



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

Processo n° 19515.721620/2013-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.435 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria IRPJ, CSLL, PIS E COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM DESCONHECIDA
Recorrente IMPORT EXPRESS COMERCIAL IMPORTADORA LTDA, EDUARDO ASMAR, GILBERTO ASMAR, MARCELO ASMAR E SILVANA ASMAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. FRAUDE. RESP 973.733/SC. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de dolo e fraude, há que se contar o prazo decadencial conforme regra encartada no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme entendimento sedimentado no STJ a partir do julgamento do REsp. 973.733/SC, realizado sob o rito de recursos repetitivos.

NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA

Demonstrado que ao contribuinte foram franqueadas inúmeras oportunidades para produzir provas acerca de sua tese de defesa, incorre qualquer mácula ao direito de defesa.

MULTA AGRAVADA - DESCABIMENTO.

O atendimento à intimação fiscal, mesmo que improfícua (ou seja, mesmo que insuficiente para afastar as conclusões fiscais) não encerra o fato-tipo da regra encartada no art. 44. §2º, da Lei 9.430, descabendo, nesta hipótese, o agravamento da multa de ofício.

NULIDADE - SIGILO BANCÁRIO.

Com o advento do julgamento do RE de nº 601.314/SP, descabe a alegação de nulidade da autuação por quebra de sigilo bancário.

OMISSÃO DE RECEITA - PRESUNÇÃO LEGAL - ART. 42 DA LEI 9.430/96

Constatada a existência de depósitos bancários mantidos a margem da escrituração fiscal/contábil do contribuinte, aplica-se ao caso as disposições do art. 42 da Lei 9.430/96, invertendo-se o ônus da prova.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INOCORRÊNCIA - MOMENTO DA IMPOSIÇÃO.

O lançamento tributário é o momento adequado, a teor do art. 142 do CTN, para fixar-se a sujeição passiva, inclusive, para imputar-se a responsabilidade tributária com espeque nos preceitos do art. 135, III, da mesma lei complementar *ex ratione materiae* anteriormente invocada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - FALTA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA - MANUTENÇÃO

Ao deixar de atacar especificamente os fundamentos fáticos sustentados para impor-se a responsabilidade tributária, opera-se o trânsito em julgado administrativo quanto a tais questões de fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) que reconhecia a decadência das exigências de PIS e Cofins relativas aos meses de janeiro a agosto de 2008; por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da pessoa jurídica, para cancelar o agravamento da multa de ofício, votando o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado pelas conclusões do Relator quanto a este ponto; e, ainda, por unanimidade, em negar provimento aos recursos dos responsáveis solidários quanto à imputação de responsabilidade. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor dos recorrentes a fim de se lhes exigir créditos tributários relativos ao IPRJ e, reflexamente, à CSLL, PIS e COFINS, todos devidos no ano-calendário de 2008.

A origem da constatação fiscal cinge à verificação da existência de movimentação financeira em contas bancárias em valores substancialmente superiores aos valores declinados pelo contribuinte, devedor principal, em suas DCTF (depósitos de origem não comprovada).

De acordo com o TVF, a despeito de ter sido sucessivamente intimado a apresentar livros, documentos e esclarecimentos sobre tal movimentação, a ver da fiscalização, o contribuinte ficou-se inerte razão pela qual, além da multa qualificada (á alegação de ter incorrido, o contribuinte, em fraude à fiscalização), foi aplicado, também, o agravamento preconizado pelo art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

O IRPJ e a CSLL foram apurados a partir do lucro arbitrado, ao passo que as contribuições reflexamente lançadas, foram exigidas com base na regra encartada na Lei 9.718 (ou seja, na modalidade cumulativa).

Cientificados da autuação, o devedor principal e os solidários apresentaram suas impugnações, tendo, o devedor principal, sustentado, em apertada síntese:

a) preliminarmente:

a.1) a decadência do direito do fisco de constituir o crédito em relação às competências de janeiro à agosto de 2008, tendo em conta que a intimação dos autos de infração se dera em 05/08/2013, invocando, neste particular, os preceitos do art. 150, § 4º, do CTN;

a.2) a nulidade dos autos de infração por cerceamento de defesa, em especial por ter a fiscalização desconsiderado os documentos pretensamente trazidos aos autos, em atendimento às intimações fiscais (de acordo como o contribuinte, "*foram disponibilizado todos os seus livros fiscais, entre eles Diário nº 19, 20, 21, 22, 23 e 24, todos referentes ao ano de 2008; Livro Razão nº 2008-1, 2008-2, 2008-3 e 2008-4, sem prejuízo dos demonstrativos solicitados*"), o que, inclusive, tornaria inválido o "Termo de Embaraço à Fiscalização" lavrado;

a.3) a nulidade dos "Termos de Sujeição Passiva" dado que, no seu entendimento, não há responsabilidade em relação à créditos que ainda não foram definitivamente constituídos. Nada obstante, o recorrente invoca decisão deste Conselho que trataria da impossibilidade de se impor a responsabilidade tributária tendo em conta os preceitos do art. 124 do CTN (a despeito do TVF justificar a imposição da obrigação aos solidários tanto a luz deste preceito, como também do art. 135, III do diploma legal complementar *ex ratione materiae*");

a.4) o descabimento da multa agravada porquanto ter atendido às intimações fiscais; alega, neste ponto, que um novo auditor assumiu os trabalhos inicialmente desenvolvidos que passou a exigir os mesmos documentos que já haviam sido apresentados, sendo inválido o "Termo de Embaraço Lavrado", inclusive por falta de prejuízo aos trabalhos fiscais;

a.5) a nulidade do auto de infração seja pelo fato da fiscalização não ter declinado como teria obtido as informações concernentes às vendas com cartões de crédito (configurando, pois, cerceamento de defesa), seja porque a coletas destas informações sem ordem judicial à embasá-la constituiria ato ilícito por violação à garantia do sigilo bancário;

b) no mérito, aduz que o ônus da prova é do fisco, ônus este do qual não desincumbiu, mormente por desconsiderar os documentos trazidos que demonstrariam, a seu ver, v.g., que "*cerca de 30% dos pedidos faturados são cancelados posteriormente por diversas razões*" de sorte que a "*falta da análise dos livros fiscais e demonstrativos (...) faz com que a fiscalização não alcance o valor real da receita recebida pela empresa*".

Já os solidários sustentaram, em suas impugnações, a já aventada nulidade dos "Termos de Sujeição Passiva" com base nos mesmos argumentos já tratados na peça de insurgência do devedor principal.

Instada a se pronunciar sobre as impugnações a DRJ houve por manter, integralmente, o lançamento tributário, mantendo, igualmente, a responsabilização solidária dos coobrigados.

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento por meio de termo de ciência por decurso de prazo em 09/05/2014 (doc. de fl. 697), ao passo que os solidários foram intimados em 05/05/2014, conforme ARs juntados à fls. 698/701, tendo, todos, interposto os respectivos recursos voluntários por meio dos quais reprisaram, *ipses literis*, os termos de suas impugnações.

Num primeiro momento, quando os autos chegaram a este Colegiado, decidiu-se, então, por meio da decisão de e-fls. 846/850, em converter o julgamento em diligência a fim de que fosse confirmada a autenticidade dos carimbos de recebimento de duas petições trazidas no recurso voluntário e que, em tese, não teriam sido juntadas ao processo; nesta mesma ocasião, instou-se a DRF a, além de juntar as preditas petições, trazer, também, aos autos, os documentos que, alegadamente, teriam sido acostados às manifestações retro.

De volta à esta instância, observa-se que a diligência acima não foi atendida, já que o Servidor que atestou o recebimento das petições supra não mais faria parte dos quadros da Receita; diante disto, assumiu-se como verdadeira a alegação quanto ao protocolo, pelo contribuinte, das ditas manifestações e decidiu-se, mais uma vez (e-fls. 870/872), por converter em julgamento o feito a fim de oportunizar ao recorrente a possibilidade de trazer, aos autos, os documentos que, diz, teriam sido apresentados à Autoridade Lançadora.

Em cumprimento à decisão acima a parte foi devidamente intimada e, nada obstante apresentar uma resposta, deixou de trazer os citados documentos ao argumento de não mais os possuir, tendo em conta o longo período de tempo transcorrido desde o início dos trabalhos fiscais.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Os recursos são tempestivos e deles conheço.

I - Prefacialmente - as diligências.

De antemão, o resultado das diligências propostas e, outrossim, o não atendimento pelo contribuinte à última decisão proferida por este Colegiado deixa, agora, extreme de dúvidas algo que este Relator já suspeitava: o recorrente socorreu-se de uma pretensa desorganização da Unidade de Origem para, tão só, protelar o feito...

A alegação de que os documentos se reportam à uma data longínqua é, a toda monta, despropositada, mormente a luz dos preceitos do art. 37 da Lei 9.430/96; era obrigação, legal, sua, manter a guarda de tais documentos e o ônus desta desídia é de sua e inteira responsabilidade.

O processo, pois, deve ser julgado no estado em que se encontra, com os elementos constantes dos autos e sem novas postergações.

II - Preliminares.

II.1 - Decadência.

Cabe, aqui, ressaltar que os recorrentes não questionaram a qualificação da multa de ofício, curiosamente. Nada obstante, sustentam não ter ocorrido fraude, conluio ou dolo no feito de sorte que o prazo decadencial, na hipótese, obedeceria à regra do art. 150, § 4º, da CF88.

E, realmente, destaquemos desde logo: a D Fiscalização não declina, em nenhum momento, quaisquer razões, fatos, condutas ou omissões que pudessem imputar ao recorrente a mácula de fraudador; não ha uma linha sequer, no TVF (fls. 407/418) que possa permitir, a este julgador, inferir as razões pelas quais a Fiscalização teria qualificado a penalidade na forma do art. 44 da Lei 9.430/96.

O acórdão recorrido tenta corrigir este erro, sustentando que a qualificação da multa seria decorrência da prática reiterada de infrações e da *omissão consciente de receitas com intuito de burlar lei*. Veja-se:

Em que pese já haver súmula do CARF com a assertiva de que a simples omissão de receita não comporta a multa de 150%, entendo que o caso em pauta seria uma omissão de receita consciente, repito, e com o intuito de burlar e ocultar do fisco os verdadeiros valores constantes em suas movimentações financeiras, diante do que constava nas sua DIPJ e DCTF.

Esta assertiva, diga-se, não está aposta no TVF, trata-se de conclusão exarada *sponte propria* pelo órgão colegiado de primeiro grau; nada há nos autos qualquer ponderação que afirme, confirme ou infirme a conclusão adotada pela DRJ, dado que, insista-se, o TVF **nada diz sobre a tipificação das hipóteses tratadas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64.**

De outro turno, observa-se, particularmente das planilhas constantes das páginas 6/8 do TVF, que a empresa efetivamente recolheu os valores concernentes ao IRPJ, ao PIS e à COFINS ao longo do curso do período fiscalizado.

E, assim o sendo, e exclusivamente, quanto aos créditos afeitos à contribuição para o PIS e a COFINS, em não havendo provas da ocorrência de fraude, simulação, dolo ou má-fé, e, lado outro, de que, seja pela DIPJ de fls. 18/33, seja pelo fato do fisco ter atestado o recolhimento de valores previamente confessados pelo contribuinte, aplica-se, de forma substancialmente clara, o entendimento firmado no Recurso Especial de nº 973.733/SC, julgado sob o regime do art. 543-B, do antigo CPC, e cuja observância por esse colegiado se impõe por força do mencionado art. 65:

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

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

A contagem do prazo de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, todavia, não se aplica ao crédito relativo ao IRPJ e à CSLL...quanto a esta última, a par de qualquer discussão teórica, porque não foram identificados pagamentos de sorte que, como decidiu o STJ no precedente acima, impõe-se a observância aos ditames contidos no art. 173, I, do mesmo diploma de lei complementar *ex ratione materiae*.

Em relação ao IRPJ, contudo, tenho um entendimento muito particular (quicá, isolado): é que o lançamento aqui, como dito no relatório que precede a este voto, foi feito a partir do lucro arbitrado e, neste passo, a regra de decadência aplicada é, e só pode ser, aquela preconizada pelo art. 173, I, do CTN. E explico.

Vejam bem, os motivos que ensejaram a criação de regras distintas para a contagem do prazo decadencial fundam-se no interesse público e, principalmente, no princípio republicano. Há, claramente, uma intenção de se defender o interesse público, representado pela atividade arrecadadora, de que todos contribuam de forma equânime, ou igualitária, com recursos para a manutenção do Estado e dos desígnios constitucionais a este imposto.

Neste passo, a fixação do marco inicial da contagem do prazo para a decadência concernente à tributos sujeitos à lançamento de ofício ou àqueles que, não obstante, inicialmente sujeitos ao regramento inserto no art. 150, §4º, por questões fático-contextuais, observem o art. 173, I, tem a sua razão de ser não só no citado princípio republicano, mas, também, na própria eficiência da administração pública. É que, em ambos casos, os órgãos fiscais, em tese, não dispõem de conhecimento prévio acerca da ocorrência do fato gerador,

justamente pela falta de informações concernentes aos eventos que, uma vez tipificados, concretizam e evidenciam o surgimento da obrigação tributária. É razoável, e por isso mesmo, legítima, a regra contida no art. 173, I, ao dispor sobre um marco inicial distinto para a contagem do prazo, considerando-se, pois, tal marco, como a conclusão do exercício financeiro.

No caso, vejam bem, a própria recorrente deixou de se insurgir contra o arbitramento em si que, destaque-se, só ocorre, e só pode ocorrer (afora a hipótese do art. 531 do antigo RIR), mediante lançamento de ofício. E isto, porque, como apontado ao longo do voto, a empresa nunca se dignou a exibir a sua escrita contábil... ou seja, até a conclusão do processo fiscalizatório, inexistiam, às autoridades fiscais, informações suficientes para se atestar, sequer, a própria ocorrência do fato gerador, dado que as demonstrações contábeis e fiscais até aí apresentadas, não lhes franqueava conhecer, na íntegra, a concretização de todos os aspectos da norma de incidência.

Para além de dúvidas razoáveis, afora a hipótese de autoarbitramento, as condições fático-contextuais se afeiçoam às premissas legais que justificam e, reprise-se, legitimam, a regra contida no art. 173, I, em detrimento daquela preconizada pelo art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Notem, que não votei pelo afastamento da decadência, aqui, por discordar do STJ e do entendimento externado no REsp 973.733/SC. Nada obstante, como atestado pela própria omissão incorrida pelo contribuinte, a ausência de escrituração contábil/fiscal dificultou o seu pleno conhecimento pelo Fisco (máculas que, a par da falta de justificação pela Autoridade Lançadora, aparentemente deram azo à qualificação da multa de ofício) fato signo presuntivo.

No entendimento deste Conselheiro, as características que demandam a aplicação do arbitramento, encerram, sempre, a necessidade de lançamento de ofício cujo prazo deve obedecer ao regramento previsto pelo art. 173, I, do CTN, sendo estas as razões que me levam, aqui, a afastar a decadência, em especial, quanto ao IRPJ.

Dito isto, e se considerando que os contribuintes tiveram ciência do auto de infração em 05/08/2013 e que os fatos geradores tratados neste processo referem-se ao ano-calendário de 2008, voto por acolher, parcialmente, a preliminar de decadência para cancelar, quanto ao PIS e a COFINS, as exigências relativas aos meses de janeiro à agosto de 2008.

I.2 Cerceamento de defesa.

Quanto a alegada nulidade por cerceamento de defesa, por desconsideração dos documentos pretensamente juntados pelo contribuinte, entendo que nenhuma razão assiste ao recorrente.

De fato, com já disse por ocasião do voto que proferi na primeira proposta de resolução, é o próprio contribuinte quem afirma que, no feito, requereu a juntada, apenas, dos demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL; os livros fiscais (razão e diário) e os extratos bancários nunca foram objeto de apresentação pelo insurgente que, insista-se, limitou a dizer que tais documentos estavam "a disposição da fiscalização em sua sede". Isto sem prejuízo do fato de que, apesar de instado por meio de nova resolução, o recorrente mais uma vez se furtou da juntada dos documentos que, afirmava, comprovariam a inoportunidade da omissão de receitas apontada no auto de infração.

Vem bem (e sobre isso me reportarei novamente mais adiante), tipificada a hipótese tratada no art. 42 da Lei 9.430/96, surge, aí, uma presunção *iures tantum* de omissão de receita; ao fisco, pois, neste particular, nada mais se exige que não, e apenas, a verificação do descompasso entre as informações econômico-fiscais prestadas pelo contribuinte e aquelas constantes de sua movimentação financeira... Cabe, isto sim, ao interessado refutar a predita presunção mediante prova farta e idônea que ateste a origem dos depósitos bancários e sua regular tributação (ou o seu oferecimento, prévio, à tributação ou subsunção à regras isentivas ou, ainda, à situação de não-incidência).

Se o contribuinte permanece inerte, permanece incontestado tal presunção...

Neste feito, apesar do problema aventado no voto em que propus a diligência, é fato que o recorrente foi intimado "um cem número" de vezes, tendo-lhe sido franqueadas, mais que suficientes, as oportunidades para ilidir a presunção legal (art. 42 da Lei 9.430), originada a partir dos fatos constatados no TVF.

Neste passo, e como já adiantei anteriormente, voto por afastar esta preliminar.

I.3 Nulidade do termo de sujeição passiva.

Como esta preliminar é, também, objeto dos recursos manejados pelos coobrigados (aliás, é o único argumento daqueles apelos), reservo-me o direito de apreciá-la por ocasião da análise daqueles recursos.

I.4 O descabimento da multa agravada

O contribuinte provou por meio dos documentos de fls. 527/531, que respondeu aos termos de intimação lavrados pela fiscalização; como, no caso, não houve uma conclusão objetiva da diligência e, lado outro, a falsidade de documentos e declarações **não se presume**, não tenho como não aceitar tais documentos. E, tendo isso em conta, não tenho, também, como reconhecer a aplicabilidade ao caso dos preceitos do art. 44, § 2º, da Lei 9.430.

Isto porque, aceitando as petições como prova de atendimento à intimação fiscal, é irrelevante a eficácia dos documentos juntados; apresentados os documentos, atendida está a intimação e, não se prestando a demonstrar a inocorrência da infração tributária, então que fiscalização lavre o competente auto de infração, mas sem o agravamento da multa.

Aqui, vale destacar, cabe apenas uma observação: a despeito de tudo que afirmei no tópico II.1, acima, e à míngua de demonstração, no TVF, de motivos para qualificação da multa, **o contribuinte questionou, tão só, o agravamento previsto no art. 44, § 2º, deixando de se insurgir quanto a própria qualificação da penalidade prevista no inciso I deste preceptivo.**

Como esta questão não foi aventada também na impugnação e, lado outro, por me ser vedado me pronunciar sobre o tema *ex officio*, não me resta alternativa senão me silenciar...

Diante disto, acolho esta preliminar a fim de afastar o agravamento da multa de ofício, mantendo, contudo, a sua qualificação na forma do inciso I do art. 44 da Lei 9.430.

I.5 Nulidade por falta de informação sobre a fonte das informações concernentes à movimentação financeira e pela quebra do sigilo bancário.

Quanto a fonte dos dados obtidos no feito, a despeito de não estar obrigada a revelá-la (até por força de preceito constitucional), o fato é que a Fiscalização prestou, sim, esta informação. Basta, para tanto, ler-se o TVF, à fls. 409, cujo teor reproduzo a seguir:

Não havendo outra alternativa em razão do não atendimento por parte do contribuinte às várias intimações efetuadas, utilizamos as informações bancárias, obtidas junta aos estabelecimentos nos quais o contribuinte efetuou movimentação financeira para apurar as receitas da empresa no ano calendário 2009. Tais informações foram solicitadas mediante RMF, que se encontram anexados ao presente processo.

Insista-se, ainda que não se trate de hipótese de cerceamento de defesa, a origem destas informações foi, sim, e efetivamente, disponibilizada pela Fiscalização.

No que tange, lado outro, à alegação de nulidade por violação à garantia do sigilo bancário, vale dizer que o Supremo Tribunal Federal pôs um ponto final no assunto ao julgar, sob regime de repercussão geral, o Recurso Extraordinário de nº 601.314/SP, relatado pelo Min. Edson Fachin, entendendo, então, pela plena constitucionalidade da Lei Complementar 105. E aqui, inclusive para atender ao comando inserto no art. 62, §2º, do RICARF, transcrevo a seguir a respectiva ementa:

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

instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item "a" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal". 7. Fixação de tese em relação ao item "b" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN". 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento (RE 601.314/SP, Relator Min. Edson Fachin, sessão de 24/02/2016, Tribunal Pleno, publicado no DJe-198, divulgado em 15-09-2016 e Publicado em 16-09-2016).

Roma locuta questio finita. Não há mais o que se discutir acerca das disposições da Lei Complementar em análise, muito menos neste Conselho, em especial a vista dos preceitos do já citado art. 62, § 1º, II, "b", do RICARF.

Diante disto, afasto esta preliminar.

II. Recuso Voluntário. Devedor principal. Mérito. Ônus da prova e a alegada falta de análise dos documentos "trazidos" aos autos.

Como dito algumas linhas acima, o contribuinte não trouxe, aos autos, documento algum, verdade seja dita, que pudesse demonstrar a origem dos depósitos; limitou-se a dizer que tais documentos estariam à disposição da fiscalização, fiando-se, por certo, numa, *venia concessa*, equivocada interpretação da legislação de regência.

Como não se questionou a constatação, pela Auditoria Fiscal, da existência de depósitos bancários sem causa em contas de titularidade de sua titularidade, nem tampouco se produziu prova idônea, insista-se, para demonstrar a origem de tais depósitos, não se pode questionar, também, a consequência de tal constatação, explicitamente descrita no art. 42 da Lei 9.430/96:

Art. 42 Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Trata-se de presunção legal (relativa, é verdade) que retira, inclusive, do fisco, e joga para o contribuinte, o ônus de provar que tais depósitos não decorrem de sua atividade econômica e, mais, não se enquadram no conceito de receita; e aqui, vale dizer, não adianta invocar o princípio da verdade material porque a regra acima, insista-se, limita a ação da fiscalização federal.

Alegações genéricas de que "30% de suas operações são canceladas por motivos diversos" não socorrem às pretensões de recorrente, especialmente, se não estiverem acompanhadas de provas que, a teor do art. 42 acima reproduzido, e cuja observância é mandatória aos órgãos fiscais e **juízes vinculados à Administração Pública**, devem ser produzidas pelo contribuinte.

Por tais razões, voto, aqui, por negar provimento ao recurso voluntário do devedor principal.

III. Do recurso voluntário dos solidários (questão comum à uma das preliminares suscitadas pelo devedor principal)

Mais uma vez, e curiosamente, os recorrentes não atacam o TVF sob o prisma da fundamentação. Se limitam, objetivamente, a discorrer sobre a impossibilidade de se imputar a responsabilidade preconizada pelo art. 135, III, do CTN (porque este é o único fundamento legal suscitado pelo TVF para justificar a responsabilização dos sócios gerentes da empresa) antes de "definitivamente constituído o crédito".

De acordo com os recorrentes, não se poderia responsabilizar terceiros por um crédito tributário que sequer existe (ao menos enquanto não julgado, definitivamente, este processo). Invocam, inclusive, uma decisão deste CARF para dar sustentação à sua tese, ignorando, contudo, o fato, de que tal decisão abordava fatos absolutamente distintos dos tratados neste feito (lá, a questão versada abordava o art. 124, II, do CTN e a ausência da prova da prática de atos ilícitos - argumento, repita-se, não suscitado pelos recorrentes).

E, neste caso, no que toca ao único argumento efetivamente deduzido, *data maxiam venia*, não há como acolhê-lo.

Primeiramente, a obrigação tributária surge com o fato gerador, e não com o lançamento.

Segundo, o lançamento tributário é o momento efetiva e legalmente previsto para, verificando-se a concretização do fato-tipo, apurar-se a obrigação, **definir-se o sujeito passivo** e aplicar as penalidades, quando cabíveis. É o que diz o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

De se lembrar que o CTN trata do "sujeito passivo" como gênero do que são o contribuinte e o responsável (art. 121) de sorte que, ao empregar a expressão "sujeito passivo", o preceito acima transcrito não limita a atividade da autoridade administrativa à

determinação do contribuinte, mas, sim, de todos os agentes aos quais a obrigação lhes seja imputável.

E, mais importante, diferentemente do que alegam os recorrentes, o fato de não ter ocorrido o julgamento definitivo do lançamento não lhe impõe a pecha de inexistente; pelo contrário, o ato de lançamento existe, material e formalmente, e gera efeitos concretos; os recursos contra ele manejados, diga-se, **apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário nele estampado, na forma do art. 151, III, do Código Tributário.**

Por fim, vale destacar, se a fiscalização não apurar a responsabilidade preconizada pelo art. 135, III, do CTN no ato do lançamento, mediante exposição dos fatos que demonstram a prática de atos contrários à lei ou estatuto, ela impedirá, inclusive, a cobrança judicial deste crédito em relação aos terceiros, notadamente à luz do que já decidiu o próprio Superior Tribunal de Justiça, e cujo entendimento foi sedimentado na Súmula 430:

SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Finalmente, não procede a alegação de que, ao lavrar os termos de sujeição passiva, o Fisco teria "*desconsiderado a personalidade jurídica*"; muito antes pelo contrário, a regra encartada no art. 135, III, existe justamente para proteger a pessoa jurídica dos administradores e sócios-gerentes que, por meio de atos temerários, provocam a falta de recolhimento de tributos e, por isso, causam prejuízos materiais ao próprio contribuinte, de cujo quadro societário pertencem, e o administram.

Não há desconsideração; há, por força de lei complementar, fixação de regra de responsabilidade tributária.

IV Conclusão.

Por tudo o que foi analisado e decidido, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO aos recursos voluntários para cancelar as exigências concernentes, tão só, ao PIS e a COFINS, relativas ao período compreendido entre janeiro e agosto de 2008 e, ainda, para reduzir a multa de ofício aplicada de 225% para 150%.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Em que pese o voto proferido pelo Relator com o seu usual brilho, cabe-me discordar parcialmente das suas conclusões, no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

A discordância se restringe à alegação de decadência, parcialmente reconhecida pelo Relator.

Como já transcrito, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação à questão de decadência é que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra geral para a contagem do prazo decadencial é aquela do art. 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir do fato gerador.

Contudo, caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento, como exigido pela legislação, para possibilitar a homologação pela Administração Tributária; ou, caso ainda, comprovado dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* do referido prazo se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser realizado o lançamento, conforme a previsão do art. 173, inciso I, do CTN.

De tal entendimento, não se afasta o Relator.

A divergência se dá, porém, quanto à comprovação do fundamento para a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

É que, para o Relator, a autoridade fiscal "*não declina, em nenhum momento, quaisquer razões, fatos, condutas ou omissões que pudessem imputar ao recorrente a mácula de fraudador; não há uma linha sequer, no TVF (fls.407/418) que possa permitir, a este julgador, inferir as razões pelas quais a Fiscalização teria qualificado a penalidade na forma do art. 44 da Lei 9.430/96*".

De fato, a leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls. 407 a 418 revela que o responsável pela constituição do crédito tributário, apesar de cominar a multa de ofício qualificada, aplicável às hipóteses de fraude, sonegação e conluio (a teor do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996), não dedicou tópico específico para abordar a questão da ocorrência das referidas condutas.

Não obstante, a autoridade fiscal relata, em detalhes, as condutas praticadas pelo sujeito passivo:

(i) "*efetuiu movimentação financeira nas contas correntes bancárias, em montante muito superior ao declarado como receita na DIPJ*";

(ii) apresentou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), confessando créditos em valores compatíveis com as receitas declaradas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);

(iii) apurou, indevidamente, os seus tributos segundo a sistemática baseada no Lucro Presumido.

Ademais, o TVF destaca a gigantesca disparidade entre a receita declarada e aquela comprovada nos autos, o que motivou, inclusive, a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

É que, apesar de o sujeito passivo haver declarado receitas no montante de R\$ 13.042.135,25, restou comprovado, nos autos, o auferimento de receitas na ordem de R\$ 66.558.707,53.

Considero impossível se defender que a omissão de receitas em percentual correspondente a 410% (quatrocentos e dez por cento) da receita declarada não derive de uma

conduta dolosa do sujeito passivo, consoante os procedimentos previstos nos arts. 71 e 72 da 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Ademais, como apontado no Acórdão recorrido, as condutas praticadas pela Recorrente se deram repetida e sistematicamente, não podendo, portanto, serem imputadas a mero erro.

Tal destaque, realizado pelo julgador de primeira instância, não se configura como uma inovação promovida no lançamento, como entendeu o Relator, mas mera referência a fatos já apurados nos autos pela autoridade tributária.

Assim, embora o TVF pudesse ter sido mais enfático na caracterização da condutas que ensejaram a qualificação da multa de ofício e a contagem do prazo decadencial, todos os fundamentos estão narrados e embasados nas provas colhidas nos autos.

Deste modo, não há qualquer decadência a ser reconhecida, uma vez que o prazo decadencial para todos os tributos somente se iniciou em 1º de janeiro de 2009 e a ciência dos autos de infração se deu em 05 de agosto de 2013.

Ressalvo, por fim, a divergência de fundamentos para o afastamento da decadência em relação ao IRPJ e à CSLL.

É que, para o Relator, tendo o lançamento sido realizado com base na sistemática do Lucro Arbitrado, tal fato, por si só, é suficiente para conduzir a contagem do prazo decadencial para o art. 173, inciso I, do CTN.

Tal conclusão, contudo, no meu julgar, não encontra amparo legal.

Não consigo perceber qualquer efeito, em relação ao prazo decadencial, decorrente do regime de apuração adotado (obrigatória ou voluntariamente) pelo sujeito passivo ou, no momento do lançamento, pela autoridade tributária.

O elemento-chave para a contagem do prazo se realizar a partir do fato gerador, em relação aos chamados lançamentos por homologação, é a imposição ao sujeito passivo da obrigação de calcular e recolher o tributo, independentemente de qualquer atuação

da Administração Tributária, que poderá, posteriormente, homologar ou não tais procedimentos.

Assim, uma vez ocorrido o fato gerador, caso o contribuinte tenha cumprido as obrigações a ele impostas, cabe, desde logo à autoridade tributária verificar o acerto da conduta e, se for o caso, constituir o crédito tributário que deixou de ser reconhecido pelo sujeito passivo. Nessa constituição, inclusive, poderá ser o caso de se realizar o lançamento com base no Lucro Arbitrado.

As ressalvas à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º, do CTN, para o lançamento por homologação, são, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC, a ausência de pagamento e/ou confissão por meio de declaração, por parte do sujeito passivo, quando não há o que ser homologado; e, como já dito, nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Segue, mais uma vez, a ementa da referida decisão:

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

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

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

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

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos 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 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184)."*

Assim, no caso sob apreciação, independentemente do tributo, aplica-se a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, do CTN, por haver restado caracterizada a hipótese de dolo e fraude, conforme anteriormente explanado.

Isto posto, voto por, neste ponto, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo