contas bancárias e provenientes do seu caixa, observou-se que para não levar a conta caixa a ficar negativada devido a tais lançamentos, a empresa escriturou em 2007 no livro caixa diversos lançamentos de venda de ativo imobilizado, no montante de R\$ 1.316.300,00. Intimado a comprovar tais vendas e custos dos ativos vendidos, nada apresentou. É ressaltado no Relatório Fiscal (fl. 1208) que essas supostas vendas do ativo imobilizado em valores individuais elevados registrados no livro caixa não transitaram pelas suas contas bancárias, enquanto que até pequenos depósitos de operações comerciais inferiores a R\$ 100,00 transitaram pelas contas bancárias. Para fazer face valores “reconhecidos” como depósitos oriundos do caixa da empresa, a empresa escriturou em livro caixa outros empréstimos. Parte desses supostos empréstimos são provenientes de valores conciliados de outras contas bancárias da própria contribuinte, não se tratando de empréstimo recebido, mas de receitas suas recebidas, conforme extrato bancário. Outros supostos empréstimos recebidos, de valores elevados e escriturados em sábados e domingos, sequer transitaram por conta bancária da contribuinte e não restaram comprovados. Portanto, esses valores creditados em suas contas bancárias, “reconhecidos” em livros caixa como depósitos em contas bancárias provenientes de valores anteriormente em seu caixa, serão tributados como créditos de origem não comprovada. Essas tentativas da empresa de transformar créditos de origem não comprovada em empréstimos recebidos, pela utilização de escrituração de vendas de ativos imobilizados não comprovadas e de “empréstimos” baseados em valores conciliados ou empréstimos não comprovados, também foram considerados no conceito de sonegação, de acordo com o art. 71 da Lei 4.502/64, considerando-se, ainda, que mesmo intimada a comprovar a origem dos créditos não o fez com apresentação de documentação hábil e idônea;
- destaca-se ainda, no Relatório Fiscal, o fato de ter a contribuinte tentado esconder de forma reiterada as verdadeiras origens de créditos em valores expressivos, incompatíveis com sua renda declarada (afastando o mero equívoco, esquecimento ou falta de controle), utilizando-se de escrituração em livros caixa de supostos empréstimos recebidos e depósitos de valores como se fossem oriundos do seu caixa, configurando-se hipótese prevista no art. 71 da

Lei 4.502/64. A movimentação financeira em 2006 não justificada foi de R\$ 2.878.473,68 enquanto as receitas declaradas foram de R\$ 1.315.931,39; em 2007, a movimentação financeira não justificada foi de R\$ 1.873.151,96 e as receitas declaradas de R\$ 1.629.846,12; em 2008, foram R\$ 4.071.653,05 de movimentação financeira não justificada contra R\$ 2.412.013,91 de receitas declaradas; e 2009, a movimentação financeira não justificada foi de R\$ 3.100.062,63 enquanto as receitas declaradas somaram R\$ 2.162.297,01.

Nestes termos, portanto, constata-se que estão presentes, nestes autos, a reiteração e a significância das receitas presumidamente omitidas, para além do acréscimo das estratégias contábeis das quais a Contribuinte se valeu para escriturar os depósitos bancários sem a contrapartida correspondente em receitas, circunstâncias fáticas mais gravosas que as referidas no paradigma para manutenção da qualificação da penalidade. Na medida em que a negativa do provimento ao recurso de ofício significa a discordância com o voto vencido da decisão de 1ª instância, compreende-se que há similitude suficiente entre os acórdãos comparados para caracterização da divergência jurisprudencial.

Já com respeito ao paradigma nº 9101-001.002, consta que *o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003, ou seja, bem antes do início da ação fiscal. [...] A omissão intencional da autuada em omitir os valores de suas receitas e tributos devidos ao Fisco ficou ainda mais evidente, quando, ato contínuo ao início da fiscalização, apresentou declarações retificadoras com os valores devidos, demonstrando o quão ciente estava da sua omissão perante a administração tributária.* Apesar de a reiteração da conduta de omitir receitas se dar em período inferior ao aqui verificado, a conduta tem em conta receitas reconhecidas na escrituração contábil e não informadas em DIPJ e DCTF, em nada se assemelhando com a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, em relação à qual a qualificação da penalidade foi afastada nestes autos.

No mais, caracterizada a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 101-96.757, seria possível compreender que a decisão da matéria já afetaria, em caso de reversão, também a redução do prazo decadencial afirmada desde a decisão de 1ª instância. De toda sorte, vale recordar que a PGFN observou esta consequência de seu pleito e indicou paradigma nº 2201-002.667, que foi admitido para suscitar divergência jurisprudencial em relação a esta temática decorrente, por firmar que *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

Assim, estão caracterizadas as divergências neste segundo ponto – quanto à qualificação da penalidade e à contagem do prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários correspondentes -, mas com base apenas no paradigma nº 101-96.757.

Por fim, na matéria “interpretação do art. 150, § 4º, do CTN” a PGFN invoca o entendimento do paradigma nº 2301-001.568, no sentido de que *, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I.* Segundo expresso no recurso fazendário:

No paradigma, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, § 4º, a fiscalização

tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua posição de que **o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência.**

Diante da tese firmada na decisão paradigma, fica patente a divergência sobre a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera **a ciência do lançamento como o pronunciamento tratado na norma referida**, de modo que declara a decadência de parte do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS apurados no ano-calendário de 2007. (*destaques do original*)

O I. Relator entende que o paradigma indicado afronta o entendimento firmado no REsp nº 973.733/SC, mas esta Conselheira tem se manifestado de forma distinta em relação ao conteúdo deste julgado. Inclusive, recentemente redigiu voto vencedor no Acórdão nº 9101-006.337⁵ para conhecer de divergência jurisprudencial semelhante, nos seguintes termos:

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício apresentado na decisão de 1ª instância que acolheu *preliminar de decadência do lançamento relativa aos fatos geradores ocorridos até 30/09/2007*, dada a ciência da exigência em 29/10/2012.

A PGFN suscitou dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 2301-01.568 e em exame de admissibilidade restou reconhecido que:

Com efeito, constata-se a contradição entre os acórdãos confrontados, na medida em que o acórdão recorrido aplicou o prazo decadencial constante do art.150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, considerando o termo inicial para a contagem do prazo como sendo a ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, o paradigma sustentou entendimento que, ainda que se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houve o início do procedimento de fiscalização antes da homologação tácita do pagamento, significa que houve o "pronunciamento" da Fazenda Pública, e o prazo decadencial a ser aplicado deixar de ser aquele previsto no art. 150, §4º, deslocando-se para o art.173, inciso I do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que tange à situação fática, o paradigma trata de contribuição previdenciária retida na fonte, onde foi considerada a existência de dolo e também de contribuições a serem declaradas em GFIP, mas que teriam sido omitidas na declaração. O recorrido abordou o lançamento do IPI- reflexo. Logo, ambos trataram de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que confere similitude suficiente a ensejar a comprovação da divergência.

Entretanto, no aresto a quo, o colegiado reconheceu a decadência dos fatos geradores compreendidos entre janeiro/2007 e setembro/2007, tendo em vista a ciência do lançamento ter ocorrido em 29/10/2012, aplicando o prazo constante no art.150, §4º do CTN. Contrariamente, para as contribuições sujeitas a lançamento por homologação, o paradigma considerou decadentes os fatos geradores ocorridos até novembro/2000, para o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 01/08/2006, aplicando a regra do art.173, inciso I do CTN.

Dessarte, o acórdão recorrido e paradigma firmaram entendimentos divergentes no que diz respeito à aplicação do prazo decadencial, na medida em que o recorrido aplicou o art.150, §4º do CTN, e o paradigma, ainda que se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, "deslocou" o prazo decadencial para o art.173, inciso I do CTN, sob o argumento de que houve pronunciamento

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e divergiu no conhecimento da matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano.

da Fazenda Pública a partir do momento em que esta firmou o termo de início de fiscalização.

Portanto, a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à contagem do prazo decadencial e à aplicação do art. 150, §4º do CTN para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A I. Relatora observou que o voto condutor do acórdão recorrido está pautado no entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC, e que, embora referido julgado tivesse por tema o *termo inicial do prazo decadencial*, a decisão nele proferida adotou a data de constituição dos créditos tributários como termo final do prazo, razão pela qual o paradigma apresentado pela PGFN contrariaria aquela decisão e sua admissibilidade encontraria óbice no art. 67, §12, inciso II do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

De fato, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º do CTN, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo 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 impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

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

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

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

Observe-se, ainda, que em referido julgado não é arguido o fato de o procedimento fiscal iniciar antes do transcurso do prazo do art. 150, §4º do CTN. Consoante nele relatado, apenas teve-se em conta que o lançamento das contribuições se deu em 26/03/2001 e a inscrição em Dívida Ativa ocorreu em 03/09/2003, referindo-se a fatos geradores compreendidos entre 1991 e 1994.

Assim, não se pode afirmar que referido julgado tenha adentrado à possibilidade, ou não, de o termo inicial do procedimento de fiscalização impedir a homologação tácita decorrente do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

Em verdade, o voto condutor do Recurso Especial nº 973.733/SC até cita esta possibilidade, mas quando reproduz outras regras de decadência estabelecidas na doutrina lá referenciada (*Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210*), mediante transcrição de julgado anterior da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes termos:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL.

REDISSCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. (...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que **notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento**, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, **ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória**; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como **inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco**. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer

ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, **notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento**, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, **nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias**, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. **A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal**, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada **notificação formalizadora do ilícito**, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998**; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, **contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998** (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido." (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008) *(grifos do original, negritos acrescidos)*

Diante destas circunstâncias, não é possível afirmar que no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça, ao adotar a data de constituição dos créditos tributários como termo final do prazo decadencial, negou a possibilidade de a notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento impedir a homologação tácita da apuração do sujeito passivo pelo decurso do prazo do art. 150, §4º do CTN. Necessário concluir, assim, que esta temática não foi abordada naquele julgado, de modo que o paradigma apresentado não o contradiz.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

Sob estes mesmos fundamentos, também aqui a divergência jurisprudencial resta caracterizada.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido do CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN nas matérias “dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN” e “interpretação do art. 150, § 4º, do CTN”, sendo a primeira apenas com base no paradigma nº 101-96.757.

Depois da admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, houve interposição de recurso especial por: Host Administração Hoteleira EPP, em 09/02/2017; Matoso & Barbosa Ltda ME, em 10/02/2017; Espólio de Raimundo Correia Barbosa, em 24/02/2017; e Patrícia Matoso Barbosa Barcellos Chaves, em 15/02/2017. Possivelmente porque não há registro de ciência do acórdão recorrido aos responsáveis tributários, o exame de admissibilidade afirmou tempestivos tais recursos e deu-lhes seguimento nas matérias (3) “*imputação de responsabilidade tributária por sucessão, fundamentada no art. 133 do Código Tributário Nacional*” - Matoso & Barbosa Ltda. - ME (Riane Barbosa Matoso Eireli) e (4) “*imputação de responsabilidade tributária solidária prevista nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional*” - Espólio de Raimundo Correia Barbosa e Patrícia Matoso Barbosa Barcellos Chaves.

Assim, foi negado seguimento ao recurso especial de Host Administração Hoteleira EPP, que suscitou dissídio jurisprudencial com base nos paradigmas nº 1302-001.986 e 101-96.739, com respeito à imputação de responsabilidade com fundamento no art. 133 do CTN, mas dado seguimento ao recurso especial de Matoso & Barbosa Ltda ME em matéria semelhante, com base no paradigma nº 2402-002.106. Os recursos especiais do Espólio de Raimundo Correia Barbosa e de Patrícia Matoso Barbosa Barcellos tiveram seguimento com base nos paradigmas nº 1302-001.986 e 1302-000.976, com respeito à imputação de responsabilidade tributária com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN. Apesar de intimados, os responsáveis tributários não apresentaram agravo nem contrarrazões ao recurso fazendário. A PGFN, de seu lado, contesta a admissibilidade do paradigma nº 2402-002.106.

Com respeito à responsabilidade imputada a Patrícia Matoso Barbosa Barcellos Chaves e Raimundo Correia Barbosa Filho, o voto condutor do acórdão recorrido refere imputação a ambos com fundamento nos art. 124, I e 135, III do CTN. A primeira responsável também conta com imputação baseada no art. 135, II do CTN e o segundo responsável é referido como sócio de fato e está associado a descrição mais detalhada quanto aos benefícios financeiros auferidos.

O segundo paradigma nº 1302-000.976 já foi examinado por este Colegiado, em razão de recurso especial contra ele interposto pela PGFN, ao qual foi negado conhecimento, por

unanimidade, no Acórdão nº 9101-006.269⁶, nos termos do voto condutor da Conselheira Livia De Carli Germano:

De acordo com o acórdão recorrido não restaram preenchidos os requisitos para a decisão que responsabilização das pessoas físicas, nem pelo artigo 124, I, nem pelo artigo 135, III do CTN. Destaca-se trecho do voto (grifamos):

(...)

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretensão evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

A autuação menciona, também, como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, III, que a seguir transcrevo:

(...)

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte DPM Distribuidora Ltda. do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a empresa como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

(...)

Como se observa, a fundamentação pela inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN ocorreu tanto (i) porque o acórdão recorrido entendeu que a responsabilização das pessoas físicas somente seria possível com a exclusão do contribuinte do polo passivo, quanto por outra razão, afirmando o voto condutor, especificamente, que (ii) “*não é disso que se trata neste processo*” e “*o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador*” (o que permite interpretar que, para o acórdão recorrido, o fundamento fático indicado pela autuação somente basearia a responsabilização pelo artigo 124 do CTN).

Há, portanto, no acórdão recorrido, **dois fundamentos, autônomos**, para a não aplicação do artigo 135, III, do CTN ao caso dos autos: a impossibilidade de se aplicar esse dispositivo quando a contribuinte é incluída no polo passivo e o fato de tal artigo não ser aplicável em se tratando de acusação de “interesse comum”.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional contesta apenas o primeiro deles, qual seja, a questão sobre se a responsabilização das pessoas físicas pressuporia a exclusão do contribuinte do polo passivo. Nesse contexto, indica como **paradigma o acórdão 108-09.215**, em cuja ementa se lê: “*O art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária e apenas se refere à responsabilidade pessoal pelos*

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado(a)), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Nesse passo, cumpre observar que a tese sustentada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial foi posteriormente acolhida por enunciado de súmula deste CARF (Súmula CARF nº 130: “*A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária*”, aprovada em 2019).

Ocorre que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, eis que a reforma do fundamento que ela pretende atacar não é capaz de levar à mudança na conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido quanto à impossibilidade de responsabilização das pessoas físicas no caso dos autos.

Isso porque, mesmo que se reforme a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido combatida no recurso especial Fazendário (isto é, mesmo que se afirme que a responsabilidade das pessoas físicas não depende de se excluir a contribuinte do pólo passivo), o voto permanecerá concluindo, quanto ao artigo 135, III, do CTN, de que “*não é disso que se trata neste processo*”.

Constata-se, portanto, que o provimento do recurso especial nesse tema, muito embora pudesse alterar um dos argumentos do voto condutor do acórdão recorrido (i.e., o de que a responsabilização das pessoas físicas dependeria de se excluir a contribuinte do polo passivo), não teria o condão de reincluir as pessoas físicas no polo passivo, eis que o outro fundamento exposto no voto é capaz de, por si só, excluir a responsabilidade tributária em questão.

Não se conhece de recurso especial que não conteste um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Por fim, quanto à caracterização da divergência jurisprudencial, compreendo que esta resta igualmente prejudicada, na medida em que as questões de fato decididas no recorrido e no paradigma são sensivelmente diferentes.

No acórdão recorrido, a abordagem acerca do alcance do artigo 135 do CTN foi feita no contexto de se examinar se as pessoas físicas poderiam ser consideradas sujeitos passivos da obrigação tributária lançada contra a pessoa jurídica. Nesse contexto é que o voto condutor do acórdão recorrido proferiu decisão que resultou na exclusão das pessoas físicas do polo passivo.

A Fazenda Nacional traz como paradigma o acórdão 108-09.215, precedente que está a decidir sobre o argumento aventado naqueles autos pelo contribuinte, em suas peças de defesa, de que a responsabilidade tributária deveria ser atribuída à sua ex-sócia. Ou seja, ao contrário do caso dos autos, em que a defesa pretendia a *exclusão* da pessoa física do polo passivo, no paradigma o que a contribuinte queria era *incluir* a sócia no polo passivo pensando que, se assim o fizesse, poderia ser ela, a empresa, excluída do polo passivo.

Foi examinando tal argumento que o voto condutor do paradigma menciona que “*Necessário se faz comprovar o nexo causal direto da responsabilidade subjetiva e individual da ex-sócia à conduta infracional*”, e depois cita trecho de outro voto em que se afirma que “*o art. 135 do CTN não exclui a empresa do pólo passivo da obrigação tributária*”. Tal voto conclui, nesse contexto, por rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, mantendo a autuação contra a pessoa jurídica.

Como se percebe, o voto condutor do paradigma até afirma textualmente a tese que a Fazenda Nacional pretende sustentar em seu recurso especial, mas ali o contexto julgado era completamente diverso. O conteúdo e o objetivo do argumento analisado pelos votos condutores do recorrido e do paradigma é essencialmente diverso, e tal discrepância impede a caracterização da divergência jurisprudencial. Assim, também por este motivo o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido quanto à matéria da responsabilidade.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não** conhecer do recurso especial quanto à matéria “responsabilidade solidária”. (*destaques do original*)

Confirma-se, portanto, que o caso em referência guardava especificidades que impedem a caracterização do dissídio jurisprudencial em face do recorrido. E, ainda que se pudesse avaliar se há alguma similitude fática entre a conclusão do paradigma de que *a acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos*, com as razões para imputação de responsabilidade aqui feita com base no art. 124, I do CTN, o fundamento lá expresso para afastar a imputação com fundamento nos incisos do art. 135 do CTN contraria a Súmula CARF nº 130.

Já com respeito ao paradigma nº 1302-001.986, importa observar que para além de outra a integrante do grupo empresarial lá autuada, também não houve discussão quanto a responsabilidade tributária de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos. A outra pessoa física acusada, e que teve a responsabilidade afastada, foi Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo. E, ainda que se possa cogitar de algum alinhamento na acusação fiscal dirigida contra ambos, fato é que a decisão do paradigma está calcada no afastamento da qualificação da penalidade que, nestes autos, foi mantida. Veja-se:

A responsável solidária, Sra. Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo, apresentou recurso voluntário, no qual alega que apesar de os processos relativos à exclusão do Simples Federal e Nacional ainda não terem sido julgados, a fiscalização lavrou os autos de infração, não aguardando o desfecho do litígio na esfera administrativa, em afronta ao princípio constitucional do devido processo legal.

Alega também que a jurisprudência administrativa entende ser nula atribuição da responsabilidade solidária pela fiscalização, sendo esta atribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional. Transcreve ementas de julgados administrativos e requer a declaração de inexistência de relação jurídica obrigacional do impugnante com os créditos tributários objetos da demanda.

Estas alegações já foram devidamente analisadas e afastadas em face do recurso voluntário interposto pelo espólio de Raimundo Correa Barbosa Filho.

No mérito a recorrente questiona o entendimento da fiscalização quanto ao desmembramento das atividades das empresas citadas no Termo de Verificação Fiscal e alega que não se enquadra no inciso III do art. 135 do CTN, de responsabilidade pessoal e que não cabe ao contribuinte fazer prova negativa dos fatos, mas sim ao autor provar o fato constitutivo do direito, enquanto que ao réu a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo.

A fiscalização fundamentou a atribuição de responsabilidade no artigo 135, inc. II e III do CTN, por suposta infração à lei que seria caracterizada pela criação da empresa, em desmembramento da empresa Host Hotéis e Turismo Ltda, para fins de usufruir de benefícios tributários do Simples, pelo desmembramento posterior das atividades da própria empresa, com a criação da empresa Planeta Água e, ainda, pela omissão reiterada de receitas em montante elevado.

Uma vez afastada a qualificação da multa, pelos motivos já expostos, entendo que a simples falta de recolhimento de tributos à menor, ainda que em face de apuração de omissão de receitas, realizada por presunção legal, não é suficiente para caracterizar as hipótese de responsabilização do sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da responsável solidária Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo.

Observe-se que Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo é citada nestes autos, como detendo procuração com amplos poderes para movimentação das contas bancárias da Contribuinte, mas não há, em relação a ela, *evidências durante a ação fiscal do exercício desses*

poderes, as quais são indicadas para Patrícia Matoso Barbosa Barcelos em face de *cópias de cheques anexados às fls. 9551/9552, e às fls. 12061 a 12072* para a Contribuinte, bem como para o Planeta Água Bar e Restaurante Ltda, *conforme cópias de cheques anexados as fls. 10462 e 10463* e Restaurante Thermas Ltda, *conforme cópias de cheques anexados as fls. 10632 e 10633*.

Assim, estando a atuação de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos descrita com base em elementos de prova distintos dos referidos em face de Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo, e considerando que a Contribuinte não teve sucesso na caracterização de dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade mantida no acórdão recorrido, estes diferenciais impedem a caracterização do dissídio jurisprudencial neste ponto.

Já com respeito a Raimundo Correia Barbosa Filho, observa-se que a imputação de responsabilidade presente nestes autos tem em conta sua atuação desde o desmembramento de Host Hotéis e Turismo Ltda para entrega das participações societárias a suas filhas (as duas responsáveis antes citadas e Taísa Matoso Barbosa) e operações decorrentes, para recebimento de aluguéis e pagamento de despesas pessoais suas pela autuada e pelas demais pessoas jurídicas oriundas do desmembramento.

Contudo, importa observar que o voto condutor do paradigma nº 1302-001.986 firma as seguintes condicionantes para exclusão da responsabilidade que lhe foi imputada:

O recorrente sustenta que a fiscalização tratou uma transferência normal de empresa familiar, de "pai para filhos", como sendo fraudulenta. Informa que no início da década de 2000, quando diagnosticado com câncer, o Sr. Raimundo iniciou a transferência de seus negócios para as filhas, daí a constituição das três empresas, uma para cada filha, evitando possíveis problemas sucessórios. Alega que as alterações contratuais estão de acordo com a legislação que rege a matéria, inexistindo motivo para desconsiderar a personalidade jurídica dessas empresas.

Alega que não tem como prosperar o argumento de que Thermas Participações contribuiu para pagar as despesas do Sr. Raimundo Barbosa. A Thermas Participações pagava aluguel mensal para a Host Hotéis e Turismo Ltda., de propriedade daquele, a quem alguns pagamentos eram diretamente realizados, valores que eram escriturados e tributados na fiscalizada e, que nenhuma irregularidade foi detectada.

Sustenta que não foi detectado qualquer documento da THERMAS PARTICIPAÇÕES com a assinatura do Sr. Raimundo Barbosa ou qualquer prova que comprovasse que era por ele gerida ou que houve interposição de pessoas. **Não há qualquer procuração das empresas ou das filhas do Sr. Raimundo Barbosa concedendo poderes para este administrá-las/representá-las**, sendo inadmissível a inclusão do Espólio do Sr. Raimundo no pólo passivo tributário de empresa que sequer era sócio ou tinha poder de mando. O Sr. Barbosa ter sido avalista de operações bancárias da Thermas Participações, empresa de sua filha, é fato usual e tampouco demonstra participação na administração da empresa.

Observa que o próprio Relatório Fiscal afasta a preposição de pessoas ao afirmar que a sócia-gerente da empresa tinha poderes gerenciais e administrativos; Aduz, que o Sr. Raimundo Barbosa não se enquadra em nenhuma das situações previstas no art. 135 do CTN, de responsabilidade pessoal, pois não é mandatário, preposto, empregado ou diretor, gerente ou representante da empresa, tampouco está incluído no art. 134 do mesmo diploma legal, que atribui responsabilidade solidária subsidiária a terceiros e que não cabe ao contribuinte fazer prova negativa dos fatos, mas sim ao autor provar o fato constitutivo do direito, enquanto que ao réu a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo.

Por fim, alega que a jurisprudência administrativa entende ser nula a atribuição da responsabilidade solidária pela fiscalização, sendo esta atribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional. Transcreve ementas de julgados administrativos e requer a

declaração de inexistência de relação jurídica obrigacional do impugnante com os créditos tributários objetos da demanda.

Preliminarmente cumpre afastar a alegação de nulidade da atribuição de responsabilidade feita pela fiscalização.

Ao contrário do que afirma o recorrente, a jurisprudência tanto administrativa quanto judicial se consolidou no sentido de que é imprescindível a apuração da responsabilidade solidária previamente à inscrição dos créditos tributário em dívida ativa e que o sujeito passivo solidário tem direito aos mesmos recursos do sujeito passivo principal.

Com relação a imputação feita ao recorrente, verifica-se no TVF que a autoridade fiscal entendeu que este deveria responder solidariamente pelos créditos lançados com base no art. 124 e no art. 135, III do CTN, tendo em vista que foi **o mentor intelectual do desmembramento da atividade das empresas ocorrido em face da empresa Host Hotéis e Turismo Ltda e ainda pelo fato de ter despesas suas pagas pela empresa Restaurante Thermas Ltda.** O fato de aparecer como **avalista em operações bancárias da empresa referida**, também foi trazido como indício de que o mesmo era sócio de fato da mesma.

Analizando os elementos trazidos aos autos, entendo que são insuficientes para justificar a atribuição da responsabilidade do recorrente, Sr. Raimundo. **Embora tenha ficado comprovado que recebeu recursos da empresa Restaurante Thermas, o recorrente alega que se trata de repasse de aluguéis, feitos a ele diretamente, a que teria direito a empresa Host, da qual era sócio, o que fora autorizado contratualmente.**

Ainda que a fiscalização tenha questionado os valores repassados a este título, inclusive apontando que em alguns meses superavam o valor contratado, não tratou tais operações como mera simulação, na medida em que o lançamento respeitou a personalidade jurídica das empresas envolvidas.

No mesmo sentido, **embora a fiscalização tenha trazido elementos que apontam para uma gestão comum entre as empresas envolvidas, mediante procurações outorgadas a empregados vinculados ora a um, ora a outra empresa e ainda a existência de procurações cruzadas entre os sócios de Restaurante Thermas e Hotel Thermas, não apresenta procuração da empresa Restaurante Thermas, indicada como sujeito passivo principal, em favor do recorrente.**

Assim, me parece que não existem elementos suficientes para justificar a atribuição de responsabilidade à recorrente, seja com base no art. 124, I (interesse comum), seja pelo art. 135, III do CTN (como sócio gerente de fato da empresa).

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelo espólio de Raimundo Correa Barbosa Filho. *(destacou-se)*

Assim, a ausência de procuração conferida pelo sujeito passivo lá autuado ao responsável em questão foi um dos motivos para afastamento da imputação que lhe foi dirigida.

No presente caso, a acusação fiscal adiciona à imputação feita a tal responsável que:

325. Também caracteriza a sua responsabilidade perante a empresa, a sua participação ativa nas operações bancárias da empresa junto ao Banco Industria e Comercial S/A – BICBANCO, onde aparece como procurador com amplos poderes para movimentar conta corrente da empresa e como garantidor/devedor solidário e também aparece como de vários empréstimos bancários conseguidos junto àquela instituição financeira.

326. Dessa forma, por ter agido como sócio de fato da empresa fiscalizada (com poderes para retirar recursos da empresa para pagamentos de suas despesas pessoais e de sua esposa; com poderes para movimentar conta bancária da empresa e com participações ativas em operações bancárias da empresa), fica o Sr. Raimundo Correia Barbosa Filho sujeito também ao que prevê o inciso I do art. 124 e do III do art. 135 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) acima reproduzido.

Na descrição anterior, a autoridade lançadora refere a procuração com amplos poderes para movimentação das contas bancárias da Contribuinte conferida a Raimundo Correia Barbosa Filho e, como *evidências durante a ação fiscal do exercício destes poderes*, aponta a *participação ativa em operações bancárias junto ao BICBANCO S/A, conforme documentos anexados as fls. 3594 a 3672*.

E veja-se que estas circunstâncias estão referidas no voto condutor do acórdão recorrido, que adota as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância para afirmar a validade da imputação feita no lançamento:

34.2.1. Além disso, o Sr. Raimundo tinha participação ativa nas operações bancárias da empresa Hotel Thermas Ltda junto ao Banco Industrial e Comercial S/A BICBANCO, em relação ao qual aparece como procurador com amplos poderes para movimentar conta corrente da empresa e garantidor/devedor solidário de empréstimos bancários conseguidos junto a tal instituição financeira (vide descrição de fl. 12230). Tendo em vista o conjunto de tais fatos e características, o Sr. Raimundo foi considerado sócio de fato, enquadrando-se na hipótese do art. 135, III, do CTN, além daquela do art. 124, I, do mesmo Código.

[...]

35. Depreende-se do descrito no Relatório Fiscal, que todas as pessoas físicas ou jurídicas arroladas como responsáveis solidárias (a saber, a Sra. Patrícia Matoso Barbosa Barcellos Chaves, o Sr. Raimundo Correia Barbosa Filho (Espólio), e as empresas Host Administração Hoteleira Ltda EPP e Matoso & Barbosa Ltda ME), tiveram interesse comum no fato gerador, do que decorre responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN, transcrito, inclusive, na fl. 12229 do Relatório Fiscal, tendo em vista a subsunção dos fatos atinentes a tais pessoas à referida norma. Percebe-se também que houve responsabilidade por cometimento de infrações à lei tributária nos atos praticados por sócio formal (Sra. Patrícia) ou de fato (Sr. Raimundo) (art. 135, III, do CTN), além do que a empresa (Matoso & Barbosa Ltda ME) sucessora da autuada, nos termos descritos no Relatório Fiscal, está sujeita à incidência da responsabilidade tributária também nos termos do art. 133 do CTN.

36. Do que ressaí dos autos, além das alterações societárias (criação de empresas) engendradas com a só finalidade de reduzir o pagamento dos tributos federais (a legislação que rege os regimes simplificados, Simples Federal e Nacional, prevê a impossibilidade de desmembramento das atividades realizadas pela empresa optante que aufera receita em valor superior ao limite permitido para o seu enquadramento), constatou-se a reiterada infração de se declarar a receita bruta em valores bem inferiores aos efetivamente auferidos nos períodos-base da autuação, fatos que, por si só, já qualificam infração a lei. Portanto, tal como fez a fiscalização, às pessoas físicas com poderes de gerência deveria ser atribuída a responsabilidade solidária de que trata o inciso III do art. 135 do CTN, segundo o qual são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

36.1. Por todas as razões exhaustivamente relatadas e documentalmente provadas no procedimento fiscal, tem-se a responsabilidade da(o):

[...]

b) Sr. RAIMUNDO CORREIA BARBOSA FILHO, porque, além de ter sido o mentor intelectual das operações societárias realizadas com a finalidade de recolher menos tributos, também foi destinatário direto de recursos financeiros auferidos pelo HOTEL THERMAS, para pagamento de despesas pessoais (também das demais empresas aqui mencionadas), além de figurar como garantidor de vários empréstimos tomados pela contribuinte autuada, o que o caracteriza como seu sócio de fato;

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER dos recursos especiais do Espólio de Raimundo Correia Barbosa e de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto às matérias: *a) diferenças entre o declarado para os fiscos federal e estadual, b) dolo, fraude ou simulação: aplicação do art. 173, I do CTN e c) interpretação do art. 150, § 4º, do CTN.*

Na matéria “diferenças entre o declarado para os fiscos federal e estadual”, a PGFN contesta o acórdão recorrido na parte em que *considerou comprovado o numerário cobrado pelo Fisco, sem que houvesse uma exata correspondência entre os recursos indicados como origem, com os depósitos bancários individualmente em datas e valores.*

A Contribuinte, apontada como uma das pessoas jurídicas resultantes do desmembramento de Host Administração Hoteleira Ltda, foi excluída do Simples Federal e do Simples Nacional, teve o lucro arbitrado no 1º semestre/2007 e foi submetida a tributação na sistemática do lucro presumido de julho/2007 a dezembro/2009. A autoridade lançadora considerou como referência para cálculo dos tributos lançados: i) as receitas de revenda e prestação de serviços escrituradas; ii) os depósitos bancários de origem não comprovada, já excluídos aqueles que encontraram correspondência nas receitas escrituradas; e iii) vendas de mercadorias constantes nos registros do Sintegra-RN. Todos os valores exigidos foram acrescidos de multa qualificada.

A autoridade julgadora de 1ª instância excluiu da base de cálculo do lançamento a omissão de receitas oriunda do Sintegra-Fisco Estadual do Rio Grande do Norte, bem como afastou a qualificação da penalidade em relação à omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Em consequência, reconheceu que a decadência extinguiu o IRPJ e a CSLL do 1º, 2º e 3º trimestre de 2007, a Cofins dos períodos de apuração de janeiro de 2007 a setembro de 2007 e o PIS/Pasep dos períodos de apuração de março de 2007 a setembro de 2007.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício, e é neste ponto que a PGFN contesta, na primeira matéria, a concordância com decisão de 1ª instância, assim manifestada no voto condutor do acórdão recorrido:

Em relação à omissão de receitas oriunda das informações do Sintegra-RN, tal qual a decisão recorrida, entendo ser inverossímil admitir-se de que tais valores não estariam incluídos nos depósitos bancários já tributados, de ofício e neste mesmo lançamento, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Vale ter em conta que o voto vencedor da decisão de 1ª instância assim justificou o cancelamento desta parcela da exigência:

Como dito pelo próprio impugnante autuado (fl. 9 da impugnação), considerando que a base de cálculo das infrações era oriunda da movimentação financeira nas contas bancárias da empresa, quer pela receita confessada no Livro Caixa, quer pelos depósitos

de origem não comprovada, não seria plausível supor que a empresa não depositasse em suas contas bancárias a venda de mercadoria constante dos registros do Sintegra-RN.

Aceitar o entendimento contrário seria o mesmo que defender que as receitas omitidas transitam pelas contas bancárias, situação diversa das receitas declaradas ao fisco estadual. Ambas, receitas omitidas e declaradas, transitam pelas contas bancárias, presumidamente.

Observe-se ainda que as receitas do Sintegra-RN são uma pequena parcela das receitas oriundas da movimentação bancária, estas que foram confessadas no Livro Caixa ou presumidas como omitidas (art. 42 da Lei nº 9.430/96), sendo desarrazoado, pelo seu pequeno montante, que as receitas do Sintegra (venda de mercadorias) não tenham transitado pelas contas bancárias.

Com as razões, devem-se afastar da omissão de receitas do lançamento os montantes que constaram na omissão de receitas de vendas de mercadoria oriunda do Sintegra-RN.

O exame de admissibilidade entendeu caracterizada a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 104-21.400, com destaque ao entendimento de que *não basta a indicação de prováveis fontes de recursos que dariam suporte aos depósitos, é preciso identificar, de forma individualizada, de onde saíram os recursos que aportaram às contas. Isto é, é preciso demonstrar, com coincidência de datas e valores, de onde saíram os recursos depositados nas contas bancárias.*

Contudo, como bem observado pelo I. Relator, referido julgado tinha em conta tentativa de comprovação da origem de depósitos bancários mantidos por pessoa física em nome de interposta pessoa. E, no trecho subsequente ao destacado pela PGFN em seu recurso especial, o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes diz que o sujeito passivo se limitou a *indicar, genericamente, recursos que poderiam ter sido utilizados para fazer tais depósitos, tais como saldo bancário ou rendimentos declarados*, mas sem vincular essas fontes a nenhum dos depósitos.

No presente caso, a autoridade lançadora identificou como depósitos bancários de origem não comprovada aqueles que, movimentados pela Contribuinte, não encontraram correspondência com recebimento de vendas escrituradas. De outro lado, identificou receitas na base de dados estadual que não haviam sido escrituradas. É diante deste contexto específico que o Colegiado *a quo* concordou com a autoridade julgadora de 1ª instância, e entendeu que poderia haver duplicidade nos valores autuados, mormente tendo em conta a inexpressividade das diferenças constatadas no Sintegra-RN.

Evidente está que as diferentes soluções adotadas decorrem dos distintos contextos analisados. Inexiste, assim, divergência jurisprudencial a ser solucionada, razão pela qual esta Conselheira concorda com o I. Relator em NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN nesta primeira matéria.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, teve seguimento apenas com respeito à “incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada” e, intimada (e-fl. 13550), a Contribuinte não apresentou agravo. Assim, acompanha-se o I. Relator para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte em face da Súmula CARF nº 108.

Depois da admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, houve interposição de recurso especial por: Host Administração Hoteleira EPP, em 09/02/2017; Matoso & Barbosa Ltda ME, em 10/02/2017; Espólio de Raimundo Correia Barbosa, em 24/02/2017; e Patrícia Matoso Barbosa Barcellos Chaves, em 15/02/2017. Possivelmente porque não há registro de ciência do acórdão recorrido aos responsáveis tributários, o exame de admissibilidade afirmou tempestivos tais recursos e deu-lhes seguimento nas matérias (3) “*imputação de*

responsabilidade tributária por sucessão, fundamentada no art. 133 do Código Tributário Nacional” - Matoso & Barbosa Ltda. - ME (Riane Barbosa Matoso Eireli) e (4) “imputação de responsabilidade tributária solidária prevista nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional” - Espólio de Raimundo Correia Barbosa e Patrícia Matoso Barbosa Barcelos Chaves.

Assim, foi negado seguimento ao recurso especial de Host Administração Hoteleira EPP, que suscitou dissídio jurisprudencial com base nos paradigmas nº 1302-001.986 e 101-96.739, com respeito à imputação de responsabilidade com fundamento no art. 133 do CTN, mas dado seguimento ao recurso especial de Matoso & Barbosa Ltda ME em matéria semelhante, com base no paradigma nº 2402-002.106. Os recursos especiais do Espólio de Raimundo Correia Barbosa e de Patrícia Matoso Barbosa Barcelos tiveram seguimento com base nos paradigmas nº 1302-001.986 e 1302-000.976, com respeito à imputação de responsabilidade tributária com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN. Apesar de intimados, os responsáveis tributários não apresentaram agravo nem contrarrazões ao recurso fazendário. A PGFN, de seu lado, contesta a admissibilidade do paradigma nº 2402-002.106.

O recurso especial de Matoso & Barbosa Ltda ME teve seguimento com base neste paradigma sob a seguinte compreensão:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que é de se manter a responsabilidade, porque, além de ter como sócios [...], verificou-se também que esta empresa assumiu operações comerciais do [...], pela transferência de empregados destas últimas para a primeira (Matoso & Barbosa Ltda.), o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 2402-02.106, de 2011) decidiu, de modo diametralmente oposto, que sempre é necessária expressa disposição legal atribuindo a alguém tal condição, e o art. 133, II, do CTN determina que, para caracterizar a responsabilidade tributária subsidiária, deverá haver atos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento.

O Colegiado *a quo* concordou com a imputação de responsabilidade às *personas jurídicas* *sucessoras em razão da aquisição do fundo de comércio*, e o voto condutor invoca a decisão de 1ª instância que apresentou os seguintes fundamentos em relação a Matoso & Barbosa Ltda ME:

34.4. Ainda consoante descrito no Relatório Fiscal, fl. 12231, foi verificado que no endereço do Hotel Thermas Ltda está cadastrada nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil a empresa Matoso & Barbosa Ltda ME, CNPJ 10.452.941/0001-10, CNAE 5510-801 Hotéis, tendo como sócios a Sra. Riane Matoso Barbosa e Raimundo Correia Barbosa Filho. Verificou-se também que esta empresa assumiu operações comerciais do Hotel Thermas Ltda pela transferência total de empregados do hotel para a empresa Matoso & Barbosa Ltda, conforme informações em GFIPs de janeiro/2012 e documentos fiscais emitidos em nome da nova empresa. Semelhantemente, os empregados do Restaurante Thermas Ltda e do Planeta Água Bar e Restaurante Ltda também foram transferidos para a empresa Matoso & Barbosa Ltda, conforme GFIPs de janeiro/2012. Considerando a situação descrita, a empresa Matoso & Barbosa Ltda também figurou no pólo passivo como sucessora de fato da fiscalizada, conforme art. 133 do CTN.

[...]

37. Já à empresa MATOSO & BARBOSA LTDA. ME, atribuiu-se a responsabilidade e aqui é de se mantê-la porque, além de ter como sócios a Sra. Riane Matoso Barbosa e Raimundo Correia Barbosa Filho, verificou-se também que esta empresa assumiu operações comerciais do Hotel Thermas Ltda, Restaurante Thermas Ltda e do Planeta Água Bar e Restaurante Ltda, pela transferência de empregados destas últimas para a primeira (Matoso & Barbosa Ltda), conforme informações em GFIPs de janeiro/2012 e documentos fiscais emitidos em nome da nova empresa, atraindo a responsabilidade,

solidária ou subsidiária, de que trata o art. 133 do CTN (*"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:"*)).

O paradigma nº 2402-002.106, por sua vez, decidiu que *em decorrência da falta de demonstração da efetiva alienação do fundo de comércio ou estabelecimento, seja retirada do polo passivo da relação jurídico-tributária a empresa LPS Brasília-Consultoria de Imóveis Ltda.* Segundo seu voto condutor:

Contudo, entendo que os elementos fáticos, expostos no Relatório Fiscal (itens “2”, composto pelos subitens 2.1 a 2.8, e “3”) e nos demais documentos que constam nos autos, não são suficientes nem demonstram que ocorreu efetivamente a alienação do fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional da Recorrente (Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda, atual MAX Empreendimentos Imobiliários Ltda) para a empresa LPS Brasília-Consultoria de Imóveis Ltda. Esses elementos fáticos, isoladamente, sem outros elementos probatórios, são insuficientes para caracterizar a sucessão empresarial da responsabilidade tributária do art. 133 do CTN.

Os elementos probatórios expostos nos autos não direcionam se ocorreu de forma efetiva a alienação do fundo de comércio ou estabelecimento da Recorrente para outra empresa; pelo contrário, tais elementos demonstram que ocorreu uma reorganização societária, com alteração e remanejamento de cotas do capital social, bem como demonstram a ocorrência de mudanças de endereços das sociedades empresárias constantes do Relatório Fiscal.

Entendo ainda que a regra estabelecida no caput do art. 133 do CTN trata da hipótese de alienação de um conjunto de bens materiais (imóvel, mercadorias, semoventes, parque industrial, dentre outros) ou imateriais (ponto comercial, aviamento) de uma pessoa jurídica, ou empresa individual, para outra continuar a respectiva exploração. Isso não ficou demonstrado pelos elementos fáticos expostos nos autos, especificamente os itens “2” e “3” do Relatório Fiscal.

A transcrição anterior do Relatório Fiscal menciona os atos societários para aquisição de quotas do sujeito passivo autuado por outra LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A; a mudança da dita sucessora para o endereço do sujeito passivo autuado, que alterou seu endereço para outro domicílio; e a transferência da quase totalidade dos empregados do sujeito passivo autuado para a dita sucessora, bem como a posterior administração do sujeito passivo autuado por diretor da dita sucessora. Diante de tais circunstâncias, a decisão do paradigma confrontou o *caput* do art. 133 e seu inciso II, e enfatizou a existência de mudança de endereço das sociedades empresárias para concluir pela insuficiência acusatória.

Já nestes autos não há aquisição por outra pessoa jurídica, mas sim a sucessão do sujeito passivo autuado nas suas operações por outra pessoa jurídica constituída pelos mesmos sócios da Contribuinte, com transferência de empregados de uma para outra e emissão dos documentos fiscais sob a nova razão social.

Por tais razões, esta Conselheira concorda com o I. Relator em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Matoso & Barbosa Ltda ME.

No mérito, esta Conselheira reitera seus fundamentos, em linha com o recorrido, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN quanto à qualificação da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes das receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal

da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

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

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela

Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às

mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-

005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.486 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda) e 9101-005.625 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimir as bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, a autoridade lançadora identificou os depósitos bancários que correspondiam a receitas da atividade e assim as tributou, com qualificação da penalidade. Sem evidências de que os depósitos remanescentes correspondem a receitas da atividade, a reiteração e o volume são insuficientes para afirmar a intenção de deixar de recolher os tributos devidos. Na acusação fiscal, para qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas, a autoridade lançadora descreve as estratégias contábeis adotadas pela Contribuinte para escriturar sua movimentação financeira sem que seu caixa ficasse credor, assim registrando empréstimos e venda de ativos que não foram comprovados. E, diante deste cenário, acrescenta *ter o contribuinte tentado esconder as verdadeiras origens de tais créditos constantes em sua conta bancária, através da escrituração em seus livros caixa de lançamentos de empréstimos recebidos e depósitos de valores constantes do caixa*. Conclui a motivação para qualificação da penalidade neste ponto assim firmando:

209. Resumindo, a quarta conduta e/ou situação do contribuinte a ser analisada é ter movimentado, em instituição financeira, recursos expressivos, incompatíveis com a renda declarada ao Fisco, não tendo justificados a origem destes recursos e ter tentado esconder as origens de tais recursos através da escrituração desses valores em seus livros caixa sob a forma de empréstimos recebidos e de transferências de valores entre o caixa e a conta bancária, de forma reiterada.

210. Esta ação/situação descrita acima também pode ser enquadrada no conceito de SONEGAÇÃO determinado no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 citado anteriormente.

211. E o que também denota a intenção de sonegar é também a desproporção entre os valores declarados ao Fisco e o movimentado em sua conta bancária, cujas origens não restaram comprovadas. Esta desproporção afasta a possibilidade de mero equívoco, de um enriquecimento, ou de uma falta de controle. É o que se sobressai da análise da tabela seguinte:

[...]

Na parte em que a autoridade lançadora logrou correlacionar a movimentação financeira a receitas da atividade, a reiteração e o volume são evidências da intenção de sonegar. Contudo, na parte em que os depósitos bancários não tiveram a origem comprovada, a reiteração e o volume, bem como a forma como esses valores foram contabilizados, de forma a ocultar sua origem, subsiste a dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Com respeito à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º do CTN, esta Conselheira reitera os fundamentos apresentados em declaração de voto no Acórdão nº 9101-006.337 para também NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões, para negar provimento ao recurso fazendário, por discordar da tese encampada no paradigma, e não por se entender vinculada ao entendimento expresso pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que, consoante expresso no voto vencedor, a matéria aqui em debate não foi decidida no âmbito do Recurso Especial nº 973.733/SC.

No precedente nº 9101-005.406⁷, este Colegiado já se manifestou contrariamente à interrupção do prazo decadencial do art. 173 do CTN por notificação de “medida preparatória indispensável ao lançamento”, nos termos do voto condutor desta Conselheira:

A PGFN defende a contagem do prazo decadencial a partir da intimação cientificada à Contribuinte em 27/06/2006, classificada na decisão de 1ª instância como medida preparatória a teor do art. 173, parágrafo único do CTN, por exigir a comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da origem dos valores creditados/depositados nas contas correntes de sua titularidade. A ausência desta comprovação resultou, ao final, na imputação de omissão de receitas e na exigência dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento com o acréscimo de multa qualificada.

O paradigma está pautado nos fundamentos da decisão proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 766.050-PR. Nela, o Ministro Luiz Fux cita doutrina consubstanciada na obra *DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO*, do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, relativamente a qual são transcritos alguns trechos pertinentes à matéria aqui discutida:

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

- Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação -

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: previsão de pagamento antecipado; ocorrência do pagamento antecipado; ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e ocorrência da notificação por parte do Fisco.

Esta notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como dies a quo do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável para justificar realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial fixado pela regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o dies a quo do prazo decadencial, conforme verificamos na regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo dies a quo, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O conseqüente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

Como se vê, há uma premissa para aplicação desta regra que não foi exteriorizada pelo Superior Tribunal de Justiça no acórdão antes mencionado: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. De toda a sorte, como no presente caso tal acusação está presente, importa avançar um pouco mais na análise para expor que tempos depois do julgamento do Recurso Especial nº 766.050/PR, editado em 28/11/2007, a 1ª Seção do STJ enfrentou a divergência existente entre suas Turmas, e pacificou o tema nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.143.534/PR, julgado em 13/03/2013, para concluir o que assim consignado em sua ementa:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.

Por unanimidade de votos restou desconstituído o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que, invocando a decisão no Recurso Especial nº 766.050/PR, afirmava que *o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que não ocorre o pagamento, se inicia a partir da notificação de medida preparatória indispensável ao próprio lançamento, caso existente, independentemente de ter sido realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN*. No caso específico da decisão embargada, a decadência fora afastada porque, *conforme consignado no acórdão recorrido, houve emissão de mandado de procedimento fiscal em 25.5.2005, ou seja, antes do curso do prazo de cinco anos do lançamento do crédito tributário*.

A fundamentação expressa pelo Ministro Ari Pargendler no julgamento dos Embargos de Divergência em RESP nº 1.143.534/PR é aqui adotada para rejeitar a pretensão da PGFN:

Nos tributos lançados por homologação, havendo antecipação do pagamento do tributo, o termo inicial do prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário é aquele previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 150, § 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

Quid, se o lançamento de uma contribuição está sujeito a esse regime, mas o contribuinte deixa de antecipar o respectivo pagamento ?

Nesse caso, o termo inicial da decadência do direito de constituir o crédito tributário segue a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 173, I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Na espécie, controverte-se a respeito da norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

"Art. 173, 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".

Salvo melhor entendimento, a aludida norma incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe.

Voto, por isso, no sentido de conhecer dos embargos de divergência e de dar-lhes provimento para restabelecer a autoridade do acórdão proferido pelo tribunal *a quo*.

Ainda que não se possa afirmar, peremptoriamente, que o prazo decadencial, uma vez iniciado, nunca se suspende, nem se interrompe, fato é que, iniciado seu decurso para que o Fisco exerça, justamente, sua competência de constituir o

crédito tributário, não é possível admitir que o início do procedimento com esta finalidade se prestaria a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento, ainda que presente dolo, fraude ou simulação, vez que o legislador elegeu estas circunstâncias apenas para deslocar o termo inicial do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I do CTN).

Acrescente-se que este Colegiado tem, implicitamente, negado esta interrupção nos diversos casos em que afirmou aplicável a regra decadencial do art. 173, I do CTN em casos de dolo, fraude e simulação, sem perquirir da existência de *medida preparatória indispensável ao lançamento* a deslocar seu termo inicial.

Por fim, anote-se a submissão recente da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça ao que decidido no EResp nº 1.143.534/PR, no julgamento do Recurso Especial nº 1.758.098-SP, em 11 de setembro de 2018:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM 2005. CONTEÚDO DA NOTIFICAÇÃO REALIZADA EM 2010. QUESTÃO RELEVANTE. AUSÊNCIA DE VALORAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA.

1. O Tribunal de origem considerou não caracterizada a decadência porque o fato gerador da obrigação tributária ocorreu em 2005, o termo inicial se deu em 1º.1.2006 (não houve pagamento antecipado); e a notificação do lançamento, em 23.12.2010.

2. Foram opostos Embargos de Declaração apontando que na data acima ocorreu a notificação do início de fiscalização, tendo ocorrido a constituição do crédito tributário somente em 2011, razão pela qual a notificação do lançamento, no exercício de 2011, não obstou a decadência em relação à competência de 2005.

3. Segundo a jurisprudência do STJ, a regra do art. 173, parágrafo único, do CTN, ao mencionar a "medida preparatória indispensável ao lançamento", apenas antecipa o termo inicial da decadência (para momento anterior ao estabelecido no art. 173, I, do CTN), não o prorrogando, entretanto, visto que este não se suspende ou interrompe.

4. A ausência de valoração a respeito do ponto suscitado nos aclaratórios (identificação do conteúdo da notificação realizada em 23.12.2010, isto é, se referente ao efetivo lançamento ou ao mero início de fiscalização) constitui omissão a ser suprida.

5. Recurso Especial parcialmente provido. Determinação de remessa dos autos à Corte local, para novo julgamento dos Embargos de Declaração.

Assim, não merece reparos o acórdão recorrido que, frente à ciência do lançamento em 04/05/2007, considerou decaídos os créditos tributários de IRPJ e CSLL referentes à apuração anual de 2000 – que embora somente fossem passíveis de lançamento em 2001, deveria ser constituídos até 31/12/2006 – e de Contribuição ao PIS e de COFINS até novembro/2001, também passíveis de lançamento em 2001.

A PGFN, a partir da dicção do art. 150, §4º do CTN, que afirma a homologação tácita se, *expirado* o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador *sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado*, defende que:

Da leitura da regra acima transcrita, percebe-se que o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública. Na acepção do termo, segundo a inteligência da norma em tela, qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do pedido de esclarecimento/documentos ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita. Nessa ordem de ideias, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio

contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do pedido de esclarecimento/documentos.

Na forma expressa no paradigma, se o termo inicial do procedimento fiscal se dá antes do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, o Fisco passa a ter o prazo do art. 173, I do CTN para lançamento:

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Diante desta pretensão, são aqui reafirmadas as premissas do precedente antes citado e a conclusão lá adotada: iniciado o curso do prazo decadencial para que o Fisco exerça sua competência de constituir o crédito tributário, não se admite que o início do procedimento com esta finalidade se preste a interromper o prazo e deflagrar nova contagem para conclusão do lançamento. Assim, também aqui deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assim, nas matérias conhecidas, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa