



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

Processo nº 11522.002982/2007-86
Recurso nº 887.681 Voluntário
Acórdão nº 1802-01.029 – 2ª Turma Especial
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria SIMPLES
Recorrente CASA DO MACARRÃO THAINA LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA

A caracterização de fraude/sonegação enseja a contagem da decadência pela regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN. Para a aplicação deste dispositivo, não basta identificar precisamente a data de ocorrência do fato gerador, eis que o termo inicial para a contagem da decadência não é esta data, e sim o primeiro dia do exercício seguinte àquele (exercício) em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Importa, então, verificar o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, para, em seguida, identificar o primeiro dia seguinte àquele exercício. A expressão “exercício”, quando utilizada pelo CTN no contexto de um lapso temporal, corresponde ao exercício financeiro dos entes federados (ano-civil) e não ao período de apuração de cada tributo (decêndio, quinzena, mês, etc.). No caso dos tributos referentes a novembro e dezembro de 2001, o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é o ano de 2002, e, deste modo, o termo inicial para a contagem da decadência é o dia 01/01/2003. O prazo decadencial se consumaria em 01/01/2008, mas o lançamento foi realizado antes disso, em 13/12/2007. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RECEITA

A identificação de divergências entre os valores declarados e os saldos registrados nos livros diários das empresas tributadas pelo SIMPLES ensejam omissão de receitas.

AÇÃO OU OMISSÃO DOLOSA COM INTUITO DE IMPEDIR OU RETARDAR PROCEDIMENTO FISCAL - SONEGAÇÃO

Considera-se sonegação fiscal toda ação ou omissão dolosa a qual vise impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da

autoridade fiscal da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais que lhe sejam inerentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em AFASTAR a preliminar de decadência, vencidos os conselheiros Marco Antonio Nunes Castilho (Relator), Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor. E no mérito, por unanimidade de votos, acordam em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho - Relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

CASA DO MACARRÃO THAINA LTDA ME, já qualificada nos autos, apresentou recurso voluntário contra decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA (“DRJ/PA”), que por unanimidade de votos, considerou parcialmente procedente a impugnação ao auto de infração em questão, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

No decorrer da fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Caixa, Registro de Entradas, Registros de Saídas, Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, Contratos de Financiamento e Empréstimos, Contratos de Locação, Demonstrativos com valores das vendas para 50 maiores clientes, Demonstrativos com valores das compras feitas junto aos maiores fornecedores, Notas Fiscais de compra, Comprovantes de retirada de remuneração de sócios do período de 2001.

Conforme informações do Contribuinte, o mesmo ficou impossibilitado de entregar a documentação solicitada à fiscalização, em razão de estarem em posse do poder judiciário estadual – processo no. 001.03.12291-1 (ação de despejo). Ante essa impossibilidade, foi lavrado ofício ao juízo da causa requerendo a disponibilização dos documentos para realização de fotocópia.

De posse da documentação disponibiliza pelo Poder Judiciário, a Fiscalização analisou os Livros Diários e Razão, **verificando a existência divergência entre os valores das receitas escrituradas e a receita declarada à Receita**, intimando o Recorrente a esclarecer tais divergências.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 178/185, em sua resposta o Recorrente alegou que (i) os livros em poder da fiscalização não eram de sua empresa e que desconheciam a sua existência, pois não apresentavam assinatura e registro obrigatório na Junta Comercial; (ii) que ocorreu a mudança de contadores no período entre 2001 e 2004; (iii) pela sua opção da tributação pelo SIMPLES, não estaria obrigado a efetuar a contabilização comercial a não ser o Livro Caixa; e (iv) que foi ganha a causa judicial, desprezados os apontamentos do perito, como também os livros apresentados, pois não pertenciam à Recorrente.

Diante desses argumentos, a fiscalização intimou novamente o contribuinte a entregar os Livros Fiscais de Entradas e Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Livros Auxiliares de escrituração, Livro Registro de Inventário e todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros requeridos anteriormente.

O contribuinte informou que os seus livros também estão em poder da Justiça, juntando petição na qual requer a responsabilização do Perito Contábil para que informe o paradeiro dos livros. A Recorrente ainda solicitou por mais três vezes a prorrogação no prazo para entrega dos livros, sendo que todas foram acatadas pela fiscalização, mas, ao final, os livros não foram entregues.

Em 13 de dezembro de 2007, o Recorrente foi cientificado da lavratura do auto de infração (fls. 125/187), decorrente do SIMPLES, do ano-calendário de 2001, relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CSLL, tendo como fundamento (i) omissões de receitas não escrituradas, (ii) omissão de rendimentos caracterizada por saldo credor de caixa e (iii) insuficiência de recolhimento. Fora aplicada multa de 75% na infração de insuficiência de recolhimento e de 150% nas infrações relativas a omissão de receitas não escrituradas e omissão de rendimentos, perfazendo um crédito tributário de R\$ 95.871,57, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, calculados até 30/11/2007.

Em 17 de dezembro de 2004, o Recorrente tomou ciência do auto de infração e apresentou, em 18 de dezembro de 2007, a Impugnação de fls. 189/190, na qual alegou:

“A receita da empresa durante o exercício de 2001 é efetivamente aquela declarada, que se encontra na página 6 da documentação anexa ao Auto de Infração;

A ausência dos livros originais para a realização do procedimento de fiscalização culminou por prejudicar a empresa, vez que as informações foram colhidas de livros outros que não os verdadeiros. Esta situação lamentável foi informada nos presentes autos e é motivo de interpelação judicial, em face do perito judicial, cujo processo tramita no Tribunal de Justiça do estado do Acre, conforme já demonstrado por documentos para o senhor Auditor Fiscal.

É caso ainda de prescrição, ferindo de morte a pretensão da Fazenda em cobrar tal suposto devido imposto, razão pela qual também se requer desde já sua declaração, vez que o tributo refere-se ao ano de 2001 e o prazo prescricional de cinco anos já se consumou.”

A 2ª Turma da DRJ/PA, no acórdão de fls. 193/195, considerou a impugnação do Recorrente procedente em parte, com os seguintes argumentos (i) à ocorrência de fraude aplica-se a imposição do artigo 173, I do CTN e, tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento em 13/12/07, decaiu o direito do fisco em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a outubro de 2001, visto que se passaram mais de 5 anos do primeiro dia do exercício seguinte (2002) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e (ii) ocorrência da presunção de omissão de receita com base no artigo 18 da Lei n. 9.317/96 e multa agravada por ocorrência de fraude.

Mencionada decisão foi assim ementada:

“ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2001

EMENTA

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da

Processo nº 11522.002982/2007-86
Acórdão n.º **1802-01.029**

S1-TE02
Fl. 214

obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Ciente da decisão em 17/12/2009, a Recorrente protocolizou o recurso voluntário em 14/01/2010, no qual apresenta os mesmos argumentos e requerimentos lançados na impugnação.

É o relatório, passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Antonio Nunes Castilho, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, desta forma, dele tomo conhecimento.

DA DECADÊNCIA

Os tributos (Simples) ora questionados, referem-se ao exercício de 2001, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 13 de dezembro de 2007, sendo reconhecida pela decisão da DRJ, a decadência dos fatos geradores ocorridos de janeiro a outubro de 2001, mediante aplicação da regra constante do art. 173, I do CTN, face ao entendimento de que houve dolo, fraude ou simulação; restando mantida a exigência fiscal sobre os fatos geradores de novembro e dezembro de 2001.

Preliminarmente, cabe asseverar que restou comprovado no comportamento da Recorrente, o intuito de sonegação fiscal, mantendo-se, por conseguinte, a contagem do prazo decadência pelo inciso I do artigo 173 do CTN.

Isto porque, fora comprovado pela fiscalização que o contribuinte **repetidas vezes**, dentro do ano-calendário de 2001, declarou valores de receita inferiores aos efetivamente registrados em seus livros fiscais, encontrando-se aí o fato que corrobora a prática de sonegação fiscal, nos termos do artigo 71 da Lei n. 4.502/64.

Desta forma, mantenho a contagem do prazo decadencial pela regra do inciso I, do artigo 173 do CTN, tendo em vista o comportamento com intuito fraudulento da Recorrente.

Nesse sentido, cabe esclarecer que no caso do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, diferentemente do previsto para os casos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real, a apuração do quantum devido é feita mensalmente, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador no último dia de cada mês, sendo tal tributação definitiva, não havendo espaços para ajustes e, desta forma, a decadência também é verificada mensalmente, conforme a ocorrência de cada fato gerador.

Isto porque, o vocábulo exercício exprime inúmeros conteúdos semânticos e, conseqüentemente, diversas unidades de tempo para medi-lo. Ao se referir ao exercício social, por exemplo, o artigo 175 da Lei nº 6.404/76 dispõe que, em regra, sua duração será de 1 (um), mas poderá ter outra duração a depender do estatuto da sociedade. Já o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, refere-se ao termo exercício financeiro para regulamentar o princípio constitucional da anterioridade e, neste caso específico, a jurisprudência equiparou o conceito de exercício financeiro ao de exercício civil, de modo que, para esses fins, será compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

Ocorre que, o exercício dito no texto do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, não é aquele tratado na Lei das Sociedades por Ações, tampouco o exercício financeiro mencionado no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

É necessário, pois, caracterizá-lo devidamente.

Socorri-me à redação do já mencionado artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e verifiquei que o exercício lá referido é o seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ou seja, o conceito de exercício, para os fins do prazo decadencial, está afeto ao período de apuração de determinado tributo e, em função de seu encerramento, à possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento de ofício após analisar as informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações.

Aplicando o conceito acima ao Simples, cuja apuração é mensal, então o prazo decadencial tem início no exercício (mês) subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado que, segundo entendo, consiste no mês de entrega da declaração ao fisco, porquanto este é o documento que constitui crédito tributário e permite ao Fisco efetuar o lançamento tributário de ofício após analisar as informações prestadas pelo contribuinte.

Em outras palavras, o prazo decadencial do IRPJ-Simples tem início no primeiro dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, afinal: (i) no mês seguinte ao do fato gerador há a entrega da declaração ao fisco; e (ii) no segundo mês subsequente tem início o prazo decadencial.

Ao caso concreto, o cômputo do prazo decadencial na forma acima implicou reconhecer que houvera decadência dos meses de novembro e dezembro de 2001, mesmo ante a regra do artigo 173, I do CTN.

Isto porque em relação ao fato gerador ocorrido em Novembro de 2001, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 2002, decaindo em fevereiro de 2007; o mesmo acontecendo com o fato gerador de Dezembro de 2001, cujo prazo decadencial iniciou-se em fevereiro de 2002, tendo decaído em março de 2007.

Com efeito, mesmo diante da comprovação da existência de dolo, fraude e simulação no comportamento da Recorrente, cuja consequência é o deslocamento do início da contagem do prazo de decadência nos moldes estabelecidos pelo inciso I, do art. 173 do Código Tributário Nacional que determina a extinção do crédito tributário depois de passados 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, os fatos geradores ocorridos em novembro e dezembro de 2001, estariam abraçados pela decadência, tendo em vista estar se tratando de tributo (IRPJ-Simples) cujo fato gerador é mensal.

Com base nessa linha de entendimento, votei no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, cancelando-se, por consequência, o auto de infração.

Entretanto, no julgamento dessa preliminar, por voto de qualidade, o Colegiado entendeu que os fatos geradores de novembro e dezembro de 2001, não restaram abrangidos pela decadência, nos termos do voto vencedor.

Desta forma, superada a preliminar de decadência, passo análise do mérito.

OMISSÃO DE RECEITAS

Restou comprovado pela fiscalização que o contribuinte **repetidas vezes**, dentro do ano-calendário de 2001, declarou valores de receita inferiores aos efetivamente registrados em seus livros fiscais.

A Recorrente não trouxe qualquer elemento probatório de forma a se afastar a decisão proferida pela DRJ/PA.

Nesse sentido, durante o processo de fiscalização foram solicitados livros contábeis, os quais deveriam estar sob o poder da empresa. Todavia, após as intimações para que estes documentos fossem apresentados, a resposta da Recorrente se mostrou, no mínimo, contraditória.

Em um primeiro momento, foi afirmado que os livros solicitados pela fiscalização estavam em poder da Justiça e que, de tal sorte, a Recorrente não teria acesso a eles. Porém, após tais documentos terem sido disponibilizados à fiscalização pelo poder judiciário e, verificadas as irregularidades, a Recorrente alegou que estes documentos não lhe pertenciam.

Este comportamento contribui ainda mais com a evidência do intuito de dificultar e protelar o procedimento de fiscalização realizado pela RFB.

Ao analisar os livros da Recorrente foram identificadas divergências entre os valores declarados pela Recorrente em suas Declarações Anuais Simplificadas – SIMPLES e os saldos registrados em seu livro Diário e Razão (fls. 183).

Tal divergência diz respeito à discrepância entre os valores declarados como receita bruta, declarada no ano-calendário de 2001, em relação aos valores escriturados nos Livros Diário e Razão.

Esta diferença foi entendida, pela fiscalização como receita omitida, nos termos do artigo 186 do Decreto n. 3.000/99 pelo qual: *“considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”*.

Por sua vez, quanto ao saldo credor de caixa, também fora considerado pela Fiscalização como omissão de receita, nos termos do artigo 281, inciso I do Decreto 3.000/99, que dispõe:

“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 nº 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.”

Intimada a se manifestar, a Recorrente em nenhum momento trouxe ao processo elementos que afastassem o entendimento da fiscalização.

Deste modo, restou caracterizada a omissão de receita por parte da Recorrente e, como consequência, mantenho as exigências fiscais.

DA MULTA AGRAVADA

Por fim, entendo que deve prosperar para as infrações relativas à omissão de receitas não escrituradas e omissão de rendimentos **e, por conseguinte**, a multa agravada no percentual de 150%.

Isto porque, conforme se verifica nos autos, a Recorrente, durante o transcorrer do processo administrativo agiu de forma dolosa para impedir a apuração por parte da fiscalização da ocorrência do fato gerador, o que nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, caracteriza-se como sonegação.

Ainda neste sentido, notadamente declarou, de forma dolosa, valores inferiores aos registrados nos livros fiscais e tentou impedir e embaraçar as atividades da autoridade fiscal na apuração dos tributos, reforçando entendimento de que seu comportamento se enquadra como sonegatório.

Ante o exposto, vencido na questão da decadência, no mérito, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo-se as exigências fiscais e também a aplicação de multa agravada de 150% sobre as infrações de omissão de receitas não escrituradas e omissão de rendimentos.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir apenas quanto à preliminar de decadência.

Não há dúvidas de que a tributação pelo regime simplificado – SIMPLES está submetida a períodos de apuração mensal e que os fatos geradores dos tributos englobados neste sistema ocorrem no último dia de cada mês.

Tal informação realmente é fundamental para a contagem da decadência pela regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, que adota como termo de início a data da ocorrência do fato gerador:

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.

(grifo acrescido)

Ocorre que em virtude da caracterização de fraude/sonegação, a contagem do prazo decadencial no presente processo foi deslocada para a regra do art. 173, I, do mesmo CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

Nesse caso, não basta identificar precisamente a data de ocorrência do fato gerador, eis que o termo inicial para a contagem da decadência não é mais aquela data, e sim o primeiro dia do exercício seguinte àquele (exercício) em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O que importa, então, é verificar o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, para, em seguida, identificar o primeiro dia seguinte àquele exercício.

No caso dos tributos referentes a novembro e dezembro de 2001, cuja exigência foi mantida em primeira instância, a decisão recorrida considerou que o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado” seria o ano de 2002, e, deste modo, adotou como termo inicial para a contagem da decadência o dia 01/01/2003.

Vale registrar que o lançamento não pode ser realizado antes do vencimento do tributo, motivo pelo qual os meses de novembro e dezembro receberam tratamento diferente dos demais - janeiro a outubro (para estes a decadência foi contada a partir de 01/01/2002, pois o lançamento poderia ter sido realizado no próprio ano de 2001).

Para os meses de novembro e dezembro/2001, portanto, não houve decadência, eis que em relação a eles o prazo previsto no art. 173, I, do CTN seria consumado em 01/01/2008, e o lançamento foi realizado antes disso, em 13/12/2007.

O problema é que na interpretação dessa mesma regra, o eminente relator fez coincidir os conceitos de “período de apuração” e “exercício”, expondo uma linha de pensamento contra a qual suscitei divergência.

Não desconsidero a fundamental importância do período de apuração e da data de ocorrência do fato gerador, aspectos que devem ser precisamente indicados no ato de lançamento.

Mas uma vez transcorrido o período de apuração (seja ele decendial, quinzenal, mensal, trimestral ou anual) e ocorrido o fato gerador, não há sentido algum em delimitar um período de mesma extensão do período de apuração (decêndio, quinzena, mês, trimestre ou ano) para, somente depois dele, ser iniciada a contagem da decadência.

Na linha de raciocínio do relator, para a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, precisaríamos identificar o “período de apuração em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, frase que, por si só, já soa completamente confusa e equivocada.

Quando pensamos no lapso temporal que corresponde ao “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, que é a expressão utilizada pelo CTN, não é coerente pretender incluir nessa etapa de realização de lançamento um novo “período de apuração”, até porque a realização do lançamento depende do encerramento do período de apuração.

O exercício a que alude o art. 173, I, ou seja, o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, é o exercício financeiro que coincide com o ano civil, nos termos do art. 34 da Lei nº 4.320/1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nesse sentido, vale registrar a manifestação de Sacha Calmon a respeito da regra do art. 173, I, do CTN:

Dispõe o art. 173 do CTN, cuidando da decadência do crédito tributário:

(...)

Este artigo se coaduna com o § 4º do art. 150:

(...)

Temos, então, quatro pontos de partida, dies a quo, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) regra geral - ligada à anualidade do exercício fiscal - é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência; (grifo acrescido) (Sacha Calmon Navarro Coêlho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7a ed., Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 849)

Menciono ainda que a Constituição da República emprega a expressão “exercício” em vários de seus artigos, e mesmo quando não a qualifica, vê-se que “exercício” significa “exercício financeiro”:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República

(...)

XXIV - prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior;

(...)

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

(...)

§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

(...)

Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

(...)

§ 6º Durante a execução orçamentária do exercício, não poderá haver a realização de despesas ou a assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

(...)

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - (...)

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

(...)

Art. 167. São vedados:

(...)

§ 1º - Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

(grifos acrescidos)

O Código Tributário Nacional – CTN, por sua vez, também não deixa dúvidas de que quando emprega esta expressão no contexto de um lapso temporal, claramente se refere ao exercício financeiro dos entes federados, que, como já mencionado, coincide com o ano-civil:

Cálculo e Pagamento das Quotas Estaduais e Municipais

Art. 92. Até o último dia útil de cada exercício, o Tribunal de Contas da União comunicará ao Banco do Brasil S.A. os coeficientes individuais de participação de cada Estado e do Distrito Federal, calculados na forma do disposto no artigo 88, e de cada Município, calculados na forma do disposto no artigo 91, que prevalecerão para todo o exercício subsequente.

(...)

Vigência da Legislação Tributária

(...)

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Por todas estas razões, penso que a expressão “exercício” contida no art. 173, I, do CTN (exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado) corresponde ao exercício financeiro dos entes federados (ano-civil) e não ao período de apuração de cada tributo.

Nestes termos, também em relação à decadência, NEGOU provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa