



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720958/2013-71
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.259 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrentes ALFATRONIC S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO INTEGRALMENTE PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR.

Falta ao contribuinte interesse jurídico recursal quando o Acórdão Recorrido foi suficiente para exonerar integralmente o crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, ainda que a destempo, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

In casu, reforça o descabimento da ampliação da pena o fato da inércia pontual e do atraso do contribuinte verificados não representarem efetivo obstáculo na apuração da infração tributária, propriamente considerada, além da constatação de que tais falhas apenas dariam margem a consequências desfavoráveis ao próprio sujeito passivo, como o arbitramento e a presunção de omissão de receitas.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não subsiste a qualificação da multa justificada de maneira genérica, simplesmente transcrevendo dispositivos legais sem realizar qualquer imputação de fatos e subsumi-los à norma geral e abstrata, em patente prejuízo ao exercício do direito de defesa.

DECADÊNCIA. ARTIGO 150, §4º DO CTN

Comprovado que o contribuinte efetuou o recolhimento, ainda que parcial, do tributo e ausentes o dolo, fraude ou simulação, mister o reconhecimento da extinção dos créditos tributários constituídos após o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

DECADÊNCIA. ARTIGO 173, 1 DO CTN.

Nos casos de ausência de pagamento, o prazo para constituição do crédito tributário decorre em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Após o que, os créditos tributários estão extintos pela decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Relatório

Por bem refletir o a demanda até o momento de sua prolação, adoto o relatório do Acórdão Recorrido de fls. 1.060/1.071:

“Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 813-868, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, ano(s) calendário 2007, com crédito total apurado no valor de R\$ 6.779.107,06, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 05/2013.

Também integra os Autos de Infração o Termo de Verificação/Relatório Fiscal (fls. 575-583).

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): **Omissão de receitas, caracterizada por pagamentos não escriturados.**

O lucro do contribuinte foi ainda arbitrado em razão da não apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Sobre a exigência principal, decorrente da receita omitida, foi aplicada a multa de ofício agravada e qualificada (225%).

Sobre a exigência decorrente, exclusivamente, do arbitramento do lucro, a multa agravada (112,5%).

Foram ainda responsabilizadas pelo cumprimento da obrigação tributária as pessoas físicas:

- Moracy Oswaldo das Dores, CPF 173.100.76800;
- Marcus Richetti, CPF 937.179.46820; e
- Daniela Aparecida das Dores, CPF 281.505.88809.

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

- O valor da receita considerada, inicialmente, para efeito de apuração do lucro arbitrado, no total de R\$ 26.330.328,63, foi a “receita de revenda de mercadorias no mercado interno”, informada na DIPJ 2008;
- Sobre o lucro arbitrado foi adicionada a receita financeira, no valor de R\$ 102.894,57, também informada na DIPJ 2008;
- Os valores declarados em DCTF foram considerados na apuração do crédito tributário decorrente da receita declarada (arbitramento do lucro);
- O agravamento da multa, sobre o crédito tributário decorrente da receita declarada, foi motivado pela falta de prestação de esclarecimentos, na forma do art. 959, inciso I, do RIR/99;
- A receita omitida, no valor total de R\$ 7.050.016,58, corresponde às notas fiscais de compras efetuadas junto a IWS, no ano 2007, cujos pagamentos não foram comprovados;
- A qualificação da multa foi motiva pela ocorrência de fraude;
- O agravamento da multa, sobre o crédito derivado da receita omitida, decorreu do não atendimento às intimações, para apresentação dos livros e documentos fiscais, no prazo previsto.

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 29/05/2013 (fls. 813, 834, 850 e 859) e apresentou sua impugnação (fls. 877-916), na qual alegou em síntese que:

Da decadência

1. O lançamento está atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, CTN;

Dos vícios da ação fiscal

2. O MPF-D n.º 08.1.90.002011036485 foi concluído em prazo superior a um ano, exigido para o MPFF;

3. O servidor Dalmo Restum de Macedo Rocha, que emitiu o MPF-F n.º 08.1.90.002013004564, não possuía competência para tanto, nos termos da Portaria DEFIS/SPO n.º 171. de 08/07/2011, pois não tinha DAS de Chefe de Divisão de Fiscalização;

4. O procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas da legislação e da portaria regulamentadora restará contaminado de vício insanável o bastante para torna-lo nulo de pleno de direito;

5. Não havia autorização para lançamento das contribuições reflexas (CSLL, COFINS e PIS); Das multas aplicadas

6. As multas aplicadas ofendem os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade;

7. O Supremo Tribunal Federal estendeu o princípio da vedação ao confisco às multas pecuniárias, quando excessivamente onerosas, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 10751/ DF;

8. Os julgados às folhas 902-907 aprofundaram o entendimento do STF, considerando confiscatória mesmo a multa de 75%;

9. A autoridade fiscal não demonstrou de forma cabal e inconteste o dolo nem individualizou a conduta, supostamente praticada pela ora impugnante, para aplicar a multa de 225%;

10. A mera repetição de dispositivo legal é insuficiente para aplicar a multa de 225%. Para tanto, faz-se necessário a apresentação dos fundamentos que sustentam a medida;

11. Não deu causa à emissão de notas frias, sendo somente adquirente de produtos para revenda;

12. À época, desconhecia a situação fiscal de seus diversos fornecedores;

13. Nos autos não consta o laudo relativo ao exame pericial que ateste a inidoneidade dos documentos fiscais, nem declaração da autoridade lançadora nesse sentido;

14. Deixar de apresentar registros contábeis, fiscais e os comprovantes dos pagamentos efetuados não caracterizam fraude nem conluio;

15. Não pode ser responsabilizada por ato de terceiros;

16. Apresentou as notas fiscais relativas às compras realizadas em 2007 junto à IWS Produtos para Limpeza Ltda., CNPJ/MF 01.395.980/000131, bem como apresentou a cópia digitalizada dos livros de entrada e saída de mercadorias.

Os responsáveis solidários Daniela Aparecida das Dores, Marcus Richetti e Moracy Oswaldo das Dores apresentaram suas impugnações (fls. 930-960, 967997, 10041034), nas quais alegaram que:

1. A autoridade lançadora atribuiu a responsabilidade solidária, apenas reproduzindo o texto da lei, sem individualizar a conduta e sem demonstrar as infrações praticadas, ou que poderia evitar, para que o ora impugnante se torne pessoalmente responsável pelo crédito constituído em desfavor de pessoa jurídica;

2. No Termo de Verificação/Relatório Fiscal, às fls. 516/520 do PAF n.º 19515.720959/201316, não consta qualquer informação relativa à sujeição passiva solidária;

3. A qualificação de responsável solidário pelo crédito tributário, constituído nos autos do processo administrativo fiscal, é competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando da execução fiscal. Portanto, a autoridade lançadora, ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) não é competente para atribuir à Solidariedade Passiva.

A unidade de origem informou que as impugnações foram apresentadas dentro do prazo tempestivo, em 01/07/2013 (fl. 1058).”

O Acórdão Recorrido, em apertada síntese, deu provimento às Impugnações, reconhecendo a decadência e a falta de fundamentação suficiente da autuação para justificar a qualificação e o agravamento da Multa. Assim, exonerou integralmente os sujeitos passivos tributários.

Sobre os vícios alegados pelos sujeitos passivos relativamente ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), asseverou que eventuais vícios na conduta do MPF não são capazes de macular o lançamento, seja pela ausência de previsão legal nesse sentido, seja porque a portaria que dispõe sobre o MPF é norma infralegal que apenas regularia o planejamento e controle das atividades de fiscalização, não tendo o condão de anular a autuação calcada em normas legais.

Assevera ainda que os sujeitos passivos não teriam comprovado qualquer irregularidade sobre prazo de conclusão do MPF-F (art. 2º, I, c/c art. 3º, I, Portaria RFB n.º 3.014/2011), até porque o a autuação foi lavrada em 29/05/2013, antes do prazo de conclusão de referido MPF-F cujo termo final foi 18/16/2013 (fl. 03)

Sobre a alegação de que a multa imposta seria confiscatória e violaria a razoabilidade e proporcionalidade, o Acórdão Recorrido entendeu que “as alegações de ofensa aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade não podem ser oponíveis às autoridades administrativas”, porque estariam elas totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990, art. 142 do CTN, parágrafo único.), referindo-se ao Parecer Normativo Cosit/SRF n.º 329/1970 e o art. 7º da Portaria MF n.º 341/2011.

Além disso, consignou que princípio do não-confisco seria inaplicável às penalidades, bem como entendeu que as penalidades aplicadas estariam calcadas na lei, enquanto o julgamento tomado na ADI 1075 (no qual se estendeu às penalidades a aplicação do princípio do não-confisco) não teria efeitos erga omnes nem mesmo sobre o art. 9.430/96, bem como não vincularia a administração (I do § 6º do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72)

Acerca da qualificação da multa de ofício, entendeu que a autoridade fiscal não teria fundamentado suficientemente seu cabimento, limitando-se a repetir o dispositivo legal que a veicula.

Especificamente sobre o agravamento, considerou que a fiscalizada forneceu à Autoridade Fiscal notas fiscais de compras e cópias digitalizadas de seus livros de entrada e saída de mercadorias que serviram à autuação. Entendeu, que a mera falta de atendimento das intimações no prazo determinado não é suficiente para o agravamento, e que não haveria razão suficiente para o agravamento da multa, pois o tipo legal requer a ocorrência de prejuízo à ação fiscal em decorrência da conduta omissiva (prejuízo que pode ser inclusive sanado com o recurso às presunções legais), o que inocorreu.

Sobre a decadência, entendeu aplicável a contagem pela forma do artigo 150, §4º do CTN por ter verificado o recolhimento parcial dos tributos e por ter sido afastada no Acórdão Recorrido a ocorrência de Fraude Dolo ou Simulação.

Apena com relação ao PIS e à COFINS do período de apuração de Fevereiro de 2007 não identificou pagamentos, razão pela qual computou o prazo decadencial na forma do artigo 173, I do CTN.

Em ambos os casos entendeu operada a decadência, já que todos os créditos tributários em questão teriam fatos geradores anteriores a 30/05/2008, considerando que o lançamento ocorreu em 29/05/2013.

Por fim, deixou de apreciar os argumentos relativos à responsabilidade solidária ante a extinção dos créditos tributários pela decadência.

Foi interposto Recurso de Ofício necessário nos termos do artigo 34, I do Decreto n.º 70.235/72.

O Contribuinte e o Responsável Marcus Ricchetti foram intimados pela via postal em 15/07/2014, conforme ARs de fls. 1.115/1.116. Já os Responsáveis Daniela Aparecida das Dores e Moracy Oswaldo das Dores foram intimados por edital afixado em 21/07/2017 e desafixado em 21/08/2014 (fls. 1.119/1.120)

Apenas o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 14/08/2014. A despeito de vencedor em tese que gerou a exoneração integral do crédito tributário, em seu Recurso Voluntário pleiteou a nulidade do Auto de Infração em virtude dos alegados vícios relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

1.1 RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), e verifico o recurso é tempestivo.

Observo, no entanto, inexistir interesse jurídico processual do contribuinte em recorrer, dado que restou vencedor em primeiro grau, tendo o Acórdão Recorrido exonerado o crédito tributário em sua integralidade pelo reconhecimento da decadência.

De todo modo, ainda que fosse o caso de conhecimento do recurso, versa ele unicamente sobre nulidades decorrentes de vícios apontados sobre o Mandado de Procedimento Fiscal, o que atrairia a aplicação da Súmula CARF nº 171, vinculante aos membros deste Conselho por força do artigo 72 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015).

“Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário.

1.2 RECURSO DE OFÍCIO NECESSÁRIO

O Recurso de Ofício necessário foi declarado no próprio Acórdão Recorrido à fl. 1.061. Vejamos:

“Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.”

Na forma da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância,

estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), na forma da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, que reza:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008.”

Concretamente, observo que a origem julgou o mérito em favor do contribuinte reconhecendo a decadência e assim exonerando-o o crédito tributário que atinge o seguinte montante:

Tributo	Valor	Multa
IRPJ	R\$ 782.850,64	R\$ 1.021.555,97
CSLL	R\$ 357.767,48	R\$ 474.645,27
PIS	R\$ 214.281,04	R\$ 288.839,38
COFINS	R\$ 989.020,70	R\$ 1.333.175,31
Total	R\$ 2.343.919,86	R\$ 3.118.215,93
Total Consolidado	R\$5.462.135,79	

Portanto, o Recurso de Ofício necessário merece ser conhecido.

2 - Mérito

2.1 AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

O agravamento da Multa de Ofício aplicada sobre as receitas conhecidas declaradas foi assim fundamentado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 580):

8.7 O valor de receita a ser inicialmente considerado para efeito de tributação na forma de lucro arbitrado é o constante da linha 04, ficha 06A da DIPJ 2008, ano calendário 2007, no total de R\$ 26.330.328,63, como "*receita de revenda de mercadoria no mercado interno*". A base de cálculo do lucro arbitrado, calculada sobre o valor da receita de vendas, será adicionada a receita constante na linha 22, desta mesma ficha, no total de R\$ 102.894,57 à título de "*outras receitas financeiras*" (artigo 536 do RIR/99, Lei 9.249/95). Esta receita financeira será acrescida à base de cálculo do lucro arbitrado no quarto trimestre de 2007, pois o contribuinte não apresentou a documentação necessária para que se pudesse apurar a mesma mês a mês. Anexa a este relatório encontra-se uma planilha denominada "**ANEXO 15 - Demonstrativo do Cálculo do IRPJ — Receitas Declaradas**" na qual estão especificados os valores das receitas de revenda de mercadorias mês a mês, conforme DACON e DIPJ entregues pelo contribuinte, o cálculo do imposto de renda e adicional e finalmente o imposto devido o qual será objeto de lançamento de ofício. Os valores declarados em DCTF serão considerados, para efeito de abatimento, no item 8.10 abaixo. Sobre o valor lançado será aplicada a multa de 75% conforme disposto no Inciso I do Art. 957 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, agravada em 50% (cinquenta por cento), por não ter prestado os devidos esclarecimentos de acordo com o artigo 959, inciso I, desse mesmo regulamento.

Já o agravamento da Multa de Ofício aplicada sobre as receitas conhecidas omitidas foi assim fundamentado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 582):

“10 - DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFICIO - Decorrido o prazo, ocorreu o não atendimento às intimações proferidas pela fiscalização, para apresentação dos livros e documentos fiscais, sendo que o contribuinte ficou alertado de que o não atendimento à intimação nos prazos especificados ensejaria o agravamento de penalidade, relativa as Receitas Omitidas, em 50%,

das multas a que se referem os incisos I e II do caput do art. 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, por ter infringido o artigo 959, incisos I do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.”

O Acórdão Recorrido considerou incabível a aplicação da multa agravada no caso em questão, sob as seguintes justificativas:

“Acontece que, no entender deste julgador, a mera falta de atendimento das intimações, no prazo marcado, não é motivo suficiente para a o agravamento da multa. Embora o art. 44 seja silente, o agravamento da multa requer a ocorrência de prejuízo à ação fiscal em decorrência da conduta omissiva do sujeito passivo, hipótese em que realmente restaria comprovado o embaraço à fiscalização.”

Pensar de modo diverso, seria admitir o agravamento da multa a qualquer falta de esclarecimentos, ou pior, a todo atraso no atendimento às intimações. Seria admitir, a exemplo, o agravamento da multa nos casos de não apresentação dos livros contábeis e fiscais de escrituração obrigatória ou que não houvesse qualquer iniciativa do sujeito passivo para comprovar a origem dos depósitos bancários.

Há hipóteses em que o legislador supriu a omissão contribuinte por presunções legais. Para esses casos, a simples omissão nem sempre causa embaraço à fiscalização, pois esta pode se socorrer das presunções legais para dar logro à ação fiscal.

Veja-se a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais de escrituração obrigatória. O fato pode dar ensejo ao arbitramento do lucro (art. 47, III, Lei n.º 8.981/95), medida que pode afastar a ocorrência de embaraço à fiscalização se os demais elementos fornecidos pelo sujeito ou disponíveis ao fisco forem suficientes para conclusão da ação fiscal.

No caso vertente, o agravamento da multa sobre o crédito decorrente da receita omitida foi motivado pela não apresentação dos livros e documentos fiscais, no prazo previsto. Acontece que o fato foi utilizado pela fiscalização para o

arbitramento do lucro. O lucro, por vez, foi arbitrado, tomando por base a receita presumida a partir das notas fiscais de compras do sujeito passivo, por este fornecidas (fl. 576). Verificado que a conduta do sujeito passivo não provocou prejuízo à continuidade da ação fiscal, não há razão para o agravamento da multa.

O agravamento da multa sobre os créditos decorrentes do arbitramento do lucro foi motivado pela falta de esclarecimentos satisfatórios do sujeito passivo. Ora, se não há razão para agravamento da multa sobre a receita omitida, menos ainda há para o agravamento da multa sobre o crédito decorrente do lucro arbitrado, onde receita utilizada é a declarada pelo próprio sujeito passivo.

Assim, na ausência de qualquer prejuízo da conduta do sujeito à configuração das infrações, **incabível o agravamento da penalidade.**”

O agravamento da Multa de Ofício tem previsão legal no artigo 44, parágrafo 2º da Lei nº 9.430/96.

“§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - prestar esclarecimentos; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991](#); [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)”

A jurisprudência do CARF há muito tempo se firmou no sentido de que o agravamento da multa não tem cabimento em caso de qualquer falha no atendimento às solicitações da fiscalização. Embora haja posicionamentos variados quanto a qual tipo de omissão do sujeito passivo pode dar ensejo ao arbitramento, consolidou-se nas Súmulas 96 e 133 a posição de que a omissão na entrega de livros e documentos da escrituração fiscal do contribuinte não permite por si só o agravamento quanto essa omissão acarretou consequência

diversa em tese desfavorável para o sujeito passivo, como o arbitramento ou a presunção de omissão de receitas. Vejamos referidas súmulas:

“Súmula CARF n.º 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

“Súmula CARF n.º 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

Penso que a decisão de piso bem refletiu o posicionamento de ambas as súmulas, porque a conduta apontada como causa do agravamento, tratando-se das receitas omitidas, foi justamente a causa da presunção de omissão de receitas, sobre as quais se apurou o Lucro Arbitrado, e a conduta apontada como causa para agravamento do caso das receitas declaradas também deu causa ao arbitramento.

De todo modo, verifica-se que o Contribuinte apresentou desde o primeiro termo de intimação fiscal uma série de notas fiscais que foram usadas no arbitramento como fonte da identificação das receitas omitidas. Vejamos à fl. 576:

“4. Ao ser intimada, em processo de diligência, através do Termo de Intimação 001, lavrado em 07/12/2011 e cuja ciência se deu via postal, através de aviso de

recebimento (AR) em 06/01/2012, a ALFATRONIC apresentou várias notas fiscais relativas às compras realizadas junto a IWS durante o ano de 2007 totalizando R\$ 7.050.016,58. Tanto as cópias das notas fiscais (Anexos 1 a 5) quanto a cópia de uma planilha listando essas notas (Anexo 6) encontram-se anexadas a este processo.”

Também às fls. 577, verifica-se que o Contribuinte atendeu, embora parcialmente e com atraso, o Termo de Intimação Fiscal nº 003, apresentando CD contendo as cópias de seus livros de entradas e saídas de mercadorias. Vejamos:

“6. Somente após expirado o prazo concedido, a Alfatronic entregou um CD contendo apenas e tão somente cópias digitalizadas dos livros de entrada (nos quais encontram-se inclusive registradas as notas fiscais relativas às compras realizadas junto a IWS no ano de 2007) e saída de mercadorias e de uma Ata de Assembléia. O recibo SVA referente ao CD entregue encontra-se no **Anexo 13**. Os demais itens não foram entregues dentre eles os arquivos digitais da contabilidade (item 5.4 acima) e os comprovantes de pagamento (item 5.1 acima) e nem sequer apresentou qualquer justificativa para o não atendimento ao que foi solicitado.”

E a fiscalização confirma, nos itens 8.4 e 10 do Termo de Verificação, que o não atendimento do termo de intimação posteriormente enviado — para reiterar a intimação anterior atendida em parte e acrescentar o pedido de apresentação do livro de registro de IPI — deu ensejo ao arbitramento e à presunção de omissão de receitas.

Adotando o entendimento consolidado nas súmulas, mas esclarecendo posição peculiar a seu respeito, é esclarecedora a declaração de voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão CARF nº 9101-005.012:

“Esta divergência quanto à necessidade de demonstração de embaraço à Fiscalização para agravamento da penalidade se mostra suficiente para que o recurso especial da PGFN seja CONHECIDO.

Mas, no mérito, embora seja inconteste que a Contribuinte deixou de atender intimações que lhe foram dirigidas durante o procedimento fiscal, e esta

Conselheira concorde com o entendimento firmado no paradigma, no sentido de a aplicação do agravamento em tela não pressupor efetivo embaraço à atividade fiscal, não se pode negar que esta punição diferenciada é dependente de intimação validamente formulada por parte da autoridade fiscal. Em outras palavras, embora o agravamento da penalidade não exija demonstração do prejuízo, em alguma medida, causado pela omissão do sujeito passivo à constituição do crédito tributário, **a sanção em debate não seria aplicável frente ao descumprimento de intimações imotivadas ou desnecessárias, bem como, na esteira da jurisprudência deste Conselho, que já tenham consequências outras previstas na legislação tributária.**” (grifo nosso)

Ainda que não se entendesse pela aplicação das Súmulas CARF nº 96 e 133, também entendo que o agravamento não poderia prosperar, seja por alinhar-me ao entendimento de que as hipóteses de agravamento são restritas e literalmente prescritas em Lei, de maneira que apenas desatendimentos especificamente listados na lei são causa para o arbitramento — a apresentação da contabilidade, cópias de estatuto social e atas de assembleias, contabilidade não se encontra entre tais hipóteses legais de arbitramento —, seja por entender que o agravamento da sanção por embaraço à fiscalização demanda não só a prova do prejuízo efetivo à conclusão dos trabalhos fiscais, como também do intento doloso do contribuinte em prejudicar os trabalhos fiscais.

No caso, está clara a ausência de prejuízo à fiscalização, mas de prejuízo ao contribuinte, já que a fiscalização foi concluída partindo da documentação apresentada pelo contribuinte e adotando-se as alternativas legais mais gravosas do que a tributação normal, como o arbitramento e a presunção de omissão de receitas.

Nas palavras do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator do mesmo Acórdão nº 9101-005.012, que adoto como razões de decidir:

“O agravamento da multa de ofício é medida excepcional e extrema.

Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, *bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida* para sua aplicação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequencial dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do *valor* jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, que é coibir o embaraço, intencional, ao desempenho da atividade das Autoridades Fiscais.

Acatando a tese fazendária, de que toda falha, temporal, *quantitativa* ou *qualitativa*, do contribuinte durante o atendimento à Fiscalização, objetivamente, implicaria no agravamento em 50% (cinquenta por cento) da penalidade ordinária do lançamento de ofício, e confrontando-a com a realidade da dinâmica empresarial e as limitações práticas dos contribuintes, fica certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Além disso, na mesma esteira, o dispositivo aqui tratado se apresenta exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa *penal* do Poder Público.

Assim, em ambiente de julgamento e revisão, se a norma que veicula tal sanção, cotejada com os fatos e circunstâncias específicas da postura dos contribuintes, bem como suas respectivas consequências, permite uma interpretação mais favorável ao *apenado* do que aquela inicialmente adotada pela Autoridade aplicadora – inclusive de forma que dispensaria o aumento da punição ordinária - merece, então, prevalecer esta hermenêutica que minimiza os atos punitivos do Estado. Registre-se que tal axiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo inquestionável o seu prestígio pelo Legislador complementar de 1966.”

De fato a intenção do legislador foi estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal como resultado do intento maledicente do contribuinte, que não restou comprovado no caso.

A necessidade da prova do intento doloso foi muito bem explorada pela Conselheira Livia de Carli Germano em declaração de voto apresentada no mesmo Acórdão n.º 9101-005.012.

“O art. 44, I, e §2º, da Lei 9.430/1996 estabelece que a multa de 75% será aumentada de metade nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei n.º 8.218/1991, e apresentar a documentação técnica de que trata o artigo 38 da Lei 9.430/1996.

A norma descreve atos de deficiência no atendimento à fiscalização que, potencialmente (isto é, hipoteticamente), dariam ensejo ao embaraço à fiscalização. Mas **não se pode perder de vista o fato de que o agravamento da multa é exasperação de pena fundada em dolo, sendo portanto essencial que a fiscalização fundamente o aumento em circunstâncias que evidenciem a *intenção* do contribuinte de praticar o ilícito prescrito na norma penal, consistente em não apresentar os documentos e informações especificamente previstos no §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.**

No caso dos autos, a deficiência no atendimento à fiscalização certamente gerou *consequências* – a começar pelo cálculo da tributação sobre as receitas tidas por omitidas levando-se em conta exclusivamente a diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas. Mas isso não necessariamente significa prejuízo (muito menos prejuízo *doloso*, o que é essencial) ao trabalho da fiscalização.

O fato de a autoridade fiscal ter (supostamente) tido que tomar providências adicionais em virtude da forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização não quer dizer, necessariamente, que houve dolo do contribuinte em sua

conduta. Não se pode tomar o não atendimento à fiscalização como um ato que possuiria um dolo implícito de embaraçar a fiscalização.

Nesse passo, para que se pudesse caracterizar o dolo capaz de levar à exasperação da penalidade, seria necessário que a autoridade fiscal tivesse pontuado, no ato da autuação, aspectos específicos da conduta do sujeito passivo que revelassem a sua intenção de prejudicar os trabalhos da fiscalização – os exemplos mais clássicos são os casos em que a autoridade fiscal observa haver pedidos de extensão de prazo reiterados, e/ou próximos ao prazo decadencial, ou disponibilização de documentos de forma não organizada. Não foi o caso. Aliás, pelo contrário, já que como pontuou o i. Relator no voto *supra*, a autoridade fiscal sequer especificou em qual inciso do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 estaria enquadrada a postura do sujeito passivo.

Neste sentido, é que, novamente rendendo homenagens ao voto do i. Relator, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.”

Assim, por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, afastando o agravamento da multa.

2.2 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A autoridade autuante também qualificou a multa de ofício aplicada sobre os tributos incidentes sobre as receitas omitidas, apurados a partir das notas fiscais de compra apresentadas pelo contribuinte em procedimento de fiscalização.

8.8 Além da alteração da forma de tributação de Lucro Real para Lucro Arbitrado, a não apresentação da contabilidade, na forma e prazo estabelecidos, impossibilitou a comprovação dos pagamentos das operações de compras realizadas junto a IWS, constantes das notas fiscais apresentadas pela própria ALFACOM e ensejou uma segunda infração qual seja o lançamento de ofício dos valores relativos a essas operações, como RECEITAS OMITIDAS, nos termos do artigo 537 combinado com o artigo 281, Inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 e o valor do imposto referente a esta omissão será calculado de acordo com o disposto no artigo 288 deste mesmo Regulamento e portanto pelo LUCRO ARBITRADO conforme já esclarecido no item 8.4 acima.

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n2 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei n2 9.249, de 1995, art. 24).

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se foro caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24).

8.9 Ainda como consequência do exposto no item 8.8 acima, ocorrerá a MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, DE 150% (cento e cinquenta por cento), para RECEITA OMITIDA, de acordo com o artigo 957, inciso II, do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, por ter ocorrido fraude, além do agravamento dessa multa em 50% (cinquenta por cento), por não ter prestado os devidos esclarecimentos de acordo com o artigo 959, inciso I, do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, motivo pelo qual, no interesse da Fazenda Nacional, promovemos o presente lançamento de ofício do IRPJ — Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

O Acórdão Recorrido, concordando com o argumento de defesa afastou a qualificação da multa por não ter vislumbrado no Auto de Infração a presença de justificativa específica para a qualificação da penalidade.

Realmente, analisando o Termo de Verificação não encontramos a indicação das condutas e provas nos quais teria a autoridade fiscal vislumbrado a ocorrência de fraude relacionada diretamente aos fatos geradores em questão.

A multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

A qualificação da multa é fruto das condutas de sonegação ou fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A Fiscalização qualificou a multa apontando como fundamento a ocorrência da fraude a que diz respeito o artigo 72, a seguir transcrito:

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

No entanto, entendo que a fiscalização não atendeu adequadamente ao preconizado pelo artigo 142 do CTN, pois deixou de apontar em seu relatório fiscal quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou a atuação com fraude do contribuinte ora em tela que tivesse como finalidade a “adulteração” do fato gerador, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou excluir ou modificar suas características essenciais.

Não olvidamos que a fiscalização citou, em seu relatório, a existência de evidências de fraude, verificadas na fiscalização efetuada junto à IWS PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA – empresa coligada e fornecedora da recorrente (fls. 575-576). Entretanto, a fiscalização deixou de apontar quais seria as fraudes efetivamente perpetradas pela recorrente e tampouco vinculou a recorrente às fraudes perpetradas pela IWS.

E a simples omissão de receitas não basta à qualificação da Multa, conforme entendimento sumulado pelo CARF.

Súmula CARF n.º 14**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

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).

Entendo, assim, que a autuação, nesse ponto, deixou de consignar elemento essencial ao lançamento tributário, provocando o claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte e assim a nulidade parcial da autuação.

A nulidade, contudo, pode ser superada favoravelmente ao contribuinte nos termos do artigo 59, parágrafo 3º do Decreto n.º 70.235/72, já que também por seus precários fundamentos a qualificação da multa é improcedente, bem como porque o afastamento da ocorrência da fraude afeta o termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação para os quais haja pagamento apto a instigar a fiscalização (inteligência da Súmula CARF n.º 72).

2.3 DECADÊNCIA

O Acórdão Recorrido reconheceu a decadência do direito à constituição do crédito tributário, seja pela contagem na forma do artigo 150, §4º, seja pela contagem estabelecida pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Consignou o Acórdão Recorrido que o IRPJ e as contribuições sociais reflexas (CSLL, PIS e COFINS) estão sujeitos ao lançamento por homologação do pagamento, sujeitando-se ao prazo para homologação de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme §4º do mesmo artigo 150 do CTN.

“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.

§ 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.”

Na tentativa de definir a exegese vinculante do dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça Julgou o Recurso Especial n.º 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos (Repetitivo de Tema n.º 163) prevista no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.

Transcrevamos a ementa:

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.

O julgamento deu ensejo à edição da Súmula 555 pelo STJ:

“Súmula 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.”

A interpretação firmada pelo STJ deve ser reproduzida pelos conselheiros do CARF (art. 62, parágrafo 2º, anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015). Ocorre que não existe consenso sobre quais seriam os requisitos eleitos pelo STJ como aptos a ensejar a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

A variedade de posicionamentos foi bem sumarizada pela Conselheira Lívia de Carli Germano, no Acórdão 9101-005.323, de 14 de janeiro de 2021, cujo seguinte excerto passo a transcrever:

“A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se basicamente duas grandes linhas de pensamento: (i) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada (detalharemos as posições oportunamente), e (ii) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN (posição defendida pela Fazenda Nacional nos presentes autos).

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, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem argumentação própria e fundamentação congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.”

Às vertentes relacionadas com bastante perspicácia pela Conselheira, acrescento a corrente pela qual não basta o pagamento ou a atividade, isoladamente, sendo necessário tanto o pagamento quando a declaração com efeitos constitutivos.

E considerando essas vertentes, o Relator Caio Cesar Nader Quintella bem consignou no Acórdão n.º 9101-004.944 o posicionamento que vem sendo adotado pela CSRF:

“O entendimento atual desta E. Corte administrativa, interpretando e *observando* o efetivo teor da decisão alcançada pelos Exmos. Ministros do E. STJ no julgamento do REsp n.º 973.733/SC, é de que pagamentos e retenções do mesmo tributo objeto do crédito exigido, no mesmo período abrangido no lançamento de ofício, bastam para configurar *recolhimento* a ser homologado, atraindo a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN. Também, em muitos casos, aceita-se a constituição definitiva, por instrumento legal hábil, dos mesmos tributos lançados no período autuado para atrair esse norma de caducidade.

Não se exige, para a atração de tal regra *especial* de caducidade, o *pagamento parcial antecipado* do mesmo e específico tributo sob exigência na Autuação. Entende esse Conselheiro que, se assim fosse, estar-se-ia diante de verdadeiro *paradoxo*, cujo resultado seria a virtual inaplicabilidade prática do art. 150, §4º do CTN na contagem do prazo decadencial de tributo objeto de Autuação fiscal – o que, claramente, não restou estabelecido no precedente julgado pelo E. STJ e tampouco revela ser a *mens legis* inculcada nas disposições do §4º do art. 150 do CTN.

Ilustrando e, exatamente, versando sobre esta matéria, confira-se o recente v. Acórdão n.º 9101-004.410, proferido por esta mesma 1ª Turma da CSRF, de votação unânime e relatoria da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner, publicado em 07/01/2020:

(...)

Mais do que isso, a definitiva superação institucional dessa *tese* fazendária, agora trazida diante deste N. Colegiado, fica claríssima na observação do *ratio* contido nas Súmulas CARF nº 99, nº 135 e nº 138:”

No caso concreto, o próprio Acórdão Recorrido cuidou de **apurar e certificar nos sistemas da Receita Federal a existência de pagamentos** para quase todas as competências em questão. Vejamos o que constatou o Acórdão Recorrido:

“Quanto à existência de antecipações de pagamentos, consulta à base de dados da RFB aponta a ausência de recolhimentos apenas para o PIS e COFINS, PA fev/07 e mar/07. Tem-se então que estes os créditos tributários se submetem à regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

O lançamento dos créditos tributários de PIS e COFINS, PA fev/07 e mar/07 poderia ser efetuado ainda no curso do ano-calendário 2007. Na forma do art. 173, I, CTN, o prazo para constituição desses créditos expirou em 31/12/2012 (cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). O lançamento ocorreu em 29/05/2013. Logo, os referidos crédito tributários estão alcançados pela decadência.

Os demais créditos se submetem à regra do lançamento por homologação do pagamento. O lançamento ocorreu em 29/05/2013. Logo, **todos estes créditos tributários, cujos fatos geradores são anteriores à 30/05/2008, estão atingidos pela decadência.**

E computando-se como marco interruptivo do prazo decadencial não a data de lavratura do Auto de Infração, mas a de ciência do contribuinte (termo que reputo correto, mas que infelizmente não se consegue inferir dos autos), melhor sorte não assistiria à Recorrente, dado que a intimação do lançamento por óbvio ocorre após o lançamento propriamente dito.

3 - Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício necessário, não conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo hígido o Acórdão Recorrido que exonerou integralmente o crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah