



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

Processo nº 10120.008367/2004-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-000.986 – 1ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2011.
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARQUEZ & MARTINS LTDA

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA. A apresentação, reiterada durante vários exercícios, de declarações de rendimentos (IRPJ) e de tributos devidos (DCTF) com valores zerados e a ausência dos recolhimentos das contribuições devidas não podem ser consideradas como meras declarações inexatas, pois denotam a conduta dolosa do contribuinte de retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, restando configurada a prática de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, pelo que se impõe a aplicação da multa qualificada prevista no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONDUTA DOLOSA E AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Comprovado que houve dolo no cometimento das infrações apuradas e, ainda, que o sujeito passivo não efetuou nenhum recolhimento dos tributos devidos, aplica-se o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário previsto no art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ nos termos do RESP nº 973.733 - SC, submetido ao regime do art. 543 -C, do CPC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa de ofício ao percentual de 150% relativamente aos períodos mensais dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001 e aos períodos de março a dezembro do ano-calendário 2003. Vencido o conselheiro João Carlos Lima Junior, que não restabelecia a multa. Quanto à decadência, por unanimidade de votos, acordam DAR provimento para restabelecer a exigência relativa aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a novembro de 1999. Os conselheiros Antônio Carlos Guidoni Filho, Karem Jureidini Dias e Valmir Sandri acompanharam pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)
ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

Participaram do presente julgamento: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Alberto Pinto Souza Junior, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antônio Carlos Guidoni Filho, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão nº 108-08.938, de 27 de julho de 2006 (fls. 595/601), proferido pela Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade decidiu 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 novembro de 1999.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 16/07/2006 (fls. 603), tendo interposto o recurso especial (fls. 606/612), nos termos do art. 7º, I, do Anexo II da Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, em 17/07/2008.

Insurge-se a recorrente contra a decisão do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% (qualificada) para 75%, com base no entendimento de que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a aplicação da multa qualificada, nos termos da súmula nº 14 do 1º CC. Requer ainda a recorrente que seja afastada a decadência dos lançamentos apontados pela e. Oitava Câmara, vez que efetuados dentro do prazo legal e seja determinado o retorno dos autos à e. Câmara *a quo*, para apreciação do mérito.

A Fazenda Nacional, ora recorrente, alega em síntese:

a) 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*”;

b) que “*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 contribuinte ao longo de cinco anos-calendário*”;

c) que em face da conduta dolosa do contribuinte, deve-se aplicar “*relativamente ao prazo decadencial, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN*”;

d) que “*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. 503), o lançamento não aconteceu a destempo*”.

e) que a pessoa jurídica, ora Recorrida, durante anos consecutivos apresentou declarações de rendimentos e de tributos devidos à Receita Federal nas quais omitiu 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.

Ao final a recorrente propugna que *“seja restabelecida a qualificação da multa, bem como, seja afastada a decadência dos lançamentos apontados pela e. Oitava Câmara”*.

A presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em despacho proferido às fls. 614/615, admitiu o recurso especial por entender que ficou demonstrado em tese que a *“decisão recorrida seria contrária à lei e à evidência das provas contidas nos autos no entendimento da Fazenda Nacional”*.

A autuada, ora recorrida, foi cientificada do acórdão em 11/05/2009 (fls. 636) e do despacho de admissibilidade do recurso especial, e apresentou suas contrarrazões em 21/05/2009 (fls. 646/651).

A recorrida pleiteia a manutenção da decisão, sustentando em síntese:

a) que a *“tese alegada pelo Recorrente não tem aplicabilidade no caso ora enfocado, 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”*.

b) que foi *“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. 150 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”*;

c) que *“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 argumenfandum 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”, pois “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”*;

e) 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 Acórdão nº CSRF/01-05.054.

f) que *“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”*;

g) que *“não restou comprovado, de forma incontestada, 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 munuiu 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".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr., Relator.

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão principal a ser solucionada versa sobre a possibilidade aplicação da multa qualificada (150%) sobre contribuição para o PIS/PASEP apurada em face da omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que o contribuinte apresentou declarações de rendimentos (DIPJ) e dos tributos devidos (DCTF) relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a dezembro de 2003 com valores zerados, embora tenha obtido receitas nos períodos, conforme atestam seus livros contábeis e fiscais. Como decorrência da questão principal, a recorrente levanta ainda a necessidade de ser revista a prejudicial de decadência relativa aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1.999, em face da aplicação do disposto nos arts. 150, § 4º e 173, inc. I do CTN.

O acórdão recorrido adota o posicionamento, de que não cabe a qualificação da multa de ofício, vez que não foi comprovada a conduta prevista no art. 1º, inc. I da Lei 8.137/90 por parte da contribuinte, devendo ser aplicado ao caso o entendimento da Súmula nº 14 do 1º Conselho de Contribuintes. O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

MULTA DE OFÍCIO 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.

Por decorrência, o acórdão recorrido, reconheceu a decadência para os fatos geradores ocorridos até dezembro de 1.999, uma vez inaplicável à hipótese do § 4º do art. 150 do CTN.

A recorrente argumenta que a decisão que reduziu a penalidade contraria a lei e prova dos autos que evidenciaria o comportamento doloso do contribuinte com vistas a evitar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores pela autoridade fazendária, não sendo aplicável ao caso a Súmula nº 14 do 1º CC. Assim, seria cabível a aplicação da multa qualificada e, por consequência, observado o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do CTN.

Trata-se, portanto, de reexaminar se os elementos contidos no processo administrativo fiscal são ou não suficientes para a aplicação da penalidade qualificada e, via de consequência, reconhecer ou não a decadência de parte dos períodos de apuração lançados.

Passo, então, a examinar os argumentos da recorrida e os elementos do processo.

Examinarei primeiramente o cabimento ou não da aplicação da multa qualificada, deixando o exame da questão relativa à decadência para o final, pois, em princípio, a sorte desta dependeria da solução da primeira questão.

Início pelo exame do argumento levantado pela recorrente quanto à aplicabilidade ou não da Súmula nº 14 do 1º CC. Para melhor compreensão do seu alcance transcrevo abaixo o enunciado:

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.

A redação da súmula referida é assaz genérica e comporta um amplo espectro de análise na sua aplicação, sempre à luz dos elementos constantes de cada processo. É importante observar que os acórdãos paradigmas que serviram como jurisprudência para a edição da referida súmula tratam todos eles de casos em que a fiscalização apurou os rendimentos tributáveis com base em presunções legais, como depósitos bancários não justificados e acréscimo patrimonial à descoberto (Acórdão nº 101-94.258, de 01/07/2003; Acórdão nº 101-94.351, de 10/09/2003, Acórdão nº 104-19.384, de 11/06/2003, Acórdão nº 104-19.806 e Acórdão nº 104-19.855, de 17/03/2004). Portanto, de plano, é possível verificar que as situações retratadas pela súmula nº 14 são diferentes da encontrada neste processo, em que as receitas omitidas nas declarações de rendimentos foram apuradas por verificação direta nos livros contábeis e fiscais da autuada. Este fato, porém, não implica em afastamento necessário do entendimento exarado na súmula, ficando a depender da análise dos elementos contidos no processo para a formação da convicção do julgador, o que será feito no exame do mérito da discussão.

Outro ponto que examino de imediato é o argumento da recorrida de que a matéria já estaria pacificada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando o acórdão CSRF nº 01-05.054. Entendo que, apesar dos posicionamentos adotados naquele julgado, a matéria que envolve a aplicação de multa qualificada estará sempre a depender dos elementos contidos em cada processo, mesmo porque o presente recurso está fundamentado no pressuposto de que a decisão recorrida contrariaria as evidências dos autos. Portanto, a análise de seus elementos é essencial para o deslinde da questão, não devendo ser obstaculizado o seu exame pela simples existência da referida jurisprudência desta Câmara Superior.

Verifica-se nos autos que, a fiscalização foi instaurada em 09/12/2003 (conforme Termo de Início de Fiscalização às fls. 08/09), abrangendo os anos-calendário 1999 a 2003. No curso da ação fiscal a fiscalizada apresentou seus livros contábeis e fiscais (fls. 70/334), bem como demonstrativos de receitas solicitados pela fiscalização (fls. 445/459). A autoridade fiscal lançadora juntou ainda ao processo as cópias das declarações DIPJ's dos anos-calendário 1999 (fls. 335/353), 2000 (fls. 354/386) e 2001 (fls. 387/429), contendo valores zerados em todos seus campos de informação e das DCTF's relativas a todos os trimestres dos anos-calendário 1999 a 2001 (fls. 430/441) e do 1º, 2º e 3º trimestre do ano-calendário de 2003 (fls. 442/444), sem tributos devidos. São estes os elementos constantes do processo, além dos demais termos de intimação, demonstrativos de apuração e do auto de infração lavrados.

Não houve, portanto, a apresentação da declaração DIPJ relativa aos anos-calendário: 2002 e 2003 e das DCTF's relativas aos períodos trimestrais do ano de 2002 e do 1º trimestre de 2003.

Constata-se que ao longo dos cinco anos examinados pela fiscalização foram efetuados apenas dois recolhimentos a título do tributo lançado (Pis/Pasep), relativos aos períodos de janeiro e fevereiro de 2000, conforme demonstrativos de fls. 496 e 498.

Examinando a conduta do contribuinte perante o fisco federal, verifica-se que o contribuinte omitiu reiterada e integralmente em suas declarações tanto as suas receitas (bases de cálculo – na DIPJ) quanto os tributos devidos (DCTF), em relação aos anos de 1999 a 2001 e nos três últimos trimestres de 2003 (DCTF). Ficou omissa da apresentação das DIPJ's relativas aos anos-calendário 2002 e 2003 e das DCTF's do ano-calendário 2002 e do primeiro trimestre de 2003. No que concerne ao recolhimento verifica-se que apenas em dois períodos de apuração mensal, ao longo de cinco anos, o contribuinte efetuou o recolhimento da contribuição devida ao Pis/Pasep.

Do exame dos elementos acima descritos identifiquei uma conduta consciente e deliberada da autuada de omitir ao fisco as suas receitas e conseqüentemente seus débitos fiscais. Outra não pode ser a conclusão, haja vista que não pode ser atribuído a mero engano ou erro o preenchimento das declarações apresentadas à Receita Federal com todos os campos zerados e mais ainda, sem nenhum recolhimento dos tributos devidos, com exceção aos dois períodos mensais acima mencionados.

Resta examinar como a conduta da fiscalizada, ora recorrida, se amolda às hipóteses de aplicação da multa de ofício contida na lei. Para tanto, transcrevo inicialmente os dispositivos legais aplicáveis à multa de ofício, previstos na lei nº 9.430/1996 (na redação original vigente por ocasião dos fatos geradores):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

A lei prevê duas graduações de multas a serem aplicadas nos casos de lançamento de ofício. A primeira hipótese fixa a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Não existem maiores dificuldades para o enquadramento na hipótese pura e simples de falta de recolhimento (total ou parcial) e/ou de falta de declaração. Já a hipótese de declaração inexata merece um exame mais acurado, na medida em que este é o enquadramento dado pelo acórdão recorrido às infrações verificadas (pelo menos em relação aos períodos de apuração de 1999 a 2001 e dos três últimos trimestres do ano de 2003, na medida em que nos demais períodos não houve a apresentação de declaração).

De acordo com o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, *inexato* significa “*não exato; falto de exatidão*”. Já o vocábulo *exato* significa “*1. perfeitamente fiel às regras ou à verdade, certo, correto; 2. preciso, rigoroso; e 3. perfeito, esmerado*”.

Ora, não se pode alcinhar simplesmente de *inexas* as declarações apresentadas pelo contribuinte ao longo do período examinado. Para que isto fosse viável haveria que ao ter informado valores mais ou menos compatíveis com os dados de suas escritas fiscais e contábeis, ainda que os montantes informados não fossem “*perfeitamente fieis à verdade, certos, corretos, precisos, rigorosos, perfeitos ou esmerados*”. Os dados constantes das declarações apresentadas ao fisco nada têm de *inexato*, pois foram integralmente sonegados, de forma que deles não se extrai quaisquer elementos para a cobrança dos tributos devidos.

Por outro lado, o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que deve ser aplicada a multa qualificada nos casos previstos nos artigos 71, 72, e 73 da lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

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 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 arts. 71 e 72.

Vemos que a lei 4.502/1964 define três tipos de conduta. A realização de qualquer um delas enseja a aplicação da multa qualificada, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

O acórdão recorrido afastou a qualificação da multa por não vislumbrar a certeza da existência de evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada, tratando as infrações como mera falta de informação à Receita Federal.

A recorrida se apóia nesta premissa, alegando também que “*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*” e que também “*não restou comprovado, de forma incontestada, 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*”.

De fato, não se vislumbra na conduta da autuada as hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pois em momento algum a fiscalização indica que a recorrida tenha praticado “*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*”, ou agido em conluio.

No entanto, a figura da sonegação, prevista no art. 71, é mais ampla e embora exija também o intuito doloso, estende a hipótese de qualificação da multa para qualquer ***ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.***

Entendo que a conduta da fiscalizada se amolda perfeitamente à hipótese de sonegação, prevista no art. 71 da lei nº 4.502/1964. Se não vejamos o dispositivo em confronto com a conduta da autuada:

Artigo 71 da Lei 4.502/1964	Conduta da Contribuinte
Sonegação é:	
<i>toda ação ou omissão</i>	Entregou declarações (DIPJ's e DCTF's)
<i>dolosa tendente a</i>	De forma consciente, repetida e deliberada declarou valores das receitas e dos tributos zerados, quando em verdade não o eram.
<i>impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:</i> <i>I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.</i>	Retardou o conhecimento do Fisco, já que a declaração de bases de cálculo zeradas aliada ao não recolhimento da contribuição fez com que os sistemas informatizados da RFB apontasse para uma situação regular. Precisou assim o Fisco mobilizar a fiscalização para descobrir as verdadeiras bases de cálculo do contribuinte, quando era obrigação do contribuinte declará-las para o Fisco.

Não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados, com exceção das contribuições devidas relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 2000. A conduta da fiscalizada **denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos.**

Não elide a ocorrência da sonegação o fato da contribuinte, uma vez sob procedimento fiscal, apresentar os livros e documentos fiscais e demais esclarecimentos exigidos pela fiscalização, posto tratar-se de dever legal a sua apresentação à autoridade fiscal nos termos dos artigos 910 e 911 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) e do art.195 do CTN, sob pena de caracterizar embargo e/ou desacato nos termos do art. 919 do RIR/99.

Destarte, entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese legal de sonegação prevista no art. 71 da lei nº 4.502/64, impondo-se a aplicação da multa qualificada prevista no inc. II do art. 44 da lei nº 9.430/1996, em relação aos fatos geradores mensais

apurados nos anos de 1999, 2000 e 2001 e aos períodos mensais de março a dezembro de 2003, em relação aos quais o contribuinte apresentou as declarações (DIPJ's e/ou DCTF's) com valores zerados.

Com relação aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2000 e de janeiro a março de 2003 entendo que deva ser aplicada a multa de ofício de 75%, na medida em que o contribuinte não apresentou as respectivas declarações (DIPJ's e DCTF's), enquadrando-se, nesses períodos, à hipótese prevista no inc. I do art. 44 da lei nº 9.430/1996 – (falta de recolhimento do tributo devido e falta de declaração).

Vencida o primeiro ponto do recurso, passo a analisar a questão da decadência em relação aos períodos de janeiro a dezembro de 1.999.

A recorrente alega que em face da conduta dolosa do contribuinte, deve-se aplicar “*relativamente ao prazo decadencial, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN*” e que “*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*”. Desse modo “*o lançamento não aconteceu a destempo*”.

A recorrida, por seu turno alega em suas contrarrazões que foi “*acertada a decisão do Colendo Conselho de Contribuintes ao reconhecer a decadência dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1999(...) descabendo a aplicação prevista no § 4º do art.150 do CTN*”, e que “*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 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*”, pois 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*”.

Entendo que deva ser aplicado ao presente caso o disposto no inc. I do art. 173 do CTN. Em primeiro lugar, em face do restabelecimento da multa qualificada aos períodos de apuração que estariam inquinados pela decadência, segundo o acórdão recorrido. Verificado o dolo em relação às infrações cometidas no período de janeiro a novembro de 1.999 a regra para a contagem do prazo decadencial se desloca do § 4º do art. 150, para o art. 173, inc. I do CTN, iniciando-se, portanto, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Todavia,, ainda que esta Corte venha a entender não cabível a exasperação da multa, a regra decadencial aplicável aos fatos geradores *sub examine* será a do inc. I do art. 173 do CTN, tendo em vista que a fiscalizada não efetuou nenhum recolhimento, mesmo que parcial, em relação aos tributos devidos no período em questão. Assim, também por este fato o prazo de contagem da decadência a ser observado é aquele fixado no art. 173, inc. I do CTN. O entendimento acima está consubstanciado no acórdão do recurso especial 973.733/SC, julgado pelo STJ mediante o rito do art. 534-C do CPC (recursos repetitivos), assim ementado:

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 impositivo, 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 impositivos 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. (STJ. RESp 973.733/SC. Rel. Min. Luiz Fux. Sl. J 12.08.09. DJe 18.09.2009)

(grifos não constantes do original)

A recorrida alega que 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*”.

A alegação do contribuinte esbarra em equívoco com relação a dois conceitos distintos da legislação tributária: período de apuração e exercício fiscal. O período de apuração, conceito que se refere ao aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, pode ter distintos lapsos temporais, v.g., podem ser mensais, semestrais, anuais etc.. Diferentemente, o termo “exercício” ou “exercício fiscal” refere-se sempre ao lapso temporal anual, da mesma forma como definido para o Direito Financeiro (art. 34 da Lei nº 4.320/64) e para o Direito Societário (art. 175 da Lei nº 6.404/76). Logo, equivocada a tese do contribuinte de que, ao se interpretar o art. 173, inciso I, do CTN, deva o termo “exercício” ser tomado por período de apuração, para que o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco possa lançar se transforme no primeiro dia do mês seguinte, ou seja o primeiro dia do período de apuração seguinte.

Assim, afasto a ocorrência da decadência com relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de janeiro a novembro de 1999.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) sobre as contribuições ao PIS/PASEP apuradas nos períodos mensais dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001 e aos períodos de março a dezembro do ano-calendário: 2003 e afastar a ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de janeiro a novembro de 1.999.

(documento assinado digitalmente)
ALBERTO PINTO S. JR..

