



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.001750/2005-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.244 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KOLBACH S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO NÃO CONFIGURADO.

Não se mantém a qualificação da multa quando a autoridade autuante baseia a exasperação da penalidade exclusivamente no fato de ter havido omissão de receitas.

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

Ano-calendário: 1999, 2000

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIPJ. ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE.

Não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação, e tendo havido a apresentação de declaração fiscal no período, o prazo decadencial se conta com base no artigo 150, §4º, do CTN, sendo de 5 anos contados do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2000

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIPJ. ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE.

Não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação, e tendo havido a apresentação de declaração fiscal no período, o prazo decadencial se conta com base no artigo 150, §4º, do CTN, sendo de 5 anos contados do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/1999

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN.

Não havendo antecipação de pagamento da contribuição, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, e não o do artigo 150, §4º, deste mesmo Código.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/12/1999

**DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.
APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN.**

Não havendo antecipação de pagamento da contribuição, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, e não o do artigo 150, §4º, deste mesmo Código.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, nos seguintes termos: (i) em relação à multa qualificada, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob, que votaram por restabelecê-la; (ii) em relação à decadência: (a) por maioria de votos, restabelecer as exigências de PIS e de Cofins relativas aos fatos geradores de dezembro de 1999, vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano (relatora), Edeli Pereira Bessa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que votaram por confirmar a extinção desses créditos tributários; (b) por maioria de votos, em negar provimento em relação ao IRPJ e à CSLL referentes aos fatos geradores de 1999, e de PIS e de Cofins dos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli e Andréa Duek Simantob, que votaram por restabelecer essas exigências; e (c) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em negar provimento em relação aos fatos geradores de IRPJ, CSLL, PIS e de Cofins referentes aos fatos geradores ocorridos no ano de 2000, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob, que votaram por restabelecer essas exigências. As Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fl. 450 e segs, Vol. 3) em face do acórdão 108-09.007, de 21 de setembro de 2006 (fls. 415 e segs.), assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 108-09.007

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999 e 2000

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - EXTRATOS BANCÁRIOS - PROVAS LICITAS — DESVIO DE PODER - Os extratos bancários regularmente requisitados pela autoridade administrativa, com fundamento no artigo 11 da Lei Complementar n.º 105/01, artigo 38 da Lei n.º 4.595/64 e artigo 8.º da Lei n.º 7.021/90, não podem ser taxados como provas obtidas de forma ilícita e nem com desvio de poder. A Lei Complementar n.º 105/01 e Lei n.º 10.174/01 têm aplicação retroativa face ao comando expresso no parágrafo único, do artigo 144, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

IRPJ E REFLEXOS - DECADÊNCIA - Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Tendo a ciência do auto de infração acontecido em 08 de junho de 2005, cabível a decadência suscitada para os fatos geradores ocorridos até 31 de maio de 2000.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS — FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA — APLICAÇÃO — LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL - Incabível a qualificação da multa de ofício

quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula n.º 02 do 1.º Conselho de Contribuintes.

TAXA SELIC — JUROS DE MORA — PREVISÃO LEGAL – Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória n.º 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula n.º 04 do 1.º Conselho de Contribuintes.

MULTA DE OFÍCIO — CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO — A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

PIS — COFINS E CSL - LANÇAMENTOS DECORRENTES – O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Decadência Reconhecida.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REDUZIR a multa de 150% para 75%, e por decorrência, por maioria de votos, RECONHECER a decadência para os fatos geradores até 31 de maio de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca, que acolheram a decadência apenas para o IRPJ e o PIS. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.

A Fazenda Nacional se insurge contra a desqualificação da multa e contra o consequente reconhecimento da decadência para os fatos geradores até 31 de maio de 2000. Alega, respectivamente, divergência com relação aos acórdãos 105-15.847 e 101-94.219, quanto à multa qualificada, e acórdãos 103-21.025 e 204-02.192, quanto à decadência. Tais precedentes foram assim ementados:

Multa qualificada: acórdão paradigma 105-15.847

ANO-CALENDÁRIO: 1997, 1998 - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS RETIFICAÇÃO - Ficando provado nos autos, quer por laudo da Polícia Federal, quer pelo conjunto de fatos analisados, a impossibilidade da Recorrente haver entregue as declarações de rendimentos retificadoras, deve ser mantido o lançamento tomando-se como base as declarações originais, mormente quando existe a obrigação de serem tais declarações entregues na unidade local da Secretaria da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio fiscal da declarante.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO PRESUMIDO - Auferindo o contribuinte receita de diversas atividades, com percentual de presunção de lucro diferentes, cabe a aplicação do percentual relativo a atividade de maior taxação em caso de lançamento de omissão de receitas por falta de contabilização de depósitos bancários não justificados.

MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE E PERCENTUAL - Caracterizado o evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de contabilização da movimentação bancária, é aplicável a multa de ofício qualificada no percentual legalmente definido de 150%.

Multa qualificada: acórdão paradigma 101-94.219

NORMAS PROCESSUAIS – PRELIMINAR DE NULIDADE – Não caracterizadas as alegadas irregularidades no procedimento, omissões no auto de infração e cerceamento de defesa, improcede a argüição de nulidade.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - Se, com a adição das receitas omitidas, foi excedido o limite permitido para opção pelo lucro presumido, pelo qual a pessoa jurídica optara validamente na declaração de rendimentos, mantêm-se a tributação pelo mesmo sistema adotado.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - Caracteriza a hipótese de omissão de receitas a existência de depósitos bancários não escriturados, se o contribuinte não conseguir elidir a presunção mediante a apresentação de justificativa e prova adequada à espécie.

TRIBUTAÇÃO PELO - LUCRO PRESUMIDO - EXPLOÇÃO DO LIMITE DE OPÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO DO REGIME - ARBITRAMENTO - A ultrapassagem, em dois anos consecutivos, do limite para opção pelo regime de lucro presumido, impõe, no segundo ano, o arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA PIS - COFINS - CSLL Em se tratando de contribuições lançadas com base nos mesmos fatos apurados no lançamento relativo ao Imposto de Renda, a exigência para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada no procedimento matriz constitui prejudgado na decisão dos créditos tributários relativos às citadas contribuições.

Decadência: acórdão paradigma 103-21.025

CSLL - LUCRO PRESUMIDO - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - DECADÊNCIA Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4o, do CNT), todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS NA VIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL - INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA - PREVALÊNCIA DA UNA JURISDICTIO – No aparente conflito entre os magnos princípios, a autoridade administrativo-julgadora deverá sopesar e optar por aquele que tenha maior força, frente às peculiaridades do caso sub judice, com o fito da decisão poder assegurar as garantias individuais e realizar a segurança jurídica através do respeito à coisa julgada e à ordem constitucional, aqui revelado pelo prestígio a unicidade de jurisdição. O óbice para que a via administrativa manifeste-se, na hipótese, não decorre da simples propositura e coexistência de processos em ambas as esferas, ele exsurge quando há absoluta semelhança na causa de pedir e perfeita identidade no conteúdo material em discussão tanto na via administrativa quanto na via judicial, como configurado na hipótese vertente. Impõe-se, entretanto, a construção do lançamento fiscal sem os acréscimos legais, com suspensão da exigibilidade, conformada às prescrições dos arts. 151, inciso IV, do CTN e 63, da Lei 1-0 9.430/96.

CSLL - EXCLUSÃO - BASE DE CÁLCULO - Ao apurar o valor que excluiu da base de cálculo da contribuição no período de apuração 08/1994 - a título de diferença de correção monetária referente a janeiro de 1989 ("Plano Verão"), tendo a empresa deixado de corrigir parte dos valores, à época, integrantes do ativo permanente, o saldo devedor apurado a maior representa exclusão indevida, não abrangida pela ação judicial que visava garantir à impetrante o direito de efetuar a exclusão daquela diferença. Recurso parcialmente provido. (Publicado no DOU n.º 217 de 08/11/2002)

Decadência: acórdão paradigma 204-02.192

(...)

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição já poderia ter sido constituído.

PIS. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, na hipótese de haver antecipação de pagamento do tributo devido.

Em 10 de julho de 2008, o Presidente da então 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial, analisando apenas um paradigma para cada matéria, nos seguintes termos (fl. 500 – vol. 3):

(...)

A Fazenda Nacional trouxe como paradigma o, acórdão 103-21.025, de 18 de setembro de 2002, no qual dispõe que a decadência seria regida pelo inciso I do art. 173 do CTN, nos casos, de quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação.

Quanto ao cabimento da multa qualificada a Fazenda Nacional trouxe o acórdão de n.º 105-15.847, de 26 de julho de 2006, que mantém a multa qualificada nos casos de reiteração.

Assim, em comparação com o acórdão atacado resta clara a divergência, tanto para a decadência, pois, o referido acórdão usou o art. 150 do CTN, quanto para a multa qualificada, pois a situação era reiterada.

Dessa forma, de acordo com o § 6º do art. 15 do RICSRF, aprovado pela Portaria n.º 147, de 25 de junho de 2007, admito o RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.

Em 4 de agosto de 2008 o sujeito passivo foi intimado a apresentar contrarrazões (fl. 707), o que o fez na peça de fls. 708 e ss., questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial, afirmando que *“a Decadência com base no art. 173, I, do CTN, e a qualificação da multa apenas são possíveis quando há a comprovação de dolo, fraude ou simulação”* bem como que, *“no processo, não restou comprovado qualquer um dos tipos ilícitos acima.”*

Acontece que dizer se houve ou não dolo no caso concreto é matéria de mérito, não devendo tal afirmação balizar o conhecimento do recurso especial.

Para fins do conhecimento do recurso especial, importa comparar as razões de decidir do acórdão recorrido com aquelas constantes dos paradigmas analisados pelo despacho de admissibilidade, de forma a se verificar se, na análise de fatos juridicamente comparáveis, as decisões deram tratamento jurídico diverso.

O acórdão recorrido entendeu que não restou comprovada pela fiscalização a prática de conduta dolosa necessária à qualificação da multa, e, como consequência, e também por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, considerou aplicável o artigo 150 par. 4º do CTN, contando-se o prazo decadencial de 5 anos a partir do fato gerador, independentemente da verificação do pagamento. Destaco trechos dos votos condutores do acórdão recorrido:

Voto vencido (vencedor nas matérias exclusão da multa qualificada e decadência do IRPJ e PIS- fl. 432 e seguintes):

(...)

O autuante justifica a imposição da multa qualificada com os fundamentos a seguir, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 272/285:

"O contribuinte teve valores creditados em suas contas correntes e, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tais valores devem, por determinação

legal, ser considerados omissão de receita e perfazem a quantia de R\$ 3.714.253,41. Estes valores não foram informados em Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e nem nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o contribuinte não recolheu o Imposto de Renda e contribuições devidos. Ao proceder desta forma o contribuinte incorreu em sonegação fiscal, conforme definido no art. 71 da Lei nº 4.502/64."

Pela análise dos autos, vejo que não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. O fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária da autuada, constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que por ser uma presunção não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada.

(...)

Afastada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tem esta E. Câmara assentado o entendimento de que o IRPJ insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Já há algum tempo, por conveniência da administração tributária, por facilitar os procedimentos arrecadatários e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como "lançamento por homologação".

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o quantum debeatur do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a posteriori, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, verbis:

"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(Omissis)."

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN:

"Se a lei não fixar prazo à 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."

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, não sendo condição necessária para tal enquadramento a existência de pagamento do tributo no período, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

(...)

Os mesmos fundamentos são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro e à COFINS, apenas o prazo decadencial para essa contribuição é diferente, sendo de 10 anos, por força do art. 45 da Lei n.º 8.212/91.

Voto vencedor (decadência da COFINS e CSLL - fl. 442 e seguintes):

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que o Voto-Vencedor aborda apenas a parte em que ficou vencido o voto do Ilustre Relator, qual seja, para reconhecer a decadência para as competências até 31/05/2000, também em relação à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (e não apenas ao PIS e ao IRPJ, já contemplada no voto do D. Relator), em razão da aplicação do mesmo prazo decadencial — de 05 anos - para ambas as contribuições.

(...)

O paradigma 105-15.847 -- único analisado pelo despacho de admissibilidade para a matéria acerca da multa qualificada -- tratou de situação em que o sujeito passivo alegou que a sua conduta constituiu na simples não declaração do tributo, não sendo o caso de qualificação da multa, sendo que o voto condutor afirmou restar configurado o dolo, justificando-o na própria ocultação, veja-se:

3) Multa de 150%.

Para finalizar também nego provimento a alegação que no caso a conduta omissa da Recorrente constituiu na simples não declaração do tributo, não havendo qualquer atividade tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária, não cabendo assim a multa de 150%.

Aqui está, mais uma vez, a fiscalização coberta de razão ao aplicar a multa agravada, bem como os Julgadores de primeira instância que a mantiveram.

Afinal de contas trata-se de 6 (seis) contas em diferenciados bancos mantidas ao longo de pelo menos 02 (dois) anos à margem da contabilidade, conduta que, sem sombra de dúvidas caracteriza o intuito de ocultar da fiscalização a real receita obtida.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, com efeito extensivo aos autos de infração reflexos ou decorrentes

Compreendo que a divergência jurisprudencial está demonstrada, já que enquanto o acórdão recorrido colocou como requisito para a qualificação da multa um fato além da própria omissão que deu origem à autuação fiscal, o acórdão paradigma fundamenta a multa na própria omissão.

Ante o exposto, **conheço do recurso quanto à matéria da qualificação da multa.**

Sobre a decadência, como visto, o acórdão recorrido considerou aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação a contagem do prazo nos termos do artigo 150 par. 4º do CTN, independentemente da verificação do pagamento.

O paradigma 103-21.025, analisado pelo despacho de admissibilidade para este tema, por outro lado, assim concluiu quanto à alegação de decadência da CSLL: “*Em tais condições, não havendo prova de pagamento ou da entrega do DCTF da referida contribuição, rejeito a preliminar de decadência.*”

A divergência jurisprudencial é patente, já que enquanto o recorrido aplicou o artigo 150, par. 4º, incondicionalmente para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o paradigma condicionou a aplicação de tal dispositivo à verificação de pagamento ou declaração com efeito de confissão de dívida.

Assim, **conheço do recurso quanto à matéria decadência.**

Ante o exposto, **oriento meu voto para conhecer do recurso especial.**

Mérito

O mérito do presente recurso discute a qualificação da multa de ofício e a decadência para os fatos geradores até 31 de maio de 2000.

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos anos-calendário de 1999 e 2000, lavrado com fundamento no artigo 42 da Lei 9.430/1996 e cientificado ao sujeito passivo em 7 de junho de 2005. Destacam-se os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 820-823)

(...)

4. INFRAÇÕES APURADAS

Da análise dos livros e documentos entregues pela contribuinte foi possível constatar que a empresa no período sob Fiscalização deixou de contabilizar depósitos bancários e não conseguiu comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações o que de acordo com a legislação vigente configura Omissão de Receitas.

(...)

5. LEGISLAÇÃO

A lei 9.430, de 27/12 /96, em seu art. 42 determina:

(...)

A penalidade aplicada é aquela autorizada pelo Inciso II, do Art. 44, da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

(...)

Evidente intuito de fraude

O contribuinte teve valores creditados em suas contas correntes e, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tais valores devem, por determinação legal, ser considerados omissão de receita e perfazem a quantia de R\$ 3.714.253,41. Estes valores não foram informados em Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e nem nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o contribuinte não recolheu o Imposto de Renda e contribuições devidos. Ao proceder desta forma o contribuinte incorreu em sonegação fiscal, conforme definido no art. 71 da Lei n.º 4.502/64.

(...)

Como já exposto, o acórdão recorrido analisou o TVF e compreendeu que a fiscalização não fundamentou a qualificação da multa na prática de conduta dolosa do sujeito passivo.

De fato, como se depreende da leitura do TVF acima transcrito, a autoridade autuante simplesmente afirma ter havido omissão e receitas para, em seguida, imputar daí a prática de sonegação, ensejando a duplicação a multa de ofício.

A jurisprudência deste CARF está há muito consolidada no sentido da ilegalidade de tal conduta, como reconhecem os enunciados das súmulas 14 e 25:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido, **de se manter o acórdão recorrido quando este cancela a qualificação da multa de ofício, mantendo-a no percentual de 75%.**

Não havendo que se falar em dolo no presente caso, passa a ser relevante a análise dos requisitos para a contagem do prazo decadencial com base no artigo 150, par. 4º, do CTN.

O acórdão recorrido considerou tal dispositivo aplicável pela simples constatação de tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, afirmando a irrelevância da constatação de pagamentos, *in verbis* (fl. 434, grifamos):

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, não sendo condição necessária para tal enquadramento a existência de pagamento do tributo no período, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Como se sabe, a jurisprudência sobre o assunto evoluiu bastante desde a prolação do acórdão recorrido (que é de 21 de setembro de 2006), tendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidido, em sede de Recurso Representativo da controvérsia REsp. N.º 973.733 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009 (grifamos):

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"

Nesse tema, tenho me alinhado àqueles que interpretam tal julgado do STJ como exigindo "atividade" do contribuinte, consistente seja no pagamento antecipado seja na apresentação de declaração.

Dando um passo atrás, observo que, na verdade, "lançamento" é ato privativo da administração (cf. artigo 142 do CTN), de maneira que o contribuinte, tecnicamente, não "lança" tributos. Acontece que o lançamento não é a única forma de se constituir o crédito tributário, daí porque, no caso dos tributos ditos sujeitos a "lançamento por homologação", eles são assim denominados porque quem constitui o crédito tributário é o próprio contribuinte.

Para os tributos submetidos a tal sistemática, a decadência de rege, a princípio, pelo artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe (grifamos):

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, tomando 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**.

Em termos teóricos, a exceção mais pacífica à aplicação do artigo 150, §4º, do CTN -- até porque literalmente indicada no dispositivo, conforme acima destacado -- é a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta situação, não se discute que a decadência passa a ser regida pelo artigo 173, I, do CTN, contando-se os 5 anos não mais do fato gerador, mas do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Neste sentido, inclusive, este CARF aprovou a Súmula CARF nº 72 (Vinculante), com o seguinte enunciado:

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Mais controversos, todavia, são os casos em que não há que se falar em dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. Isso ocorre, basicamente, em duas situações: (i) quando não há

sequer declaração do contribuinte (isto é, quando o contribuinte não constitui o crédito tributário nem indica expressamente que não há tributo devido), e (ii) quando, independentemente de ter ou não havido declaração, o contribuinte não efetua o pagamento.

A hipótese de não ter havido sequer declaração do contribuinte pode também ser colocada em outro extremo, já que a jurisprudência tem se consolidado no sentido de que, neste caso, é igualmente aplicável o artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º.

De fato, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática do recurso repetitivo (REsp 973.733/SC), o STJ fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 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.

O debate permanece, todavia, para a hipótese em que houve declaração porém não ocorreu o efetivo recolhimento do tributo por parte do contribuinte.

A discussão reside, essencialmente, em definir qual é o ato sujeito à homologação do Fisco (e que portanto atrai a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN): se basta a declaração do contribuinte, ou se, para além de tal declaração, é necessário que o contribuinte efetue o efetivo recolhimento do tributo em questão.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN -- que realmente faz referência à "pagamento antecipado" -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, na ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Ocorre que a sistemática de apuração de IRPJ e da CSLL -- e também de outros tributos como o PIS, a COFINS e até o ICMS -- revela que há diversas situações em que, sem que tenha havido a prática de qualquer irregularidade, o contribuinte apura zero de tributo a recolher. O exemplo clássico é a apuração de prejuízo fiscal no exercício. Assim, ao levar tal sistemática em consideração, revela-se no mínimo injusto se apegar à literalidade do artigo 150 do CTN para dizer que apenas os contribuintes que efetivamente realizem recolhimentos de tributo é que podem estar sujeitos ao prazo decadencial ali previsto.

Em outras palavras, não há qualquer justificativa razoável -- seja em termos legais, seja em termos de prática de fiscalização -- para que o Fisco tenha prazos diferentes para fiscalizar o contribuinte que declara lucro (e assim recolhe o IRPJ correspondente) *versus* o contribuinte que não tem tributo a recolher por ter declarado prejuízo fiscal naquele ano-calendário.

Daí o entendimento de que o prazo decadencial limita temporalmente o poder-dever do Fisco de examinar a **declaração** que o contribuinte presta sobre sua apuração de tributos, independentemente do resultado de tal cálculo -- ou seja, sendo indiferente se com tal declaração o contribuinte efetivamente constitui crédito tributário (porque apura tributo a recolher) ou se apenas indica que não há tributo a recolher naquele período-base. E, de fato, o

precedente do STJ menciona a exigência de pagamento antecipado quando inexistente declaração prévia.

Neste sentido, uma vez que o contribuinte efetua a apuração de seus tributos e apresenta ao Fisco a respectiva declaração (seja ela com ou sem tributo a recolher), o prazo decadencial se rege pela regra do artigo 150, §4º, do CTN. Por outro lado, não tendo sido apresentada tal declaração -- assim como no caso em que há dolo, fraude ou simulação -- o prazo decadencial se conta nos termos do artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o sujeito passivo apurou seus tributos no ano-calendário de 1999 pelo regime de lucro real e 2000 pelo lucro presumido. A ciência do auto de infração, cobrando tributos relativos a janeiro de 1999 a dezembro de 2000, ocorreu em 8 de junho de 2005 (fl. 827).

Consta dos autos a DIPJ 2000 (ano calendário 1999) original, com opção pelo lucro real anual (fls. 507 e seguintes), e LALUR/LACS a fls. 750 e ss., indicando a apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Na apuração de PIS e Cofins os valores de receitas nos meses do ano-calendário de 1999 estão zerados.

Por sua vez, a DIPJ 2001 (ano calendário 2000) original, com opção pelo lucro presumido (fls. 549) reporta apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a pagar em todos os trimestres.

Observo, para os que entendem relevante a informação, que não há nos autos cópias de comprovantes de recolhimento de tributos (DARF), nem DCTFs.

Compreendo que, no caso, há elementos suficientes para se decidir pela decadência quanto aos fatos geradores encerrados até 31 de maio de 2000 (primeiro trimestre de 2000 para IRPJ e CSLL, e janeiro a maio de 2000 para PIS e COFINS). Isso porque o sujeito passivo apresentou as DIPJs originais reportando os tributos que entendia devidos nos períodos de apuração relativos aos anos-calendário de 1999 e 2000, sendo então dever do fisco revisar a correção das informações ali transmitidas, dentro do período de 5 anos contados do fato gerador dos tributos em questão.

Neste sentido, mantenho a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo que, colocada a questão em votação, este voto restou vencido exclusivamente com relação à contagem do prazo decadencial para o PIS e a COFINS relativos aos fatos geradores de dezembro de 1999, nos termos do voto vencedor infra, do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a afastar a decadência no tocante às exigências de PIS e COFINS relativas aos fatos geradores de dezembro de 1999.

A maioria do Colegiado, nesse ponto, entendeu ser irrelevante a apresentação de DIPJ como instrumento apto a influenciar no termo inicial de contagem do prazo decadencial.

A interpretação que prevaleceu foi a de que, considerando que não houve antecipação (*pagamento antecipado*) desses tributos, aplicável o artigo 173, I, do CTN, na linha do que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, quando da apreciação do citado REsp nº 973.733/SC.

Em face desse julgado, que constitui um precedente vinculante, concluiu-se que a contagem do prazo decadencial com base no artigo 150, § 4º, do CTN, está condicionada à ausência de situação fática que envolva dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, bem como à existência de pagamento antecipado do tributo objeto de cobrança de ofício.

Tendo isso em vista, e considerando que, nesse caso específico **(a)** não houve antecipação de pagamento de PIS e COFINS relativos à competência de dezembro/1999; **(b)** que os fatos geradores são mensais; e **(c)** que a ciência do lançamento se deu em 08/06/2005, foi constatado, ao contrário do que restou decidido no Acórdão recorrido, que o direito da Fazenda Nacional de exigir tais tributos não decaiu.

O prazo limite para a competência de dezembro/1999 expiraria apenas em 01/01/2006, porquanto a contagem de cinco anos tem início em 01/01/2001, data esta que corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, como o lançamento foi concluído em 08/06.2005, antes, portanto, do prazo fatal (01/01/2006), não há que se falar em decadência.

Conclusão

Diante do exposto, a maioria do Colegiado votou por restabelecer as exigências de PIS e de Cofins relativas aos fatos geradores de dezembro de 1999.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-005.244 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10920.001750/2005-93

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial da PGFN por concordar com a redução da multa de ofício promovida no acórdão recorrido e, em consequência, com o reconhecimento da decadência para os fatos geradores ocorridos até 31/05/2000.

Os lançamentos científicos à Contribuinte em 08/06/2005 prestaram-se a reduzir prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário 1999 e a exigir IRPJ e CSLL nos três primeiros trimestres de 2000, além de Contribuição ao PIS e COFINS apurados de março/99 a setembro/2000. A autoridade fiscal apurou omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem de não comprovada nesses períodos, mas a qualificação da penalidade se deu, apenas, em razão da falta de informação da repercussão desses valores na apuração dos tributos e na sua declaração ao Fisco. Embora o procedimento fiscal tenha decorrido de representação do Ministério Público Federal, esta somente referiu a omissão das contas bancárias na escrituração do sujeito passivo, e a única indicação acerca da natureza dos valores movimentados se deu por alegação da Contribuinte, dissociada de provas consistentes, de que *os créditos na conta corrente se deram em função de um compromisso da empresa Kolbach Motores de adquirir parte da participação societária da contribuinte mediante pagamentos mensais*.

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, 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 n.º 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

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

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita

Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

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

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

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes 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 embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

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

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão n.º 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 auçada 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 auçada, 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 n.º 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 auçada 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 auçada (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 n.º 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 n.º 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 desta Conselheira, 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 n.º 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 Livia 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) e 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, como bem demonstra a I. Relatora, a qualificação da penalidade se deu em razão da equiparação da omissão de receita presumida a sonegação, sem que nada fosse acrescido à acusação fiscal para demonstrar que a omissão guardava relação com receitas

sabidamente operacionais e, em consequência, de necessária tributação. Para além disso, embora a reiteração e relevância dos valores omitidos estejam presentes nos valores consolidados pelo Fisco, eles não foram destacados na motivação para qualificação da penalidade e, em consequência, ignoradas no voto condutor do acórdão recorrido:

O autuante justifica a imposição da multa qualificada com os fundamentos a seguir, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 272/285:

"O contribuinte teve valores creditados em suas contas correntes e, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tais valores devem, por determinação legal, ser considerados omissão de receita e perfazem a quantia de R\$ 3.714.253,41. Estes valores não foram informados em Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e nem nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF e o contribuinte não recolheu o Imposto de Renda e contribuições devidos. Ao proceder desta forma o contribuinte incorreu em sonegação fiscal, conforme definido no art. 71 da Lei nº 4.502/64."

Pela análise dos autos, vejo que não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. O fato apurado teve por base a utilização de presunção legal, uma prova indireta, relativa à omissão de receitas por falta de comprovação da origem dos depósitos em conta-corrente bancária da autuada, constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que por ser uma presunção não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada.

A imposição da multa qualificada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa. O ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação, cabe a quem alega, à Fazenda Pública.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de 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, bem como de outras evidências de que a supressão se deu intencionalmente. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação 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.*).

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 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.

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 1199262 / 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 recorrente (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 n.º 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 n.º 1.277.854/PR, ela aparenta contrariar a decisão em sede de repetitivos proferida no REsp n.º 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 n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002. Nota-se, ainda, que se a decisão no AgRg no REsp n.º 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, tomando 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 1999 a Contribuinte optou pela apuração anual do lucro real, apresentando DIPJ com prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, porque somente teria incorrido em despesas no período, sem auferir receitas, o que resultou também na informação de nada ser devido a título de Contribuição ao PIS ou COFINS. A autoridade fiscal, de seu lado, não identificou a existência de receitas que, escrituradas, infirmassem essa ausência de apuração das contribuições sobre o faturamento consignada em DIPJ. Somente formalizou a exigência das contribuições suplementares em razão das receitas presumidamente omitidas, bem como reduziu o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL, sem arbitrar o lucro ou desconsiderar a forma de apuração adotada pela Contribuinte.

Quanto ao ano-calendário 2000, a Contribuinte optou pelo lucro presumido trimestral, informando valores devidos a título de IRPJ e CSLL, bem como apurações mensais de Contribuição ao PIS e COFINS não infirmadas pela autoridade fiscal, senão para exigência suplementar em relação às demais receitas presumidamente omitidas.

Em tais contextos, importa ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual em 1999. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ. Já a apuração do lucro presumido, embora não demande escrituração do LALUR, depende de escrituração contábil ou, minimamente, do Livro Caixa, para determinação das receitas por período de competência, a partir das quais serão aplicados os coeficientes de presunção do lucro, para posterior agregação aos demais rendimentos auferidos.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre*. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por Daniel Monteiro Peixoto, Edeli Pereira Bessa, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

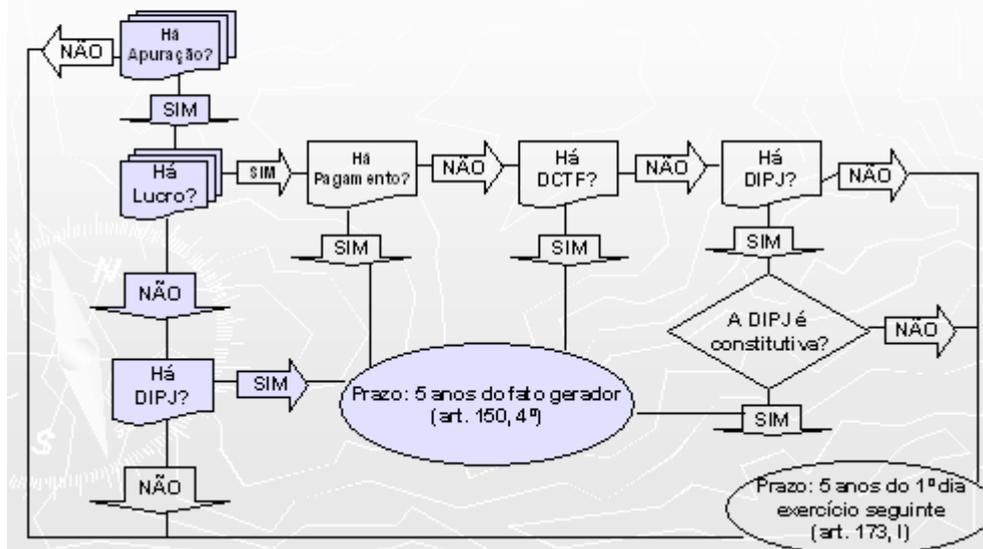
Corrente 1: A contagem do **prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o I. Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as *possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



Como dito, demonstrada está a apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário 1999, e a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ. O lançamento restringe-se à redução daquela aferição negativa em razão das receitas presumidamente omitidas, de modo que a apuração correspondente, justificando a ausência deste recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições.

Logo, encerrado o período de apuração em 31/12/1999, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2004, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 08/06/2005. Quanto à Contribuição ao PIS e a COFINS devida ao longo do ano-calendário 1999, na medida em que a Fiscalização não apontou a existência de receitas escrituradas que viciassem a informação de que nada era devido naqueles períodos, constante da DIPJ, da mesma forma que relativamente ao IRPJ e à CSLL, há apuração válida informada em DIPJ, permitindo a aplicação do prazo decadencial mais estreito. Logo, todas as exigências mensais também são alcançadas pela decadência.

E, com referência ao ano-calendário 2000, como dito, a Contribuinte apresentou DIPJ para o período fiscalizado, e ali informou a apuração de lucro presumido trimestral, bem como de IRPJ, CSLL e Contribuições sobre o faturamento acerca dos quais a autoridade fiscal nada apontou acerca da inexistência de recolhimentos ou declaração. Assim, os fatos geradores ocorridos até 31/05/2000 restam alcançados pela decadência, na forma do art. 150, §4º do CTN, vez que o lançamento somente foi cientificado à Contribuinte em 08/06/2005. Ou seja, restam decaídas as exigências de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2000 e as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de janeiro a maio de 2000.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relatora em sua conclusão de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA