



**Processo nº** 19515.001477/2006-34  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.367 – CSRF / 1<sup>a</sup> Turma**  
**Sessão de** 10 de março de 2021  
**Recorrentes** CENTRO ÓTICO COMERCIAL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à inobservância dos requisitos legais para caracterização de presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e consequente insuficiência da presunção simples estabelecida no lançamento, e não quanto à imprestabilidade do indício previsto em lei para presunção de omissão de receitas a partir de pagamentos não contabilizados.

**MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.**

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, o volume da movimentação bancária e a reiteração da conduta são insuficientes para justificar a exasperação da penalidade.

**DECADÊNCIA. CONTAGEM. MARCO INICIAL. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.**

Inexistindo pagamento antecipado, o prazo quinquenal para o lançamento de contribuições deve ser contado com base no artigo 173, I, do CTN, e não pelo artigo 150, §4º, conforme precedente vinculante do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao Recurso Especial da

Fazenda Nacional para afastar a decadência, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Quanto à multa qualificada, votaram pelas conclusões os Conselheiros Andréa Duek Simantob, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Adriana Gomes Rêgo. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por CENTRO ÓTICO COMERCIAL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-00.029, na sessão de 30 de julho de 2009, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ e Outros.

Ano-calendário: 2002

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de escrituração de pagamentos presume a ocorrência de receitas omitidas (RIR/99, art. 281, II).

CSLL. PIS. COFINS. O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO. A multa qualificada exige a demonstração inequívoca do intuito doloso, não podendo subsistir nos casos de omissão de receitas decorrente de presunção legal.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2001 mediante constatação de omissão de receitas presumidas a partir de pagamentos não contabilizados, com acréscimo de multa qualificada em 150%. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências (e-fls.

502/509). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade e reconheceu a decadência das exigências correspondentes ao IRPJ e CSLL, apurados nos dois primeiros trimestres de 2001, e à Contribuição ao PIS e à COFINS, apurados até 30/06/2001 (e-fls. 543/546).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 01/06/2010 (e-fl. 548), mas há registro de sua ciência em 02/06/2020 no termo anexo à decisão (e-fl. 549), mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 555/575, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 594/596, do qual se extrai:

Cientificada em 02/06/2010 (fl. 432), a recorrente interpôs recurso especial na mesma data (fls. 435/453), alegando divergência jurisprudencial (I) em relação a contagem do prazo decadencial, com base na aplicação dos arts. 150, § 4º e 173, inc I do CTN; e (II) com relação a redução da multa de ofício lançada com agravamento de seu percentual.

[...]

A primeira ementa objeto de análise refere-se ao acórdão paradigma nº 9101-00.460, de 04/11/2009, proferido pela Primeira Turma da Camara Superior de Recursos Fiscais, do qual transcrevo a parte que interessa ao questionamento sob exame:

*DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733-SC, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

De outra parte, por um lapso, não consta da ementa do acórdão recorrido, a decisão tomada em relação à decadência. Assim transcrevo abaixo a parte da conclusão o voto do relator sobre a matéria decidida neste ponto:

*Afastada a multa qualificada, reconheço de ofício a decadência do direito de lançar, pela aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, vez que a modalidade de lançamento dos tributos em apreço é por homologação.*

Examinando-se o acórdão paradigma, resta claro que o entendimento ali esposado aponta para a aplicabilidade ao instituto da decadência da regra do art. 173, inc. I do CTN, sempre que restar configurado que o contribuinte não efetuou recolhimento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação.

O conteúdo decisório do Acórdão recorrido é o de que, em se tratando de decadência, nos lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é a prevista no art. 150, § 4º. Somente seria possível o seu afastamento, com vistas a aplicação do art. 173, inc I, se configurado o comportamento doloso do contribuinte, o que foi afastado no caso concreto, no entendimento do colegiado.

Não obstante estar caracterizada a divergência jurisprudencial mediante o mero cotejo dos acórdãos acima transcritos, é oportuno observar ainda que o Regimento Interno do CARF na recente alteração introduzida pela Portaria MF. 586, de 21/12/2010, passou a dispor no seu art. 62-A, caput, que:

[...]

Na peça recursal a recorrente aponta a decisão proferida no Resp. 973733/SC, de 08/09/2009, na sistemática dos processos repetitivos (Art. 543-C do CPC), cujo teor é no sentido de que inexistindo pagamento aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do CTN.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente quanto a este primeiro aspecto.

O segundo ponto a ser objeto de análise refere-se à aplicação da multa qualificada, o qual passo a analisar.

Para tanto, transcrevo a parte das ementas dos acórdãos paradigmas, que interessa ao questionamento sob exame:

Acórdão n.º 105-15.897- 5ª Câmara do 1º CC

*MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática reiterada de compras e pagamentos de mercadorias, em valores expressivos, sem o correspondente registro na contabilidade caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, e autoriza a aplicação da multa qualificada de que trata o art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

Acórdão n.º 104-23.244 - 4a Câmara do 1º CC

*MULTA QUALIFICADA - GLOSA DE DESPESAS -Caracteriza o evidente intuito defraude, imprescindível para autorizar a qualificação da penalidade, a prestação de declaração falsa com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido ou obter restituição indevida.*

Já o acórdão recorrido, traz a seguinte ementa no que tange ao aspecto sob exame:

*MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO. A multa qualificada exige a demonstração inequívoca do intuito doloso, não podendo subsistir nos casos de omissão de receitas decorrente de presunção*

Pela análise do primeiro acórdão paradigma, verifica-se se que a matéria fática decidida é a mesma da tratada no acórdão recorrido. Em ambos os lançamentos a omissão de receitas foi apurada pelas autoridades lançadoras com base em omissão de compras e pagamentos pela fiscalizada, ensejando a autuação com base na presunção legal. No entanto, enquanto o acórdão paradigma acolhe o entendimento da fiscalização de que a conduta reiterada do contribuinte de omitir compras e pagamento de mercadorias na sua contabilidade caracteriza o evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação da penalidade agravada, no acórdão recorrido verifica-se o entendimento de que esta não pode subsistir no caso de omissão de receitas com base em presunção legal. Já o segundo acórdão indicado como paradigma trata de situação diversa da discutida no acórdão recorrido.

Diante disso, entendo que está demonstrada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente também quanto a este segundo ponto do acórdão recorrido.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DE SEGUIMENTO ao presente recurso nos termos acima analisados.

A PGFN discorda da aplicação do art. 150, §4º do CTN para contagem do prazo decadencial *independente da existência ou não de recolhimento antecipado*. Indica paradigma segundo o qual *se não foi recolhido tributo, tratando-se de caso de lançamento de ofício, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, I do CTN*.

Argumenta que o art. 150, §4º do CTN somente é aplicável quando o *sujeito passivo apura o montante tributável e antecipa o pagamento*. E aduz:

No caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo conforme se comprehende dos documentos acostados aos autos, uma vez que se trata de lançamento por omissão de receitas nunca sequer registradas na contabilidade do contribuinte. É por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I do CTN, [...]

Ressalta inexistir nos autos qualquer comprovação *que indique a ocorrência de pagamento do tributo objeto do lançamento nos períodos declarados como decaídos ainda que*

*parcialmente.* Cita o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, reproduz doutrina e conclui:

**No caso em apreço, a ciência do auto de infração ocorreu em 31/07/2006. Considerando que o IRPJ e CSLL devidos rederem-se aos quatro trimestres de 2001, temos que no que se refere aos dois primeiros trimestres de 2001 declarados como decaídos temos que o termo inicial da contagem do prazo seria 01/01/2002, portanto, referidos períodos poderiam ser lançados ate 01/01/2007.**

Quanto ao PIS e a COFINS, para os fatos geradores ocorridos ate 06/2001 também considerados decaídos pela Turma Julgadora temos que estes também poderia ser lançados ate 01/01/2007. Assim aplicando o art. 173, I ao caso uma vez que não houve pagamento parcial antecipado em relação a qualquer destes valores temos por afastada a suposta decadência parcial.

O r. acórdão objurgado, a despeito destas ponderações e da dicção do art. 173 do CTN, aplicou o prazo de decadência quinqüenal, a contar da data de ocorrência do fato gerador. Constatase, com isso, que o aludido provimento concedeu à contribuinte uma decisão muito mais favorável do que ela obteria junto ao próprio Poder Judiciário.

Conclui-se, à evidência, que deve ser reformada a r. decisão recorrida. Essa é a linha adotada pela jurisprudência majoritária no âmbito do CARF, que, em harmonia com tudo quanto exposto neste recurso, ante a inexistência de pagamento, não admite a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, tal qual previsto no §4º do art. 150 do CTN.

**Ademais, como adiante se demonstrará comprovada está a ocorrência de fraude nos autos, o que, de toda sorte, uma vez sendo tal fato reconhecido por esta E. CSRF afetará também a contagem do prazo decadencial, diante do previsto no art. 150, §4º do CTN, motivo pelo qual sob qualquer prisma pelo qual se analise a questão demonstrada está a necessidade de aplicação ao caso da forma de contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (destaques do original)**

Com respeito à qualificação da penalidade, reporta paradigmas que *concluíram que a conduta pelo contribuinte no sentido de omitir de sua escrituração contábil aquisições e pagamentos efetuados, fatos estes apenas descobertos após diligência efetuada pela fiscalização junto a fornecedores, caracteriza sim evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada.*

Defende a aplicação da multa qualificada quando caracterizado o evidente intuito de fraude e presente o dolo e, embora registre que *a caracterização do intuito doloso do Contribuinte ser de difícil demonstração por parte da fiscalização*, observa que:

No presente caso, conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa, tendo em vista condutas de cunho fraudulento caracterizada pela omissão deliberada e dolosa de sua escrituração contábil de aquisições e pagamentos efetuados, ensejando a redução de impostos e contribuições, fatos estes apenas descobertos após diligencia efetuada pela fiscalização junto a fornecedores, conforme explicitado no TVF de fls. 215.

Pelo supra exposto, claramente se configura omissão dolosa para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos. Analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus doloso* de fraudar o fisco.

Ocorre que, *data maxima venia*, a e. Câmara *a quo* se equivocou quando entendeu que, no ilícito cometido pelo Recorrido, não estaria evidenciado o intuito de fraude, a importar no agravamento da multa.

Com efeito, é evidente que a mera declaração inexata não significa prova de evidente intuito de sonegar tributo. O evidente intuito corresponde ao dolo de sonegar, que existe quando o agente omite, de forma voluntária e consciente, receitas, declarações e informações ao Fisco.

Portanto, quando o contribuinte induz ou mantém em erro os Auditores da Secretaria da Receita Federal, omitindo receitas de forma consciente, há evidente intuito de fraude.

Pede, assim, que o recurso especial seja *conhecido e provido o presente recurso, para afastar a decretação de decadência do direito da Fazenda Pública de lançar para os dois trimestres de 2001 o IRPJ e a CSLL e para os fatos geradores ocorridos ate 06/2001 no caso de PIS e de COFINS, por ser imperiosa a aplicação da forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, diante da ausência de recolhimento na forma decidida pelos acórdãos paradigmas, bem como seja restaurada a multa ofício qualificada no percentual de 150% diante do evidente intuito de fraude caracterizado.*

Cientificada em 08/02/2017 (e-fls. 604), a Contribuinte interpôs recurso especial em 23/02/2012 (e-fls. 608/636) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 666/669, do qual se extrai:

A Recorrente interpôs o Recurso Especial em 23/02/12 (e-fls. 608), tendo sido cientificada do Acórdão combatido em 08/02/12 (e-fls. 604), portanto tempestivamente.

Requer a reforma do acórdão combatido, alegando que o lançamento tributário se baseou em mera presunção, erguendo-se sobre provas precárias, sem a comprovação efetiva da obtenção de renda pela empresa:

[...]

Indica como paradigma o Acórdão nº CSRF / 01-05.458, juntado na íntegra às e-fls. 620 a 634, cuja ementa transcreve-se:

[...]

Cita trecho do voto-condutor para melhor esclarecer a similaridade dos casos:

[...]

Cumpre esclarecer que os pressupostos de admissibilidade exigidos pelos artigos 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - Ricarf (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) estão presentes: tempestividade, prequestionamento, indicação de acórdãos administrativos de outra turmas/câmaras deste CARF, que o recorrente entende serem paradigmas, e a juntada dos acórdãos paradigmas aos autos.

No que respeita ao mérito, diz o *caput* do artigo 67, Anexo II, do Ricarf:

[...]

A Recorrente argumenta que há dissídio jurisprudencial quanto à interpretação das normas tributárias que regem as presunções legais de omissão de receitas, no que respeita às provas produzidas pela fiscalização para subsidiarem os lançamentos tributários com fulcro nestas presunções.

Da análise dos acórdãos confrontados, verifica-se que, no presente caso, a autuação ergueu-se sobre a ausência de escrituração de pagamento de mercadorias, com fulcro no art. 281 do RIR/99 (art. 40 da Lei nº 9.430/96), ou seja, presunção legal de omissão de receitas (destaquei), evidenciada por relação de Notas Fiscais, com datas e valores emitidas por fornecedores da empresa:

[...]

No acórdão paradigma, a autuação também ergueu-se sobre presunção legal de omissão de receitas, todavia insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, e a fiscalização não observou o dispositivo quanto à prova a ser produzida para caracterizar o indício que autoriza a presunção legal.

A Recorrente argumenta que em ambos os casos as autoridades lançadoras não subsidiaram os lançamentos tributários com provas contundentes dos indícios que autorizam a tributação com base nas presunções legais, constatando-se o dissídio jurisprudencial. No presente caso, argúi, faze-se necessário, aos lançamentos tributários a juntada de outros documentos que comprovem a efetiva aquisição de mercadorias, sendo precária a mera juntada de relação de vendas fornecida por terceiros, pretenso fornecedores, enquanto no paradigma a soma dos depósitos bancários também não foi suficiente para firmar a presunção legal de omissão de receitas preceituada em norma tributária (destaquei).

Entendo que a Recorrente logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Turmas/Câmaras deste Conselho, no que concerne à aplicação de normas tributárias concernentes às presunções legais de omissão de receitas, quanto à prova necessária dos indícios que evidenciam a omissão.

Por conseguinte, restando configurada a divergência arguída pela recorrente, deve-se dar seguimento ao presente Recurso Especial.

Aduz a Contribuinte que o acórdão recorrido diverge do entendimento deste Conselho *com relação à autuação por mera presunção*, dado que no paradigma indicado:

13. No caso em comento, a autuação foi realizada com documentação de outras pessoas jurídicas, que não do Recorrente. Tais documentos, frise-se, não passaram de meras listas de vendas de fornecedores.
14. Não houve comprovação, portanto, da efetiva venda e circulação de mercadoria por parte do Recorrente, o que ensejaria renda e, consequentemente, o pagamento de tributos ao Fisco.
15. Desse modo, ante a evidente divergência entre os julgados e a falta de comprovação da efetiva renda do Recorrente, o que ensejaria o recolhimento do IRPJ e reflexos, não h que se falar em manutenção da decisão, impondo-se a anulação integral da autuação.
16. Isso porque, de acordo com a decisão paradigma e aqui anexada, havendo inúmeras possibilidades não afastadas pelo trabalho fiscal, remanescem dúvidas sobre o ilícito.
17. E é exatamente por esta incerteza sobre a ocorrência dos fatos narrados na autuação e a correspondente omissão de receitas, é que a cobrança deve ser integralmente cancelada.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido com anulação integral do lançamento, *em vista da falta de provas do suposto ilícito fiscal*.

Em 19/05/2012 (e-fl. 652) a Contribuinte foi cientificada do recurso especial da PGFN, mas não apresentou contrarrazões (e-fl. 662).

Os autos foram remetidos à PGFN em 06/07/2015 (e-fls. 670), e retornaram em 08/07/2015 com contrarrazões (e-fls. 671/676) nas quais a PGFN observa que *a legislação e os fatos analisados no paradigma são diferentes daqueles examinados pelo julgamento recorrido*, não sendo possível *formar uma divergência de interpretação se inexiste uma similitude fática*. Cita julgados de Turmas da CSRF neste sentido e pede que o recurso especial não seja conhecido.

No mérito, invoca as razões de decidir do acórdão recorrido, defende o uso da prova indiciária no âmbito tributário, cita doutrina e conclui:

A exigência relativa à omissão de receitas, atribuída pela auditoria fiscal à empresa, tem por fundamento a presunção relativa, ou seja, é aquela que pode ser ilidida mediante a apresentação de contraprova e foi construída com base nos fatos indiciários constantes da própria escrituração contábil e fiscal da recorrente e corroborada por informações e documentos apresentados por terceiros que se relacionam operacionalmente com a contribuinte.

Para a refutação desses fatos indiciários, que levaram ao conhecimento jurídico do fato qualificador da norma de incidência tributária, *in casu*, a omissão de receitas, caberia à impugnante provar que os indícios são falsos ou que não haveria nexo de implicação entre os fatos direta e indiretamente provados.

**Entretanto, a recorrente, não oferece nenhuma contraprova capaz de afastar os indícios.** E, "aquele que não tem como provar seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse". (Op. cit., p. 454).

Desse modo, deve ser mantida, nesse ponto, a decisão recorrida. (*destaques do original*)

Assim, caso seja conhecido o recurso especial, pede que lhe seja negado provimento.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

## Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

No que diz respeito à divergência jurisprudencial acerca da contagem do prazo decadencial, observa-se que o acórdão recorrido, tendo afastado a qualificação da penalidade, reconheceu de ofício a decadência das exigências formuladas depois do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, apenas porque *a modalidade de lançamento dos tributos em preço é por homologação*. Já o paradigma nº 9101-00.460 estabelece que *restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I do CTN*.

Quanto à redução da penalidade aplicada, o Colegiado *a quo* decidiu que o dolo exige certeza do intuito de fraude, enquanto a infração praticada pelo sujeito passivo decorre de mera presunção, situações, que não coexistem. Desconstituiu, assim, a acusação formulada nos seguintes termos:

3.- A falta de esclarecimentos e comprovação da origem dos recursos utilizados para os pagamentos das referidas compras, configura omissão de receitas do período, de acordo com os artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, 288 e 528 do RIR/99;

4.- A omissão de operações de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, objetiva fraudar a fiscalização tributária, impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal — Art. 72 da Lei nº 4.502/64 c/ inciso II do art. Iº da Lei nº 8.137/90, sujeito à multa de lançamento de ofício prevista no inciso II do art. 957 do RIR/99;

A PGFN intenta estabelecer dissídio jurisprudencial sob os seguintes fundamentos expressos em seu recurso especial:

Quanto e necessidade de manutenção da multa de ofício qualificada invocamos alguns precedentes que, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, concluirão que a conduta pelo contribuinte no sentido de omitir de sua escrituração contábil aquisições e pagamentos efetuados, fatos estes apenas descobertos após diligência efetuada pela fiscalização junto a fornecedores, caracteriza sim evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa de ofício qualificada. Assim, passamos a transcrever as ementas dos seguintes acórdãos paradigmáticos nº. 105-15897 e 104-23244 (cópias anexas):

*"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - IRPJ - 1999 - Restando comprovado pela Fiscalização que a pessoa jurídica efetuou pagamentos de compras com recursos a margem da contabilidade, há que se admitir a caracterização da presunção legal de omissão de receitas, se a fiscalizada não logra comprovar a origem. MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática reiterada de compras e pagamentos de mercadorias, em valores expressivos, sem o correspondente registro na contabilidade caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n 4.502/64, e autoriza a aplicação da multa qualificada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996. JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA 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. Recurso nº 144131. Acórdão nº 105-15897"*

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE - A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do inicio da ação fiscal quanto à matéria que conduziu à autuação.*

*MULTA QUALIFICADA - GLOSA DE DESPESAS - Caracteriza o evidente intuito defraude, imprescindível para autorizar a qualificação da penalidade, a prestação de declaração falsa com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido ou obter restituição indevida. Preliminar rejeitada.*

*Recurso negado."*

*Recurso 155.109. Acórdão 104-23244*

Ora, diante do já explicitado resta evidente a divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmáticos, uma vez que estes entenderam por manter a qualificação da multa em situações análogas à perpetrada pelo contribuinte, por caracterizar evidente intuito de fraude.

O exame do primeiro paradigma é suficiente para confirmar a divergência jurisprudencial. No acórdão nº 105-15.897, também analisando acusação de omissão de receitas presumidas a partir de pagamentos a fornecedores não contabilizados, a maioria daquele Colegiado acompanhou o seguinte entendimento expresso no voto condutor do julgado:

Desta maneira, por toda documentação acostada aos autos por parte da fiscalização, comprobatória de pagamentos por parte da Recorrente a VONPAR REFRESCO S.A, e não tendo a Recorrente em momento algum apresentado prova convincente, por menor que fosse, de que efetivamente não efetuou os referidos pagamentos ou de que os referidos pagamentos foram com recursos da contabilidade, resta provada a omissão de receita, conforme previsto no artigo 40 da Lei 9.430/96.

Ainda quanto ao mérito não há porque se considerar custos sobre omissões de receitas, pois estes já se encontram embutidos na contabilidade da pessoa jurídica. Os valores

omitidos são valores líquidos de vendas que não foram submetidas à tributação, posto que estão à margem da contabilidade.

Quanto a multa de ofício entendo haver a fiscalização comprovado que a empresa utilizou-se de expediente repudiado pela boa técnica contábil e fiscal, durante os (doze) meses do ano-calendário em que foi auditado com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos e contribuições por ela devidos e que é o bastante para que se lhe aplique a multa agravada.

Embora a reiteração não tenha sido mencionada no acórdão recorrido, fato é que a presente exigência, à semelhança da analisada no paradigma, teve em conta apenas um ano-calendário, e evidenciou receitas presumidamente omitidas em todos os meses fiscalizados. Ou seja, esta circunstância fática foi considerada irrelevante no acórdão recorrido, mas, também presente no caso analisado no paradigma, foi determinante para a manutenção da qualificação da penalidade.

Em reforço à caracterização do dissídio jurisprudencial, observa-se que o mesmo Conselheiro que elaborou o voto condutor do acórdão recorrido – ex-Conselheiro Irineu Bianchi – votou contrariamente à qualificação da penalidade no paradigma.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

#### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN se opõe ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte porque os acórdãos comparados tratariam de situações fáticas e disposições legais diferentes.

De fato, a Contribuinte pretende discutir a possibilidade de lançamento baseado em presunção mas, para tanto, indica como paradigma o acórdão nº CSRF 01-05.488, que analisando presunção de omissão de receitas pautada no disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, trouxe consignado em seu voto condutor, como destacado pela Contribuinte, que:

"Ressalte-se, por oportuno, que a prova que decorre de presunção simples é tida por precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência.

[...]

Para a manutenção da exigência tal como proposta, é necessário que tal conjunto de indícios permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Ressalte-se que, como ensina Moacyr de Amaral Santos, "a certeza não é suscetível de graduação" Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado (tributação) sobre seu patrimônio. Assim, entendo que, apesar dos indícios apurados pela fiscalização serem relevantes, não são suficientes para estabelecer uma relação de implicação que permita alcançar a certeza necessária da ocorrência dos fatos que lastreiam a acusação. Diante das inúmeras possibilidades, não afastadas pelo trabalho fiscal, remanescem dúvidas sobre o ilícito. (destaques da Contribuinte)

Ocorre que nesta transcrição, a interessada suprime a abordagem que assim circunstancia os fatos para expressar a conclusão defendida:

Em suma, a acusação se baseou nos seguintes indícios:

- a) existência de movimentação bancária de recursos em conta de terceiros que foram utilizados para recebimento de pagamentos de clientes do autuado;
- b) vínculo empregatício entre a empresa e as pessoas físicas detentoras da conta corrente que recebiam os pagamentos;
- c) ausência de registros dos recebimentos das vendas nos prazos corretos, levando a conclusão de que a movimentação do caixa da empresa estava inteiramente irregular;
- d) recursos das duas contas de titularidades das pessoas físicas acima identificadas transferidos para conta 1122-3 de titularidade da empresa.

A premissa do voto condutor do paradigma é de que ali não se tratava de *presunção legal com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, já que a empresa não foi intimada a comprovar a origem dos depósitos bancários*. Isto porque a autoridade fiscal, a partir do conhecimento da movimentação bancária mantida em conta que era abastecida por valores transferidos de outras contas em nome de funcionários da pessoa jurídica, concluiu que os créditos tinham origem em receitas omitidas, e estabeleceu presunção simples a partir de indícios que o Colegiado entendeu insuficientes para alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis.

Já no presente caso, analisando contexto fático diverso, o Colegiado *a quo* validou a imputação de omissão de receitas porque *a autoridade fiscal logrou provar, pela circularização, que o sujeito passivo adquiriu mercadorias, pagou pelas mesmas, mas não registrou tais ocorrências em sua contabilidade*, o que enseja a aplicação da disposição legal contida no art. 281, inciso II do RIR/99, segundo o qual caracteriza-se como omissão de receitas *a falta de escrituração de pagamentos efetuados*.

Em suma, enquanto o paradigma afasta exigência pautada em presunção simples, o acórdão recorrido mantém exigência lastreada em presunção legal de omissão de receitas.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Recurso especial da PGFN - Mérito*

Iniciando a análise do recurso especial da PGFN a partir da pretensão de restabelecimento da multa qualificada, esta Conselheira tem se manifestado contrariamente a este gravame quando o procedimento fiscal não agrava à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

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 escrutinado 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 já 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\$ 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 embargos 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, a qualificação da penalidade foi mantida 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 autuada 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 autuada, 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 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), e 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano). 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, suprimi-las das 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 a declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano).

No presente caso, como descrito no exame de conhecimento do recurso especial, a autoridade fiscal apenas consigna que *a omissão de operações de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, objetiva fraudar a fiscalização tributária, impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.* Veja-se que sequer a reiteração e a significância dos valores presumidamente omitidos foram invocados na acusação fiscal.

O intuito de fraude, porém, que, evidenciado nos termos do citado art. 72 da Lei nº 4.502/64, justifica a qualificação da penalidade na forma do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, é aquele *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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento,* conexão que não se estabelece com a demonstração, apenas, dos pagamentos a fornecedores que deixaram de ser contabilizados pelo sujeito passivo. Imperioso, em tais circunstâncias, que alguma demonstração seja feita para correlacionar a falta de escrituração de tais pagamentos com a intenção do sujeito passivo de omitir receitas. Quando evidenciado, somente, o indício que a lei elege para caracterização da presunção legal de omissão de receitas, a jurisprudência administrativa está consolidada contrariamente à qualificação da penalidade nos termos da 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.*

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto.

Quanto à contagem do prazo decadencial, afastada a qualificação da penalidade, deixa de ter observância obrigatória a 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*) e passa a ser possível a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

No âmbito do CARF, a matéria tem seu julgamento afetado pelas disposições do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao

primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

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*.

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula 555 segundo a qual: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Todavia, os precedentes para a consolidação deste entendimento, para além do que já consignado acerca do REsp nº 973.733/SC antes referido, têm em conta as seguintes circunstâncias fáticas:

- AgRg nos EREsp 119926 / MG: afirma aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN se o crédito tributário exigido decorre de pagamento a menor de tributo reduzido por creditamento indevido em sistemática não-cumulativa;

- AgRg no Ag 1241890 / RS: confirmou a decadência de crédito tributário relativo a Imposto sobre Serviços – ISS lançado depois de expirado o prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no Ag 1394456 / SC e AgRg no Ag 1407622 / PR: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 20880 / PE: validou aplicação da regra do art. 173, I do CTN a tributo estadual sob a premissa de que não havia pagamento ou declaração, como informado na Inscrição em Dívida Ativa;
- AgRg no AREsp 102378 / PR: infirmada a notificação anterior do lançamento, confirmou-se a decadência de Contribuição ao SENAI constituída depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 246013 / SE: rejeitou a alegação de que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS estaria associada a pagamento parcial e manteve a regra decadencial do art. 173, I do CTN;
- AgRg no AREsp 252942 / PE: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de IRPF decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto sem explicitar se houve alegação de pagamento antecipado ou declaração do débito;
- AgRg no AREsp 260213 / PE e AgRg no REsp 1074191 / MG: validaram a regra decadencial do art. 173, I do CTN frente a exigência de ICMS sem prova de pagamento ou declaração do débito;
- AgRg no REsp 1218460 / SC: manteve a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para lançamento de contribuição devida à Fazenda Nacional diante da *inexistência de qualquer pagamento antecipado do tributo por parte da ora corrente (Sujeito Passivo), a qual permaneceu totalmente inerte à obrigação conforme provas de extrato analítico de débitos*;
- AgRg no REsp 1235573 / RS: validou a regra decadencial do art. 173, I do CTN porque *a parte deixou de efetuar o pagamento da contribuição devida sobre o 'prêmio por tempo de serviço', em sua totalidade, não havendo que se falar em pagamento parcial ou recolhimento a menor da contribuição sobre a folha de salários*;
- AgREsp 1277854 PR: afasta a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN se *inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados*;
- REsp 985301 / SC e REsp 1015907 / RS: afastaram aplicação cumulativa dos arts. 150, §4º e 173, I do CTN pretendida para não ver decaída exigência de Contribuição Previdenciária depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;
- REsp 1090021 / PE: afasta pretensão de aplicação da regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e declara decaída exigência de Contribuição

Previdenciária formalizada depois do transcurso do prazo do art. 173, I do CTN;

- REsp 1154592 / PR: confirma aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN a lançamento de IRPJ, IRRF e CSLL por inexistência de pagamento, mas com relato de aplicação de multa qualificada e agravada;
- REsp 1344130 / AL: confirma aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN a lançamento de IRPJ porque *o simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN)* e também porque não consignada a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento.

Confirma-se, portanto, que a quase totalidade dos precedentes sequer tangenciou a repercussão das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos. Quanto à decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp nº 973.733/SC, que cogita da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN na hipótese de informação do débito em DCTF, muito embora apontamentos ao longo do voto da primeira, acerca da informação do débito em declaração, indiquem corresponder à formalização da compensação, mas não em Declaração de Compensação – DCOMP, vez que referente a débitos de IRRF devidos em abril e maio de 1998, enquanto referida declaração somente foi instituída com a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Nota-se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp nº 1.277.854/PR negasse a aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese de declaração parcial do débito em DCTF, ela poderia estar em contradição com a própria súmula aprovada, segundo a qual, recorde-se, *quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*.

De todo o exposto conclui-se que não há, naquele julgado ou nos demais que instruem a Súmula 555 do STJ, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, que deve estar associado à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal.

No presente caso, no ano-calendário 2001 a Contribuinte optou pela apuração trimestral do lucro presumido, apresentando DIPJ com apuração de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS em todos os períodos mensais e trimestrais (e-fls. 49/68). Nos autos não constam informações acerca de pagamentos efetuados ou de outras declarações apresentadas, limitando-se a autoridade fiscal a juntar elementos da escrituração comercial e fiscal concernentes às mercadorias adquiridas, além das intimações e respostas obtidas junto as fornecedores para provar os pagamentos não escriturados, bem como a intimação dirigida ao sujeito passivo para contraposição das apurações promovidas. Ao final, a constituição do crédito tributário se deu mediante determinação do IRPJ e da CSLL a partir lucro calculado com aplicação do coeficiente de presunção do lucro às receitas presumidamente omitidas, bem como da Contribuição ao PIS e da COFINS por aplicação da alíquota às receitas omitidas, em sistemática cumulativa. No curso do contencioso administrativo a Contribuinte não apresentou qualquer comprovante de recolhimento ou de declaração dos débitos em DCTF, e estas circunstâncias foram irrelevantes para definição do prazo decadencial pelas autoridades julgadoras de 1<sup>a</sup> instância – que afirmou a aplicação do art. 173, I do CTN em razão da caracterização de fraude – e de 2<sup>a</sup> instância – que afirmou a aplicação do art. 150, §4º do CTN em razão de os tributos se sujeitarem a lançamento por homologação.

Importa ter em conta, porém, a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos, dentre os quais se insere a Contribuinte, ao optarem pela apuração do lucro presumido em 2001. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, ou minimamente o Livro Caixa, apurar mensal e trimestralmente seu faturamento para determinação dos tributos incidentes sobre o lucro e faturamento, declará-los em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

Ocorre que a autoridade fiscal nada questionou acerca dos recolhimentos dos tributos originalmente apurados e informados em DIPJ, promovendo apenas a exigência suplementar em relação às receitas presumidamente omitidas, o que autoriza inferir que esses recolhimentos foram realizados ou, minimamente, que os débitos correspondentes foram constituídos em DCTF, dispensando o lançamento de ofício.

Neste contexto, é de se admitir que a Contribuinte procedeu consoante dispõe o art. 150 do CTN, motivo pelo qual a autoridade lançadora deveria proceder à revisão da apuração assim promovida em até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Como os lançamentos foram cientificados à Contribuinte em 31/07/2006 (e-fl. 357), já se encontravam alcançados pela decadência as exigências de IRPJ e CSLL pertinentes aos dois primeiros trimestres de 2001, bem como os débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS apurados até junho/2001.

Estas as razões, portanto para, também aqui, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheira ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Redatora designada

Ousei divergir da i. Relatora apenas no tocante à divergência suscitada no especial pela PGFN, acerca da contagem do marco inicial do prazo decadencial.

Como bem delineou a i. Relatora, o litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2001 mediante constatação de omissão de receitas presumidas a partir de pagamentos não contabilizados, com acréscimo de multa qualificada em 150%. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências (e-fls. 502/509). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade e reconheceu **de ofício** a decadência das exigências correspondentes ao IRPJ e CSLL, apurados nos dois primeiros trimestres de 2001, e à Contribuição ao PIS e à COFINS, apurados até 30/06/2001 (e-fls. 543/546).

A i. Relatora também destacou em seu relatório que a PGFN, em seu recurso especial, ressalta inexistir nos autos qualquer comprovação que indique a ocorrência de pagamento do tributo objeto do lançamento nos períodos declarados como decaídos ainda que parcialmente. Cita o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos.

Muito bem. O recurso da PGFN foi conhecido por este colegiado, por unanimidade. Portanto, deve ser aqui tratada a divergência suscitada pela PGFN, acerca do marco da contagem do prazo decadencial, se com base na aplicação dos arts. 150, § 4º e 173, inc I do CTN.

Verifica-se pelo exame dos autos que, no ano-calendário 2001, o contribuinte optou pela apuração trimestral do lucro presumido, apresentando sua DIPJ.

Não se observa dos autos informações acerca de pagamentos efetuados ou de outras declarações apresentadas, ou seja, não há, em nenhum momento, constatação de apresentação de comprovantes de recolhimento ou de DCTF ou DACON pelo contribuinte.

E é neste sentido que entendo deva ser estipulado o marco inicial de contagem do prazo decadencial, de modo independente à qualificação ou não da multa de ofício.

Entendo, da mesma forma, que a observância ao disposto no acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 973.733/SC, que estabeleceu as condições para aplicação do disposto no art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, é precípua e possui respaldo regimental, conforme artigo 62, §1º, alínea b, Anexo II do RICARF.

Cumpre ressaltar que, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em recurso afetado como representativo de controvérsia, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, que no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação a regra para contagem do prazo decadencial encontra-se prevista no art. 173, I, do CTN, quando não há

pagamento antecipado. Trata-se da decisão proferida no REsp nº 973.733/SC, publicada em 18/09/2009, cujo teor da ementa ora se transcreve:

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 incore, 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). (grifei)

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, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, 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 Código Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

No caso dos autos, como dele se verifica, **não houve recolhimento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**, donde se conclui, com fundamento no acórdão do STJ ao norte transcrito, que o prazo decadencial tem seu marco inicial de contagem fixado nos termos do art. 173, I do CTN.

E é neste ponto que divirjo da i. Relatora, quanto à forma de contagem do marco inicial quinquenal, pois esta discussão, sendo objeto da divergência apontada pela PGFN em seu especial, cuja matéria, portanto, foi devolvida para exame desta CSRF, precisa ter sua jurisprudência estabilizada.

Ora, diante da inexistência de recolhimentos ao longo do ano calendário em comento, ou de qualquer declaração com efeito de confissão de dívida irretratável, fato é que não há outra contagem de prazo decadencial senão o estabelecido no artigo 173, inciso I do CTN, não havendo, portanto, mesmo diante da desqualificação da multa de ofício, se pensar em decadência no caso dos autos.

Neste sentido, dou provimento Recurso da PGFN, **no tocante à matéria decadência e a afasto**. De forma global, por conseguinte, dou **provimento parcial ao recurso especial interposto**, eis que votei pelas conclusões com a i. Relatora para o afastamento da multa qualificada.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do bem fundamentado e robusto voto da I. Relatora, registra-se aqui a discordância pontual do seu entendimento no que tange apenas ao tema da decadência, tratada pelo art. 150, §4º do CTN, apresentando, a seguir, a interpretação e a posição deste Conselheiro.

Pois bem, alinhado e submetido regimentalmente ao efetivo teor da decisão alcançada pelos Exmos. Ministros do E. Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC, entende-se que, para a devida atração da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, seria necessário existir recolhimentos ou a constituição definitiva por instrumento legal hábil do mesmo tributo objeto do crédito exigido, no mesmo período abrangido no lançamento de ofício, bastando isso para configurar *recolhimento* a ser homologado.

Caso contrário, não havendo pagamentos *previos* ou a constituição de débitos no mesmo período, por meio formal adequado, o cômputo do prazo dessa modalidade caducidade é regido pela regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Diferentemente de outros I. Julgadores desta mesma C. 1ª Turma da CSRF, entende-se que a simples apresentação de DIPJ, informando débitos - com exceção do período em que esta Declaração tinha natureza constitutiva de créditos tributários - não basta para atrair a hipótese do art. 150, §4º, do CTN.

Registre-se que o REsp nº 973.733/SC deve ser interpretado em conjunto com as Súmulas do mesmo E. Superior Tribunal de Justiça, sobre a mesma temática. Nessa esteira, para ilustrar tal análise, confira-se a ementa de tal precedente vinculante e o teor das Súmulas nº 436 e nº 555:

### **REsp nº 973.733/SC**

*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 inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, existindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

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

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, 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 desarrazoados prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.
6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.
7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

### Súmula STJ nº 436

*A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.*

### Súmula STJ nº 555

*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Extrai-se dos elementos *jurisdicionais* emanados do E. Superior Tribunal de Justiça que, toda vez que se tratou de *declaração do débito fiscal*, considerou-se apenas o efeito constitutivo de alguns desses instrumentos.

E exata e exclusivamente em razão tal premissa estabelecida, presente e expressa na jurisprudência e em súmula daquele E. Tribunal Superior, que, para efeitos da incidência do art. 150, §4º do CTN, afirma-se como bastante a *declaração do crédito tributário*.

Porém, é certo que, mormente na esfera federal da Administração Tributária, nem todas as declarações têm efeitos constitutivos – mas, algumas delas, apenas informativos, como é o caso da DIPJ, nos anos mais recentes.

Ora, se considerado os efeitos atuais da DIPJ, a afirmação contida na Súmula STJ nº 436 de que a sua entrega dispensaria qualquer outra providência por parte do fisco para a constituição do crédito tributário torna-se falsa – mas, por outro lado, verdadeira em relação à DCTF, por exemplo.

Exatamente por isso que, na devida interpretação do julgamento do REsp nº 973.733/SC, de maneira *sistemática* com as Súmula STJ nº 436 e nº 555, deve-se apenas considerar a apresentação de declarações com efeito constitutivo do débito fiscal, para a atração da norma do §4º, do art. 150, do CTN.

Desse modo, como dito, entende-se ser ineficaz para a aplicação do cômputo do prazo decadencial, como veiculado no art. 150, §4º do CTN a existência de informação do débito em DIPJ, merecendo, neste ponto, reforma o v. Acórdão recorrido.

Diante de todo o exposto, respeitosamente e prestando as devidas homenagens à I. Relatora, nestes termos, diverge este Conselheiro para dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella