



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10120.008365/2004-10  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.479 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de março de 2018  
**Matéria** MULTA QUALIFICADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARQUEZ & MARTINS LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

A omissão reiterada de informações ao Fisco (recorrência) em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância) pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada. Se a contribuinte, ao longo de cinco anos (1999/2003), apresenta sistematicamente declarações em branco à Secretaria da Receita Federal (ou mesmo nem as apresenta), e não efetua qualquer recolhimento quando ela própria sabia que tinha tributos a recolher, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA. 1º, 2º e 3º TRIMESTRES DE 1999.

O restabelecimento da multa qualificada produz reflexos na questão da decadência. Isso porque a caracterização do dolo, por si só, desloca o prazo de decadência do art. 150, §4º, para o do art. 173, I, ambos do CTN. Não bastasse isso, os documentos e demonstrativos apresentados pela Fiscalização evidenciam que não houve qualquer recolhimento de CSLL ao longo do período fiscalizado. E o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previstos no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, já decidiu que se não houve nenhum pagamento e nem declaração/confissão de parte do tributo, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, para restabelecer a qualificação da multa no percentual de 150% e aplicar a Súmula Carf nº 72. Por maioria de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação do termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, caso entenda necessário, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. Votaram pelas conclusões, em relação à multa qualificada, os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra "decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova", fundamentado no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, c/c art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 (RICARF/2009) e art. 3º da Portaria MF nº 343/2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 108-08.944, de 28/07/2006, por meio do qual a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de "reduzir a multa de 150% para 75% e, por decorrência, reconhecer a decadência para os fatos geradores até o 3º trimestre de 1999".

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nos. 1265/1999 e 3007/2001.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - DESCABIMENTO - Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício só cabe a exasperação da multa quando restar tipificada a hipótese de incidência do artigo 1º inciso I da Lei

8137/1990. No caso dos autos se aplica a multa de ofício do inciso primeiro do artigo 44 da Lei 9430/1996. Sumula 14 do 1º CC.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARQUEZ & MARTINS LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de 150% para 75% e, por decorrência, reconhecer a decadência para os fatos geradores até o 3º trimestre de 1999, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca (Relator), Nelson Lóssó Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que reduzem a multa de 150% para 75% apenas para o 2º trimestre de 2002. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca à redução da multa qualificada e ao reconhecimento da decadência.

Para o processamento de seu recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

#### DOS FATOS

- contra a contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado em 21/12/2004 o auto de infração às fls. 286/295, formalizando lançamento de ofício de CSLL, abrangendo os períodos de apuração de 31/03/1999 a 30/09/2003, incluindo juros de mora calculados até 30/11/2004 e multa qualificada de 150%, totalizando R\$ 220.856,11;

- de acordo com a descrição dos fatos, a contribuinte apresentou à SRF, relativamente aos períodos de apuração examinados, declarações (DIRPJ e/ou DCTF) sem informações de tributos ou contribuições a recolher, enquanto seus assentamentos contábeis revelam obrigações da espécie a pagar, o que foi constatado em procedimento de verificações obrigatórias e ensejou a formalização do lançamento de ofício;

- ante a conduta da contribuinte de apresentar reiteradamente declarações omitindo da autoridade tributária os débitos fiscais apurados, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. De outra parte, por configurar a prática da fiscalizada, em tese, crime contra a ordem tributária capitulado na Lei nº 8.137, de 1990, o que implicou formalizar a representação fiscal para fins penais constante do processo etiquetado sob o nº. 10120.008370/2004-14;

#### DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- primeiramente é importante salientar que no caso em tela, não se aplica a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, já que prática da conduta ilícita por cinco anos consecutivos demonstra inquestionavelmente o intuito de fraude do Recorrido;

- ao desqualificar a multa de ofício por maioria de votos, a Câmara *a quo* contrariou frontalmente o art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 (nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007), pois ficaram evidenciados nos autos elementos suficientes à comprovação do intuito fraudulento do Recorrido ao longo de cinco anos-calendário;

- assim, a demonstração desse desígnio faz com que se tenha como aplicável, relativamente ao prazo decadencial, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN. Portanto, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, *data venia*, violou ainda o referido comando do CTN;

- dessa forma, demonstrada a contrariedade a dispositivos de lei, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial, consoante o disposto no artigo 7º, I do RICSRF;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

#### DA APLICAÇÃO DO PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN PARA O CASO EM TELA.

- havendo, por parte do sujeito passivo, dolo, intuito de fraude ou de simulação, a disciplina da contagem do prazo decadencial desloca-se daquela mais benéfica ao contribuinte, prevista no art. 150, §4º do CTN, e passa a recair na regra geral, prevista no art. 173, I, segundo a qual o prazo decadencial somente inicia seu fluxo no exercício seguinte àquele em que se torna possível ao Fisco efetuar o lançamento tributário;

- de acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Jurídico", Ed. Forense, o vocábulo fraudar significa toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possuindo, na técnica fiscal, a acepção de usar de artil para fugir ao pagamento de uma tributação;

- registre-se, ainda, que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com intuito de reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, abaixo transcritos: [...];

- verifica-se que a conduta praticada pelo contribuinte aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/64;

- trata-se o caso em questão, realmente, de um comportamento planejado com o propósito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da contribuição pela autoridade fiscal. Logo, a disciplina da contagem do prazo decadencial passa a recair na regra geral, prevista no art. 173, I, do CTN;

- note-se, ainda, que a aplicação do art. 173, I, do CTN se impõe não apenas em razão da conduta dolosa acima evidenciada, mas também porque, no caso dos autos, houve lançamento de ofício (art. 149, V do CTN);

- assim, para o fato gerador ocorrido no ano-calendário de 1999, o lançamento somente poderia ser efetuado em 2000, fazendo com que o início do prazo decadencial fosse para o dia 1º de janeiro de 2001. Contando-se cinco anos, tem-se que a decadência ocorreria em 31/12/2005. Como a ciência do auto se deu em dezembro de 2004 (fls. 286), o lançamento não aconteceu a destempo;

#### DA APLICABILIDADE DA MULTA DE 150%.

- o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual de multa de que trata o inciso I do art. 44 será duplicado. Reza a Lei nº 4.502/64: [...];

- a pessoa jurídica, ora Recorrida, durante anos consecutivos apresentou à SRF declarações omitindo informações de tributos a recolher. Com essa conduta, a Recorrida tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

- ora, já se encontra exaustivamente demonstrado que a conduta do contribuinte enquadra-se, com perfeição na previsão do art. 71 da Lei nº 4.502/64, possuindo o nítido intuito de burlar o Fisco e pagar, a menor, o tributo legalmente previsto;

- nesse processo fiscal, o fundamento da qualificação da multa é o dolo, é a vontade livre e consciente de omitir da autoridade fazendária o ganho auferido, muito embora tenha a obrigação legal de informar a ocorrência do fato gerador à administração pública. É certo que a linha entre o dolo ou a culpa é, muitas vezes, tênue. Todavia, nos autos, há elementos suficientes para caracterizarmos o dolo;

- o entendimento exposto é ratificado por outros julgamentos do Conselho de Contribuintes. Vejamos: [...];

- desse modo, não resta dúvida de que a contribuinte buscou furtrar-se à sua obrigação tributária, omitindo reiteradamente da Administração, fatos geradores da obrigação tributária principal. Portanto, deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício;

- em face do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para que seja restabelecida a qualificação da multa, bem como, seja afastada a decadência dos lançamentos apontados pela e. Oitava Câmara, vez que efetuados dentro do prazo legal.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200 - 0.058/2009, exarado em 07/04/2009, deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

[...]

Analisando os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, ditados pelo artigo 15 e seus parágrafos do RICSRF, faço as seguintes considerações:

- O recurso especial é tempestivo, visto que a PGFN tomou ciência do acórdão recorrido em 16/07/2008 e interpôs seu apelo em 17/07/2008.

- Vejo que se trata de decisão não unânime e que a recorrente demonstrou na peça de fls. 382/388 que a decisão recorrida contrariou a evidência de provas dos autos e que, portanto, contrariou também o disposto no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, presentes os requisitos necessários para a admissibilidade e de acordo com a competência do art. 15, § 6º, do RICSRF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

Em 11/05/2009, a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 108-08.944, do recurso especial da PGFN e do despacho que deu seguimento a esse recurso, e em 22/05/2009 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões, com os argumentos descritos a seguir:

#### DA APLICAÇÃO DO PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN

- a tese alegada pelo Recorrente não tem aplicabilidade no caso ora focado, já que seria necessária a absoluta certeza do evidente intuito de fraude do Recorrido, ou seja, a caracterização do dolo, fraude ou simulação por parte do mesmo, o que não foi comprovado pelo Recorrente, restando prejudicada a regra nuclear inserta no art. 150, § 4º do CTN;

- assim, acertada a decisão do Colendo Conselho de Contribuintes ao reconhecer a decadência dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1999, bem como reduzir a multa aplicada de 150% para 75%, já que o Recorrido em nenhum momento agiu com emprego de dolo, fraude ou simulação, descabendo a aplicação prevista no § 4º do art. 50 do CTN, bem como a majoração da multa foi totalmente equivocada e descabida, pois a situação apresentada nos autos não se amoldava nos tipos descritos no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, mas sim à previsão contida no inciso I do mesmo dispositivo legal, conforme se demonstrará mais adiante;

- de outra parte, mesmo que fosse cabível a majoração da multa, hipótese que deslocaria a forma de contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º, para o art. 173, I, do CTN, o que só se admite *ad argumentandum tantum*, mesmo assim o período 01/99 a 11/99 não mais poderia ter sido lançado, posto que também já haveria precluído, para o Fisco, o direito de fazê-lo;

- o termo "exercício seguinte" constante do dispositivo legal em questão, art. 173, I do CTN, não mais pode, nos dias atuais, ser entendido como ano subsequente, mas sim como período de apuração imediatamente posterior àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esta, registra-se, é a interpretação teleológica que se faz no referido artigo;

- realmente, tal disposição legal (art. 173, I do CTN), quando implementada no CTN, aplicava-se a tributos, em geral, da modalidade de "por declaração", situação em que só permitia a constituição do crédito tributário, pois somente depois da apresentação da DIPJ é que o fisco poderia, lançando mão das informações prestadas pelo sujeito passivo, proceder ao lançamento tributário. Eis, portanto, o motivo por que o prazo decadencial encetava-se somente a partir do segundo ano subsequente ao período base, isto é, o primeiro dia subsequente ao ano de entrega da declaração que, por sua vez, ocorria no ano seguinte ao ano calendário de incidência do tributo;

- ocorre que atualmente a maioria dos tributos estão sujeitos às regras dos lançamentos da modalidade de por homologação, como é o caso da CSLL, que é apurada mensalmente e o pagamento efetuada até o décimo quinto dia do mês subsequente;

- assim, conclui-se que o termo "exercício seguinte" tenha sentido de "ano seguinte" quando relativo aos lançamentos por declaração. No presente caso, como se trata de lançamento por homologação, o conceito gravado no art. 173, I, se amoldou e, conseqüentemente, passou a ter sentido de "primeiro dia do período de apuração seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Logo, não há que se falar que o fato gerador no ano calendário de 1999, o lançamento somente poderia ser efetuado em 2000, sendo descabida a alegação do Recorrente;

#### DA APLICABILIDADE DA MULTA DE 150%

- cabe salientar que o Recorrido refuta por completo as alegações do Recorrente, já que restou evidente nos autos que a conduta do contribuinte não configurou crime de ordem tributária, que não caberia a aplicação da multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, já que para que haja aplicação da mesma seria necessária a absoluta certeza do evidente intuito de fraude;

- destaca-se que as alegações do Recorrente não se conformam com a letra da Lei supra, tampouco com o entendimento majoritário desse Colendo Conselho dos Contribuintes, entendimento esse, aliás, já pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme demonstra uma das decisões daquela Corte: [...];

- de fato, o retardamento e/ou a redução do tributo supostamente devido, bem assim a falta de apresentação ou a apresentação de declarações inexatas, mesmo em situações reiteradas, por si só não são suficientes para caracterizar o tipo penal descrito nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 e, por consequência, ensejar a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, uma vez que isto não evidencia que o contribuinte tenha agido dolosamente;

- ademais, não se pode concluir pela acusação e pelos documentos trazidos ao processo, nem tampouco pela escrituração e documentos oferecidos durante a fiscalização, que tenha havido qualquer umas das figuras tributárias estampadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964. Logo, tais fatos, não podem, por si só, caracterizar o evidente intuito de fraude;

- ora, senhores Conselheiros, para a situação da qual o contribuinte é acusado, qual seja: a prestação de informações inexatas, a própria Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, I, já prevê multa específica, que é a de 75%, conforme também é o entendimento exarado no Acórdão prolatado;

- assim, ao acolher as alegações do Recorrente, de que para a situação em comento a multa aplicável é aquela prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, isto certamente será o mesmo que negar validade ao contido no inciso I daquele mesmo dispositivo legal, tornando-o inócuo;

- é de notar-se, Senhores Conselheiros, que a suposta irregularidade praticada pelo Recorrido tem seu ponto na informação a menor das receitas constantes de seus livros "comerciais e fiscais" para aquelas constantes de suas DCTF e DIPJ, o que não representa uma modalidade de infração fraudulenta, mas simplesmente um caso de declaração inexata, para o

qual, conforme dito, o próprio art. 44, I da Lei nº 9.430/96 determina a aplicação da multa de 75%;

- de outra parte, cumpre esclarecer que a ação dolosa restaria caracterizada se houvesse sido constatada, nos autos, a distorção ilícita das formas jurídicas, que se materializaria com a falsidade ideológica ou material (falta de emissão de notas fiscais; notas fiscais "frias", "calçadas" e etc.). Isto, contudo, não ocorreu, posto que todas as notas fiscais foram emitidas corretamente e os livros fiscais do contribuinte estavam devidamente escriturados;

- assim, não deve prosperar as alegações do Recorrente, já que não demonstrou nos autos que a conduta do contribuinte enquadra-se na previsão do art. 71 da Lei nº 4.502/64, bem como restou comprovado que o Recorrido em nenhum momento agiu de forma fraudulenta;

- deste modo, incabível é a aplicação da multa pleiteada pelo Recorrente, pois consoante tem decidido esse Egrégio Conselho de Contribuintes, "não se aplica a penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados em livros fiscais" (Acórdão nº 101-92700);

- com efeito, os artigos citados no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 têm um elemento em comum: o dolo. Portanto, para se agravar a multa, necessariamente tem que estar presente, de forma inequívoca, a figura dolosa;

- pois bem, em situações opostas à presente estão os casos em que são emitidas notas fiscais calçadas, notas fiscais frias (...), onde a vontade livre e consciente do contribuinte em ilidir o fisco é patente. Naqueles casos, não restam dúvidas, é perfeitamente cabível a aplicação da multa majorada de 150%;

- todavia, no presente processo não restou comprovado, de forma inconteste, que o contribuinte tenha agido dolosamente. Pelo contrário, o que se constatou foi a licitude na sua conduta, vez que os seus livros fiscais estavam corretamente escriturados e, ademais, foram fornecidos prontamente à fiscalização, sem qualquer empecilho de sua parte. Aliás, o contribuinte muniu à fiscalização até mesmo com informações a que não estava obrigada a entregar, como é o caso, do demonstrativo de "INFORMAÇÕES À SRF" apensado aos autos;

- por isto, as alegações e acusações da Recorrente contra o Recorrido, de cometimento de crime contra a ordem tributária não deve prosperar, devendo, ser mantido o acórdão, o qual entendeu que não foi caracterizado o intuito de fraude pelo contribuinte e reduziu a multa de 150% para 75%, bem como reconheceu a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1999.

Finalmente, é oportuno registrar que a contribuinte, além das contrarrazões acima mencionadas, também apresentou recurso especial contra a parte do Acórdão nº 108-08.944 que lhe foi desfavorável, mas esse recurso não foi admitido, conforme o despacho exarado em 09/06/2015 pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (e-fls. 490/496).

Processo nº 10120.008365/2004-10  
Acórdão n.º **9101-003.479**

**CSRF-T1**  
Fl. 10

---

E a negativa de seguimento desse recurso especial da contribuinte foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 15/06/2015 (e-fls. 497/501).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, a PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca à redução da multa qualificada (para todos os períodos de apuração) e ao reconhecimento da decadência para os fatos geradores até o 3º trimestre de 1999.

O lançamento em questão foi realizado para exigência de CSLL, apurada no regime do lucro real trimestral, relativamente aos seguintes períodos de apuração: 1º, 2º e 3º trimestres de 1999; 1º, 2º e 3º trimestres de 2000; 1º trimestre de 2001; 2º trimestre de 2002; e 3º trimestre de 2003.

De acordo com a Fiscalização, para alguns períodos de apuração, a contribuinte apresentou declarações em branco à Secretaria da Receita Federal (SRF). Para outros períodos, ela nem mesmo entregou as correspondentes declarações, e nada recolheu a título da referida contribuição social ao longo de todo o período fiscalizado (1999 a 2003). Essa foi a motivação para o lançamento com a multa qualificada de 150%.

Cabe desde já registrar que o recurso especial não alcança a redução da multa para a exigência relativa ao 2º trimestre de 2002, porque em relação a esse período, a redução da multa foi determinada por decisão unânime.

Portanto, o debate sobre a redução da multa abrange todos os períodos autuados, com exceção do 2º trimestre de 2002. Já a controvérsia sobre a decadência abrange apenas o 1º, 2º e 3º trimestres de 1999.

Deve-se examinar primeiro a questão da multa qualificada, porque a configuração ou não do dolo, via de regra, repercute diretamente na definição da regra para contagem do prazo decadencial.

Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

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

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

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

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

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

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim<sup>1</sup> de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde,

---

<sup>1</sup> Homem que carrega "a alma de Dom Quixote" e "o corpo barrigudo e atarracado" de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: "Dom Quixote".

porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal, erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

Na mesma linha (na verdade, na sua **origem**) da aferição a partir dos critérios da **relevância** e da **recorrência** (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, fundamentado em voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, o qual reflete, a meu juízo, a **mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema**. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

*CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.*

*Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (**recorrência**), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (**relevância**), e dadas as demais circunstâncias do caso, **não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero***

***erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.***

Vale também transcrever trechos do voto que orientou o Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013, da lavra do mesmo conselheiro acima mencionado:

*"Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".*

*Pois bem, quanto a isso bastaria apontarmos o texto da aludida súmula 25 do CARF, que expressamente admite a qualificação da multa em infrações apuradas por presunção legal, desde que comprovada a ocorrência do dolo em qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

*Mas não é só. ..., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.*

*... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.*

*As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento."*

O voto vencedor que orientou o já referido Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima, traz outros referenciais sobre o tema em pauta:

*"Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que " [A] princípio, o dolo não se presume...".*

*Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.*

*Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.*

*A outra afirmação do órgão a quo que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova "inconteste e cabal" do dolo.*

*É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito [qualquer ramo do direito] não exige que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" atinja o grau de "certeza". Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a "verdade dos fatos" seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.*

*Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação<sup>2</sup>, é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.*

*Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" devesse alcançar o grau de "certeza", o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.*

*Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.*

*Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante freqüentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.*

---

<sup>2</sup> Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio [http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers)).

*Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.*

*Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (standards) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da "verdade dos fatos" em caso de condenação.*

*Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt)**<sup>3</sup>.*

*Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).*

*É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo<sup>4</sup> grau de jurisdição."*

Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

<sup>3</sup> Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em [http://en.wikipedia.org/wiki/Legal\\_burden\\_of\\_proof](http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof).

<sup>4</sup> Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial.

Pois bem, a autoridade tributária informa o seguinte na peça fiscal:

*Durante o procedimento de verificações obrigatórias, no período de 01/01/199 a 31/12/2003, foram constatadas falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurada pelo confronto dos dados escriturados com os declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e recolhimentos efetuados.*

*A forma de tributação do lucro adotado pela empresa foi o Lucro Real Trimestral, conforme Demonstrações de Resultado apuradas trimestralmente e ajustadas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), todas anexadas ao presente.*

*As Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 1999, 2000 e 2001; aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2003; foram todas entregues em branco à Secretaria da Receita Federal (SRF), ou seja, não informaram qualquer crédito tributário devido. Além das DCTF, a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2000, 2001 e 2002), referentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, foram entregues em branco, sem qualquer informação ao fisco.*

*As DCTF referentes aos trimestres: 1º, 2º, 3º e 4º, de 2002 e 1º de 2003, bem como as DIPJ/2003 e 2004, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, até a data de início desta fiscalização não tinham sido entregues à SRF.*

*A fiscalização aplicou a multa de ofício agravada, de 150%, prevista no Artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, por ter a empresa entregue à Secretaria da Receita Federal as DCTF e DIPJ, citadas acima, sem qualquer informação ao fisco. Sendo que no período citado, houve CSLL devida, conforme demonstrações de resultado anexadas ao presente, o que em tese configura crime contra a ordem tributária.*

*A fiscalização efetuou a compensação das Bases de Cálculo Negativas trimestrais; apuradas conforme demonstrativo denominado DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS, que integra o presente, nos limites estabelecidos pelo art. 58 da Lei no. 8981/95, resultando no lançamento do crédito tributário a seguir discriminado:*

[...]

Os fatos apontados configuram evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a infração apurada tem a marca do dolo da contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica, ao longo de cinco anos (1999/2003), apresentar sistematicamente declarações em branco à Secretaria da Receita Federal (ou mesmo nem apresentá-las), e não efetuar qualquer recolhimento quando ela própria sabia que tinha tributos a recolher.

Há relevância na infração, porque a contribuinte simplesmente não declarava o tributo à Receita Federal. Apesar de haver débitos a declarar/recolher, ela apresentava

declarações em branco, como se não tivesse nenhuma atividade. E também há recorrência, porque essa forma de proceder foi constatada ao longo dos cinco anos fiscalizados.

O entendimento defendido pela contribuinte em sede de contrarrazões, no sentido de que o dolo só poderia ser caracterizado diante de situações envolvendo a comprovação da falta de emissão de notas fiscais; ou da comprovação de emissão de notas fiscais "frias", "calçadas", etc., não mais está em consonância com a atual jurisprudência administrativa.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

*MULTA AGRAVADA - CONDUTA REITERADA - Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).*

*MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro).*

Logo, pelas circunstâncias descritas neste processo, estando presentes o elemento subjetivo (dolo de omitir/retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador) e o elemento objetivo (ausência de recolhimento dos tributos devidos), decido que a infração apurada nos anos de 1999 a 2003 se amolda perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da Lei

nº 4.502/1964 (sonegação), o que leva ao restabelecimento da multa qualificada no percentual de 150% (com exceção do 2º trimestre de 2002).

O restabelecimento da multa qualificada produz reflexos na questão da decadência. Isso porque a caracterização do dolo, por si só, desloca o prazo de decadência do art. 150, §4º, para o do art. 173, I, ambos do CTN.

Não bastasse isso, os documentos e demonstrativos apresentados pela Fiscalização evidenciam que não houve qualquer recolhimento de CSLL ao longo do período fiscalizado. Partindo da base de cálculo apurada (resultado do exercício), chegou-se ao valor devido, sem nenhuma dedução a título de pagamento realizado. Não houve exigência para alguns trimestres dos referidos anos, apenas em razão de apuração de resultado negativo. Mas pagamento não houve. É essa a informação que se colhe dos autos.

E o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previstos no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, já decidiu que se não houve nenhum pagamento e nem declaração /confissão de parte do tributo, a regra de decadência a ser aplicada é a prevista no art. 173, I, do CTN.

Ademais, deve ser observada a súmula CARF nº 72:

***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.***

Assim, mesmo que não estivesse sendo restabelecida a multa qualificada, não haveria decadência para os referidos trimestres de 1999.

O lançamento para os fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1999 poderia ter sido realizado no próprio ano de 1999. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2000, e o prazo final para o lançamento era o dia 01/01/2005. Como a contribuinte foi cientificada da autuação fiscal em 22/12/2004, **não houve decadência.**

Em suas contrarrazões, a contribuinte argumenta que o termo "exercício seguinte" constante do art. 173, I, do CTN, não mais pode, nos dias atuais, ser entendido como ano subsequente, mas sim como período de apuração imediatamente posterior àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como se trata de períodos de apuração trimestrais, o argumento da contribuinte serviria apenas para antecipar o termo inicial da contagem da decadência para o 1º e o 2º trimestres de 1999. Para o 3º trimestre, o termo inicial continuaria sendo o dia 01/01/2000, sem modificação na contagem feita acima.

Entretanto, o argumento (na verdade é uma matéria autônoma) que ela apresenta não foi apreciado pela turma de origem, tendo em vista que restou prejudicado àquela ocasião. Essa matéria foi trazida apenas no recurso voluntário, itens 2.2.6 a 2.2.12, mas não constou da impugnação. No item 2.2.1 o sujeito passivo informa que: *“a decadência, conforme se vê dos autos, não foi arguida na fase impugnatória. Contudo, por se tratar de matéria de ordem pública, pode ser ela suscitada a qualquer tempo, em qualquer fase*

---

*processual e em qualquer instância, devendo, inclusive, ser reconhecida de ofício pela própria autoridade julgadora, quando for o caso.”.*

De fato, a decisão recorrida julgou decadência, acolheu a alegação de que se trata de matéria de ordem pública e superou a preclusão de que trata o art. 17 da Lei do Processo Administrativo Fiscal, Decreto nº 70.235, de 6/3/1972.

Ocorre que agora se trata de uma tese subsidiária uma vez superada a tese do prazo da decadência, é outra matéria, trata-se de se definir o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial constante no art. 173, I, do CTN. A decisão recorrida superou a preclusão quanto a tese principal (prazo), mas não chegou a apreciar a tese subsidiária (termo *a quo*), pois naquele momento se fazia desnecessário. Entretanto, agora a decisão quanto ao prazo da decadência restou reformada e a tese subsidiária permanece não apreciada.

O colegiado de origem pode tanto aplicar preclusão (não está obrigado a superar a preclusão feita pelo Acórdão nº 108-08.944, de 28/07/2006) como decidir julgar essa tese subsidiária relativa à decadência por entender que também é matéria de ordem pública. A minha proposta é que a turma de origem receba o processo, decida a preliminar se entende que se trata de matéria de ordem pública (não está vinculada, portanto, à decisão anterior que afastou a preclusão) e, uma vez superando a preclusão, julgue o termo *a quo* do art. 173, I, do CTN.

Assim, neste ponto, voto por determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação do termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, caso entenda necessário (na hipótese de superar a preclusão da matéria/tese subsidiária).

Diante de todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a multa qualificada no percentual de 150% (com exceção do 2º trimestre de 2002), aplicar a Súmula CARF nº 72 (afastando a decadência que havia sido declarada para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1999) e determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação do termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, caso entenda necessário (na hipótese de superar a preclusão).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo