



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.001204/2007-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.035 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOL COUROS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Omissão substancial de receitas auferidas em declaração prestada ao Fisco, de maneira deliberada e consciente, valendo-se da utilização de laranjas e notas fiscais frias, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária. Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

RESTABELECIMENTO DA MULTA QUALIFICADA. EFEITO TRANSLATIVO. APRECIÇÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Se restabelecida a qualificação da multa de ofício, consequência imediata é a aplicação de entendimento sumular que desloca o prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, em razão do efeito translativo. Aplica-se, portanto, enunciado da Súmula CARF nº 72: caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia de Carli Germano, que lhe deu provimento em menor extensão. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Lívia de Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1728/1749) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1803-00.705 (e-fls. 01/32), na sessão de 11/11/2010, proferida pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário interposto por SOL IMPORTADORA E EXPORTADORA DE COUROS LTDA (“Contribuinte”).

Segue transcrição da ementa e resultado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2002, 31/12/2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. HIPÓTESE EM QUE O FISCO NÃO DEMONSTROU, DE FORMA INEQUÍVOCA, QUE AS OMISSÕES DE RECEITAS AVERIGUADAS DERIVARAM DE MECANISMO ARDILOSO. LANÇAMENTO QUE, ADEMAIS, FOI PERPETRADO POR MEIO DE PRESUNÇÃO LEGAL, SEM PROVA DIRETA DAS INFRAÇÕES. O prazo decadencial aplicado aos tributos lançados por homologação é regido pelo artigo 150, § 4º, do CTN, salvo hipóteses de fraude, dolo ou simulação. Não basta, para caracterizar qualquer uma destas situações, que o Fisco enuncie cenário de fundo fraudulento, pretensamente ligado ao contribuinte, sem indicar, precisamente, o nexos causal existente entre o ardil, de um lado, e as omissões de receita constatadas, de outro. Este entendimento é ainda mais pujante na medida em que a autuação se calçou em mera presunção iuris tantum, na forma facultada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia.

FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Não há que se falar em falta de motivação do auto de infração, quando este foi lavrado com observância de todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

FALTA DE JUNTADA DE EXTRATOS BANCÁRIOS. VALIDADE DO LANÇAMENTO. Demonstrativos de depósitos bancários elaborados pela autoridade fiscal, cuja ciência foi dada ao contribuinte e por ele não foram contestados, são suficientes para configurar a presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A legislação vigente autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS BANCÁRIAS. DESCABIMENTO. Não pode prosperar a aplicação de multa de ofício qualificada se o lançamento em questão tem arrimo em mera presunção de omissão de receitas financeiras, nos moldes do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Outrossim, não se mantém a majoração da penalidade se o Fisco não comprovar que a sonegação intentada teve origem direta em mecanismo criminoso.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção das exigências fiscais decorrentes dos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL, relativos ao 3º trimestre de 2002, do PIS e da COFINS, relativos ao mês de julho de 2002, vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Selene Ferreira de Moraes; b) por maioria de votos, manter as exigências de IRPJ e CSLL do 4º trimestre de 2002, do PIS e COFINS, do mês de dezembro de 2002, vencidos os Conselheiros Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que cancelavam o PIS de dezembro de 2002; c) por maioria de votos reduzir a multa de ofício para 75%, vencida a Conselheira Selene Ferreira de Moraes. Designado o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior para redigir o voto vencedor.

A autuação fiscal relativa a lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, ano-calendário de 2002, com base em denúncias de sonegação fiscal envolvendo frigoríficos estabelecidos na região dos Grandes Lagos no interior do Estado de São Paulo, mediante utilização de “laranjas”, interposição de pessoas, físicas e jurídicas, com o objetivo de eximir os titulares de fato do pagamento de tributos e contribuições sociais e com repercussão criminal, culminando em investigação da Polícia Federal e quebra do sigilo bancário pela Justiça Federal. Foi tipificada infração tributária de presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e qualificada a multa de ofício (150%).

Foi apresentada impugnação (e-fls. 1315/1344). Os lançamentos fiscais foram julgados procedentes pelo Acórdão nº 14-24.09 da 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (e-fls. 1360/1371), nos termos de ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2002, 31/12/2002

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas-correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2002, 31/12/2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Comprovada, no curso da ação fiscal, a prática dolosa do sujeito passivo em manter recursos financeiros à margem da escrituração e tributação, é aplicável a multa de ofício qualificada de 150%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2002, 31/12/2002

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as preliminares de nulidade quando exercido o direito ao contraditório e à ampla defesa pelo sujeito passivo, quando perfeitamente identificados os sujeitos passivos da obrigação tributária ou quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROCEDIMENTOS DECORRENTES CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação decorrente de irregularidade descrita e analisada - no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dada a relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento aos lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1382/1402), no qual foi dado parcial provimento pelo Acórdão nº 1803-00.705 (decisão recorrida).

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1728/1749), pretendendo devolver a matéria “restabelecimento da multa qualificada”, por meio dos tópicos recursais relacionados no despacho de exame de admissibilidade: (1) Reiteração da Conduta; (2) Expressividade da receita omitida frente à receita total; (3) Conta bancária à margem da escrita fiscal, e (4) Majoração da multa em caso de conduta fraudulenta.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1825/1834) deu seguimento parcial ao recurso especial, para os tópicos recursais (2) Expressividade da receita omitida frente à receita total, com base nos paradigmas nº 101-96.668 e 1102-00.502; e (3) Conta bancária à margem da escrita fiscal, com base no paradigma nº 9101-001.307.

A respeito dos tópicos recursais devolvidos, manifesta-se a PGFN no recurso especial no sentido de que teria restado a atividade ilícita da empresa fiscalizada, em razão da prática reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias, em omitir quantias expressivas de receitas provenientes de esquema fraudulento envolvendo utilização de notas fiscais frias. Teria restado demonstrado o intuito doloso, mediante as provas acostadas aos autos. E, sendo restabelecida a multa qualificada, caberia o afastamento da decadência em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos no 1º trimestre de 2002 e dos fatos geradores da Cofins de julho de 2002, em razão da aplicação do art. 173, inciso I do CTN. Requer a PGFN pelo conhecimento e provimento do recurso especial para reformar o acórdão recorrido na parte objeto da impugnação e restabelecer a multa de 150% e afastar-se a decadência.

A PGFN não apresentou petição de agravo em face do seguimento parcial do recurso especial (e-fl. 1836).

Despacho da unidade preparadora de e-fl. 1878 informa que a Contribuinte não apresentou contrarrazões, e que desistiu da parte que lhe foi desfavorável na decisão recorrida por meio do parcelamento especial da Lei nº 12.865, de 2013 (e-fl. 1880).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Cabe registro inicial no sentido de que remanescem nos autos litígio a respeito da qualificação da multa de ofício, vez que a Contribuinte parcelou a parte que lhe foi desfavorável na decisão recorrida.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões de decidir do despacho de e-fls. 1825/1834, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer dos tópicos recursais expressividade da receita omitida frente à receita total e conta bancária à margem da escrita fiscal, que dizem respeito à qualificação da multa de ofício.

Passo ao exame do mérito.

Ambos os tópicos recursais com seguimento dado pelo despacho de exame de admissibilidade tratam da **qualificação da multa de ofício**.

Transcrevo excerto do Termo de Constatação Fiscal:

Desde o ano de 2001, a Receita Federal e o INSS vêm recebendo denúncias de um megasquema de sonegação fiscal envolvendo frigoríficos estabelecidos na região dos Grandes Lagos, no interior do Estado de São Paulo, sobretudo nos municípios de Jales e Fernandópolis. Segundo as denúncias, o grupo atuaria na região há pelo menos quinze anos.

A partir destas denúncias, a Receita e o INSS iniciaram vários procedimentos fiscais contra várias empresas e pessoas físicas ligadas ao esquema. Finalizadas as fiscalizações, foram lançados os tributos, que atingem centenas de milhões de reais. No entanto, invariavelmente, quando a Fazenda Pública buscava cobrar os tributos devidos, verificava que **nem as empresas, nem seus sócios possuíam qualquer patrimônio em seu nome**. No curso dos trabalhos de fiscalização, tanto a Receita Federal quanto o INSS se depararam com evidências de que as pessoas que **constavam do quadro societário destas empresas eram apenas "laranjas"**, que se reportavam a um nível hierárquico superior. Os auditores suspeitaram que as empresas fiscalizadas haviam sido constituídas com a única finalidade de sonegar tributos.

Diante da dificuldade de comprovar o vínculo entre os verdadeiros sócios e as empresa abertas em nome de "laranjas" para a prática de crimes contra a ordem tributária, e

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

dadas a evidências da existência de uma verdadeira organização criminosa por trás destas empresas, no final do ano de 2005 a Receita Federal solicitou formalmente o apoio da Polícia Federal em Jales/SP para que as investigações fossem aprofundadas, de modo a se identificar com precisão todo o esquema, para que os infratores pudessem ser levados a julgamento pela Justiça.

(...)

Em seguida, foi feita a representação para a interceptação dos telefones e e-mails dos principais envolvidos, medida que se mostrou absolutamente imprescindível para que a investigação se desenvolvesse a contento, dada a grande quantidade de pessoas envolvidas e a complexa engrenagem de sonegação fiscal.

Concomitantemente às quebras de sigilo fiscal, telefônico e telemático, foram sendo realizadas várias outras diligências pela Polícia Federal que, pela sua natureza, não necessitavam de autorização judicial para serem implementadas, tais como levantamentos de campo, a obtenção, processamento e análise de informações cadastrais não protegidas por sigilo bancário e fiscal, tais como pesquisa de contadores das empresas investigadas, pesquisa de processos judiciais em nome das pessoas físicas e jurídicas investigadas, análise das fichas de breve relato e dos contratos sociais das empresas obtidos em Juntas Comerciais, pesquisa do quadro de empregados das empresas, dos vínculos empregatícios dos investigados, pesquisa de inquéritos policiais em andamento, etc.

Nos trabalhos de investigação, constatou-se a existência de uma grande organização criminosa, criada com o objetivo de fraudar a administração tributária, cujo modus operandi é a interposição de pessoas, físicas e jurídicas, com o objetivo de eximir os titulares de fato do pagamento de tributos e contribuições sociais. As pessoas interpostas movimentaram grande quantia de recursos por meio da rede bancária, mediante a abertura de contas em seus nomes, mas movimentando recursos pertencentes a terceiros, titulares de fato desses recursos.

Diante disso, a Justiça Federal decidiu pela quebra do sigilo bancário de todas as pessoas físicas e jurídicas (matriz e filiais envolvidas na operação Grandes Lagos, determinando às instituições financeiras o fornecimento, diretamente à Delegacia da Receita Federal, das informações e documentos requisitados por meio de Requisição de Movimentação Financeira - RMF.

(...)

O contribuinte, como participante do esquema, tem como atividade industrialização, beneficiamento e comercialização de couros.

(...)

Durante os trabalhos de auditoria, verificamos uma grande quantidade de procurações emitidas por empresas participantes do esquema, entre elas as Noteiras. Uma das finalidades dessas procurações é para **que os mandatários não exponham seus nomes ao Fisco e movimentem valores de sua atividade em suas contas pessoais. A prática tem por fim evitar que a Receita Federal do Brasil detecte a desproporção entre os altos valores movimentados em suas contas e os baixos valores informados em suas DIRPFs, ou DEPJ's e DCTFs no caso das pessoas jurídicas.**

A Fri-Norte e a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. faziam papel de NOTEIRA, ou seja, empresa juridicamente constituída, que **se prestava a fornecer (vender) notas fiscais "frias" a terceiros interessados (frigoríficos, taxistas, comerciantes etc.), como se fosse a real vendedora/compradora de gado e produtos resultantes de seu abate.**

Por meio da interceptação telefônica os policiais constataram a negociação de notas fiscais entre a Sol e a Distribuidora São Paulo. (Grifei)

Como se pode observar, são contundentes os fatos.

No caso, a autoridade autuante valeu-se da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada para determinar a base de cálculo da infração. Contudo, **a conduta da Contribuinte extrapolou o tipo objetivo da norma tributária.** Integrante de um esquema de sonegação, com vários envolvidos, mediante utilização de laranjas e notas fiscais frias, em conduta deliberada e consciente visando se esquivar da obrigação tributária.

A legislação tributária é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN ².

Da mesma maneira, é expressa na legislação que negócios envolvendo ocorrência de dolo ensejam qualificação da multa de ofício ³, na forma da sonegação, fraude ou conluio ⁴.

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o *plus* na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo⁵, consumando-se o dolo.

Transcrevo outro excerto do Termo de Constatação Fiscal:

Com fulcro nas disposições contidas na Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, parágrafo primeiro, o percentual da multa de ofício será duplicado, em face de **o contribuinte ter utilizado em suas operações notas fiscais frias de empresas Neteiras - Fri-Norte e Distribuidora São Paulo -, fato comprovado mediante a apreensão de documentos feita pela Polícia Federal na sede da empresa** fls. 19 a 22; 52 a 81, bem como pela

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

³ Vide Lei nº 9.430, de 1996:

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

(...)

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

⁴ Vide Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 269:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. (...) A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

existência de lançamentos contábeis nos Livros Diário e Registro de Saídas da pessoa jurídica — fls. 254 a 273.

Ademais, os relatórios de cassação da eficácia das inscrições estaduais emitidos pela Delegacia Regional Tributária de São José do Rio Preto-DRT.8 — fls. 343 a 352 -, reforçam nossas afirmações no decorrer do presente trabalho sobre as .empresas Noteiras.

Outro ponto que merece destaque é a **procuração da Fri-Norte ao Sr. Paulo Bueno de Camargo, sócio da Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda.**, revelando assim a amizade, confiança e relação entre os contribuintes e seus sócios. **A Fri-Norte é empresa Noteira, registrada em nome de interpostas pessoas** e com objetivo único de fraudar os cofres públicos.

Relevantes também as declarações da Sra. Márcia Helena de Oliveira, sócia da Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda., sobre a prestação de serviços de sua empresa para a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda., empresa Noteira e com objetivos únicos de fraudar os cofres públicos.

Por fim, é importante ressaltar que **a omissão de rendimentos, no valor de R\$ 601.200,00, representa 43% da receita total da Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda.** declarada neste ano de 2002. São valores expressivos, vultosos e que o próprio sócio Sr. Paulo Bueno de Camargo afirmou em resposta ao nosso Termo de Reintimação — fl. 157 - como sendo oriundos das atividades da empresa e não contabilizados, conforme itens 1 e 2 transcritos abaixo: (...)(Grifei)

(...)

Destarte, infere-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vista a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964.

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

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

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT⁶ discorre com didática:

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

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos⁷:

⁶ BITENCOURT, 2007, p. 269.

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

Não há reparos a fazer, portanto, no entendimento da Fiscalização transcrito com clareza e objetividade no Termo de Verificação Fiscal.

As conclusões da decisão de primeira instância são irretocáveis:

Uma vez descoberto e devidamente comprovado o ardil do contribuinte em deixar de registrar contabilmente enormes quantias de recursos financeiros ingressados em contas-correntes, sem justificativa plausível, ou mesmo, declarar valores a menor que os reais à autoridade fazendária, correta a exigência dos valores devidos com a aplicação da penalidade em percentual qualificado.

Não se pode deixar de levar em consideração que a empresa ocultou do Fisco Federal, inclusive sem qualquer escrituração contábil, os valores dos depósitos bancários mantidos junto aos Bancos Baú e Rural, no montante de R\$ 601.200,00, eximindo-se, por conduta ardilosa, do pagamento dos tributos devidos. Não é nenhum exagero afirmar que, não fosse a deflagração da ação fiscal, antes de expirado o prazo decadencial, a tempo de salvar a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, jamais os recursos mantidos à margem da escrituração contábil e ocultados ao fisco nas declarações inverídicas seriam alcançados pela tributação prevista em lei.

Por outro lado, o conjunto probatório presente nos autos, sejam eles decorrentes de depoimentos e documentos arrecadados no curso da "Operação Grandes Lagos", sejam decorrentes do próprio procedimento fiscal, demonstra o modo ardil de atuação da empresa com intuito de sonegação. Utilizar-se de documento frio, como é o caso da nota fiscal de fl. 256, inclusive registrando contabilmente a suposta operação, e sonegando receitas à Administração Tributária, conforme fartamente analisado neste julgamento, é prova cabal da intenção da empresa em praticar atos com fins específicos de sonegação tributária.

O voto vencido da relatora da decisão recorrida também ilustra com precisão o contexto da qualificação da multa, inclusive o robusto conjunto probatório reunido nos autos:

Por conseguinte, resta-nos saber se estamos diante de um caso de simples apuração de omissão de receita ou se existem nos autos elementos suficientes para comprovar o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Constam dos autos os seguintes elementos de prova:

- Ofício da 1ª Vara da Justiça Federal de Jales (fls. 5/8), requisitando abertura de fiscalização contra as empresas Norte Riopretense Distribuidora Ltda. e Distribuidora de Carnes e Derivados São Luiz Ltda., em face de “veemente indícios de que referidas empresas foram constituídas para sonegar tributos ou criadas para fornecer notas fiscais “frias” a sonegadores, que as adquirem mediante pagamento”. A recorrente figura no rol dos clientes das empresas emissoras das notas fiscais.

⁷ BITENCOURT, 2007, p. 269.

- Auto circunstanciado de busca e apreensão da Delegacia da Polícia Federal em Jales (fls. 9/22).
- Auto de qualificação e interrogatório de Ana Cláudia Valente Fioravante (fls. 23/25): secretária da Distribuidora São Paulo desde 1999. A partir de 2002 assumiu o cargo de faturista.
- Auto de qualificação e interrogatório de Antonio Zanchini Júnior (fls. 27/30): contador na empresa Distribuidora São Paulo.
- Auto de qualificação e interrogatório de Edson Garcial de Lima (fls. 31/33): comprador de gado com notas fiscais do “Macaúba”, em nome da Distribuidora São Paulo. O gado saía de seu frigorífico com notas da Distribuidora São Paulo.
- Auto de qualificação e interrogatório de Jaqueline Vilches da Silva (fls. 34/37): funcionária da Norte Riopretense.
- Auto de qualificação e interrogatório de Karla Regina Chiavatelli (fls. 38/42): funcionária da Norte Riopretense.
- Auto de qualificação e interrogatório de Márcia Helena de Oliveira (fls. 43/44): contratada por Nivaldo Fortes Perez, sócio, para trabalhar na Sebo Sol Ltda. Juntamente com outro funcionário da Sebo Sol Ltda. fundou a empresa Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda., que arrendou as instalações e continuou com os clientes da Sebo Sol Ltda. A Sol Importadora prestava serviços de industrialização de couro para a Distribuidora São Paulo e a Rio Preto Abatedouro.
- Auto de qualificação e interrogatório de Maria dos Anjos de Medeiros (fls. 45/49): funcionário da empresa Distribuidora São Paulo.
- Procuração outorgada por Norte Riopretense Distribuidora Ltda. (fls. 50/51).
- Carta dirigida à Sol Importação com valores do frete a vista, e dados para depósito, e menção ao cliente Distribuidora de Carnes e Deriv. SP (fls. 52, 55).
- Nota fiscal de venda emitida pela Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda., tendo como destinatário a empresa Couros Nobre Beneficiamento Ltda. (fls. 53/54).
- Romaneio de carregamento com menção da nota fiscal de venda emitida pela Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. (fls. 56)
- Notas de industrialização efetuada para outras empresas (fls. 57/64)
- Nota de remessa para industrialização emitida pela Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, tendo como destinatária a Sol Imp. e Exp. de Couros Ltda. (fls. 65/70, 75/77, 79).
- Nota fiscal de venda emitida pela Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda., tendo como destinatário a empresa Universal Couros Ltda. (fls. 71).
- Nota fiscal de venda emitida pela Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda., tendo como destinatário a empresa Oubach Beneficiamento em Couro (fls. 72).
- Conhecimento de transporte rodoviário para o destinatário Oubach Beneficiamento em Couro (fls. 73)
- Nota fiscal de industrialização para outras empresas emitida por Imp. e Exp. de Couros Ltda. (fls. 74, 80/81).
- Comprovante de depósitos e recibos tendo como favorecido a Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda. (fls. 78).
- Decisão judicial deferindo a quebra do sigilo bancário da recorrente (fls. 82/91).
- Informações de apoio para emissão de certidão (fls. 98/99).
- Cópia de documentos emitidos pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda (fls. 103/105, 257, 343/352, 526).

- Termo de declarações (fls. 122/124) da Sra. Ana Cláudia Valente Fioravante: funcionária da Distribuidora São Paulo.
- Auto de deslacrção, constatação, análise e relacção do material apreendido na empresa Sol Importadora e Exportadora de Couro Ltda. (fls. 125/127).
- Requisição de informações sobre movimentação financeira e respostas das instituições (fls. 128/138).
- Demonstrativos de valores – Extratos Bancários (fls. 139/140).
- Termo de intimação para comprovação da origem de depósitos bancários (fls. 147/149).
- Termo de reintimação fiscal (fls. 153/155).
- Resposta da contribuinte (fls. 157).
- DCTF (fls. 161/164).
- DIPJ (fls. 165/199, 202/229).
- Livro Diário (fls. 230/253, 258/263).
- Notas fiscais de remessa p/ indust. (fls. 254/255)
- Relação de notas fiscais (fls. 264/341).
- Lalur (fls. 353/364).
- Demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas (fls. 365/375, 392).
- Termo de Constatação Fiscal (fls. 346/391)
- Cópia de contestação oferecida no processo 033.20010021724 (fls. 453/462).
- Livro Registro de Entrada, Saída, Diário e Razão (fls. 511/517, 518/520, 521/525).
- Extrato do Bradesco (fls. 517 verso)

Tais provas depoimentos de oito pessoas que descrevem o esquema de sonegação, cópias de notas fiscais de simples remessa, e de venda para curtumes emitidas pela Distribuidora São Paulo, cópias de romaneios de transporte apreendidos na sede da recorrente, procuração outorgada pela Norte Riopretense Distribuidora Ltda. São suficientes para demonstrar dois fatos: a) a existência do esquema de sonegação, fraude e conluio perpetrado por meio das empresas Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. e Norte Riopretense Distribuidora Ltda (atual FriNorte Comércio e Distribuidora de Carnes Ltda.); e a relação da Sol Importadora com ambas as empresas.

(...)

Em outras palavras, os fatos constantes dos autos demonstram que a recorrente deliberadamente impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária de valores correspondentes a 43% de suas receitas declaradas.

(...)

A prova documental dos autos demonstra a existência de relações entre a recorrente e as empresas “noteiras”. A nota fiscal de fls. 256 atesta que tais relações existem desde o ano calendário de 2002.

No tocante à procuração outorgada pela Norte Riopretense Distribuidora Ltda (atual FriNorte Comércio e Distribuidora de Carnes Ltda.), a recorrente assim se manifesta:

“Na verdade, essa procuração é específica e foi outorgada para que representantes das duas empresas atuassem junto a Samello, que adquiriu produto da primeira a Norte, e solicitou que a segunda a Sol o trabalhasse.

Anexamos cópia da Contestação (doc. 1) à ação ordinária movida pela Samello e com certeza de sua breve leitura restará a conclusão que a procuração foi outorgada

exclusivamente para fins comerciais e legais, e não para encobrir operações escusas como afirmam os agentes fiscais.”

De fato, o instrumento de procuração apenas denota a existência de relações comerciais entre a empresa “noteira” FriNorte e a recorrente. No entanto, como já salientado anteriormente, as características da presente omissão e os fatos apurados pela fiscalização, por si só, são suficientes para demonstrar a ocorrência de sonegação, tal como definida no art. 71 da Lei nº 4.502/1996. Ninguém se esquece de contabilizar depósitos no montante de R\$ 100.000,00 cada um, ou deixa de guardar a documentação necessária para justificar a entrada dos recursos tão expressivos em suas contas bancárias, contas estas que sequer foram registradas na contabilidade.

A documentação constante dos autos evidencia a ligação da recorrente com as empresas “noteiras”, sendo que esta ligação, aliada às características da conduta da contribuinte – falta de contabilização de depósitos bancários em montantes expressivos, concentrados, sem qualquer explicação acerca de sua origem – configura conjunto probatório suficiente para demonstrar as condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, e o intuito doloso de impedir que a autoridade administrativa tivesse o conhecimento daquelas entradas de recursos em suas contas bancárias.

Ora, seja sob a perspectiva da expressividade da receita omitida frente à receita total, ou da conta bancária à margem da escrita fiscal, mediante utilização de ardis, restou demonstrada a conduta dolosa da Contribuinte, e por consequência deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício.

Tendo sido restabelecida a qualificação da multa de ofício, cabe registrar a **existência de súmula** predicando sobre o deslocamento do prazo decadencial para o art. 173, inciso I do CTN, ou seja, devolve-se a matéria decadência pelo efeito translativo. Assim, cabe aplicação da Súmula CARF nº 72, para fins de contagem do prazo decadencial:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim sendo, transcrevo excerto do voto da decisão da primeira instância, que afasta na integralidade a decadência nos presentes autos, aplicando a contagem prevista no art. 173, I do CTN:

Nos presentes autos, são exigidos tributos de vários períodos e a impugnante alega decadência em relação ao IRPJ e à CSLL do trimestre encerrado em 30/09/2002, e em relação ao PIS e à Cofins, do período de apuração encerrado em 31/07/2002.

Desta forma, para os tributos apurados e devidos no terceiro trimestre de 2002 - para o caso do IRPJ e da CSLL -, assim como aqueles apurados e devidos no mês de julho de 2002 - para o caso do PIS e da Cofins -, o lançamento poderia ter sido efetuado no próprio ano de 2002, o que implica que o prazo decadencial teve início em 01/01/2003 e término em 31/12/2007.

Considerando que a ciência da autuação deu-se em 21/12/2007, conforme se comprova às fl. 418, não há que se falar em decadência do IRPJ, da CSLL do PIS e da Cofins para fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2002.

No mesmo sentido, manifestou-se o voto vencido (que foi restabelecido pela presente decisão) do acórdão recorrido:

Em face do art. 173, I do CTN, para os casos em que foi caracterizada fraude, o termo inicial da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, conforme consta da ficha 01 – Dados Iniciais da Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2003 (fls. 165), o período de apuração do IRPJ e da CSLL é trimestral.

Assim, em relação ao fato gerador ocorrido em 30/09/2002, o termo inicial do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2003, findando-se o prazo apenas em 31 de dezembro de 2007. Portanto, não há que se falar em decadência do lançamento, que foi efetuado em 21 de dezembro de 2007.

No tocante ao fato gerador ocorrido em 31/12/2002, o tributo poderia ser lançado apenas em 2003, sendo que o termo inicial do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2004. Novamente não há decadência, uma vez que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2008.

Também deve ser rejeitada a preliminar de decadência do PIS e da COFINS, cujos fatos geradores ocorreram em 31/07/2002 e 31/12/2002. Os prazos também se findaram em 31/12/2007 e 31/12/2008, respectivamente.

Nesse contexto, devem ser restabelecidos os lançamentos de ofício na integralidade.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Apresento a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento em menor extensão ao recurso especial da Fazenda Nacional, sendo válido mencionar que a questão se restringe à admissibilidade da análise, por parte desta 1ª Turma da CSRF, da matéria decadência.

Como se sabe, em sede de recurso especial, o Regimento Interno deste CARF impõe alguns limites e requisitos para que uma matéria possa ser analisada, nos termos dos

artigos 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria CARF 343/2015, que reproduzo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

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

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 2º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.

§ 3º Será definitivo o despacho do presidente da câmara recorrida, que decidir pelo não conhecimento de recurso especial interposto intempestivamente, bem como aquele que negar-lhe seguimento por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.

§ 4º O disposto no § 3º não se aplica se a tempestividade for prequestionada.

A leitura de tais dispositivos me leva a entender que, para que uma matéria possa ser apreciada por esta 1ª Turma da CSRF, é necessário, dentre outros requisitos: (i) a apresentação, por parte do Recorrente, de paradigmas que demonstrem existir divergência jurisprudencial a respeito do tema que ele pretende debater; e (ii) a aceitação da matéria como controvertida por parte do Presidente de Câmara, em sede de exame de admissibilidade de recurso especial.

Assim, se o Recorrente não menciona a matéria como controvérsia a ser analisada em seu recurso especial e/ou o despacho de admissibilidade não coloca tal matéria especificamente como objeto de análise, compreendo que, exceto em casos limítrofes (em que se coloquem em xeque princípios como o do devido processo legal e o respeito ao contraditório e à ampla defesa – que não é o caso), não caberia a esta 1ª Turma da CSRF apreciá-la.

É por tais razões que, na sessão de julgamento, meu voto foi orientado a compreender a decadência como matéria que não fazia parte do recurso especial em questão, entendendo que não caberia a sua análise por esta Turma.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano