

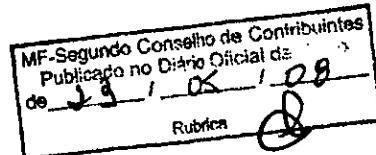


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	13971.002302/2006-81
<b>Recurso nº</b>	139.196 Voluntário
<b>Matéria</b>	AI - PIS E COFINS
<b>Acórdão nº</b>	202-18.698
<b>Sessão de</b>	12 de fevereiro de 2008
<b>Recorrente</b>	FRITZKE DISTRIBUIDORA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Florianópolis - SC

---



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004, 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. NÃO OCORRÊNCIA.

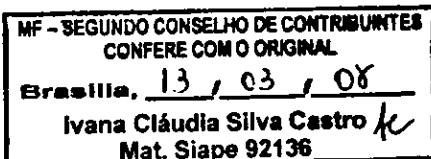
É válida a ciência realizada por via postal no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário (Súmula nº 6, do 2º CC).

PEDIDO DE PERÍCIA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS. INDEFERIMENTO.

Considera-se inexistente o pedido de perícia formulado em desacordo com as formalidades impostas pelo inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

COFINS E PIS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO E SONEGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

A reiterada declaração e recolhimento a menor da Contribuição para o PIS apurada na escrituração fiscal do contribuinte, aliada à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública, o que caracteriza o dolo e inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria



delituosa de sonegação fiscal, definida no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A regra de decadência aplicável, neste caso, é aquela estatuída pelo art. 173, I, do CTN, que projeta o *dies a quo* do cômputo do prazo de cinco anos para o primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores. Precedentes do STJ, REsp nº 395059/RS.

**BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE QUESTIONAMENTO POR PARTE DO FISCO. LITÍGIO NÃO CONFIGURADO.**

Se a exigência fiscal objeto de lançamento não decorre de revisão das bases de cálculo tributadas voluntariamente pela empresa mas de simples comparação dos valores das contribuições escriturados com aqueles declarados a menor em DCTF, sobre a matéria não se instaurou qualquer litígio, mormente se a recorrente não logra demonstrar a existência de qualquer irregularidade na escrituração fiscal.

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. A vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal restringe-se ao valor do tributo ou contribuição, de forma que a exigência de multa de ofício prevista em lei não se reveste de caráter confiscatório.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - 150%.**

Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isto, de recolhê-los à Fazenda Nacional.

Recurso negado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13, 03, 08  
Ivana Cláudia Silva Castro *k*  
Mat. Siape 92136

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.



ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13/03/08  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136



ANTONIO ZOMER

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13,03,08	
Ivana Cláudia Silva Castro /c/	
Mat. Siape 92136	

## Relatório

Para bem descrever a matéria em litígio transcrevo a seguir o relatório que constou da decisão recorrida:

*"Por meio dos Autos de Infração às folhas 84 a 119, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias de R\$ [...] e de R\$ [...], a título, respectivamente, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, acrescidas de multa de ofício de 75% ou de 150%, conforme o caso, e dos encargos legais devidos à época do pagamento, referentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2001 e novembro de 2005.*

*Em consulta à 'Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)', às folhas 86 a 89 e 105 a 108, e ao 'Termo de Verificação Fiscal', às folhas 121 a 133, verifica-se que a autuação se deu em razão da constatação da 'falta/insuficiência de recolhimento' das contribuições e da 'diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago'. Confrontada a escrituração com as declarações enviadas à Secretaria da Receita Federal, ficou evidenciado que a contribuinte utilizou-se, durante os anos-calendário fiscalizados, da prática de declarar valores significativamente inferiores àqueles escriturados.*

*Os lançamentos foram formalizados com a imposição, sobre a maior parte do crédito Tributário, da multa de ofício agravada de 150% prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, em razão de a autoridade fiscal ter considerado comprovado o evidente intuito de fraude.*

*Concomitantemente, foi formalizada, também, a representação fiscal para fins penais, constante do processo n.º 13971.002303/2006-25.*

*Irresignada com o feito fiscal, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador - mandato à folha 156 -, a impugnação às folhas 145 a 155, na qual expõe suas razões de contestação.*

*Inicialmente, entre os itens 8 e 20, às folhas 146 a 149, alega a contribuinte que 'as competências de janeiro a dezembro de 2001 devem ser excluídas da autuação, bem como juros e multa, tanto do PIS como da COFINS' (item 20, folha 149), em face de que 'em havendo pagamento, ainda que insuficiente, considera-se como dia inicial da decadência o da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN (item 17, folha 149). Assim, como teve ciência dos lançamentos em 14/12/2006, já teria tido transcurso integral, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2001, o prazo de cinco anos, previsto no artigo 150 do CTN, para a Fazenda Nacional efetuar o lançamento. Argumenta a contribuinte, ainda, que à luz da Constituição Federal de 1988, somente lei complementar - como o CTN - pode estabelecer regras acerca da decadência em matéria tributária, devendo, pois, a questão ser dirimida nos limites da única lei complementar que trata do assunto, o CTN.*

Já entre os itens 21 e 30, às folhas 149 a 152, contesta a contribuinte a aplicação das multas de ofício de 75% e de 150%. São tais suas alegações:

(a) afirma, primeiro, que as penalidades ferem o princípio constitucional da vedação ao uso dos tributos com fins confiscatórios, inserto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal;

(b) alega, a seguir, que em face da estabilização da economia nacional, as multas praticadas em qualquer transação comercial ou civil não passa dos 2%;

(c) entende, também, que a multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, foi incorretamente aplicada; é que o dispositivo prevê a aplicação da penalidade no caso de falta de pagamento, mas no caso que aqui se tem o que ocorreu não foi falta de pagamento, mas apenas pagamento a menor;

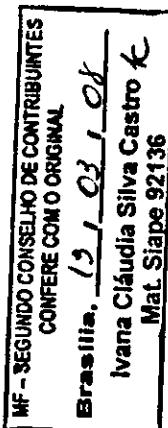
(d) quanto à multa de 150%, afirma ter sido ela indevidamente aplicada, porque o evidente intuito de fraude que lhe daria fundamento não ficou caracterizado. Alega que 'apurou adequadamente os valores na contabilidade e, só não efetuou o pagamento na íntegra dos valores porque o mercado, na outra ponta, lhe foi revés, motivo da não quitação integral do tributo. Admitir-se-ia a hipótese se a mesma não tivesse apurado o imposto adequadamente. Ademais, toda sua contabilidade é feita em escritório contratado, como bem se disse na autuação, assim se houve dolo na informação ao fisco, mesmo admitindo, em hipótese que houve, este fato não pode ser imputado a REQUERENTE e sim ao escritório contábil que figura como responsável tributário nos termos do artigo 121 do CTN' (item 26, folhas 150 e 151);

(e) defende a aplicação, por analogia, da multa de 20% prevista no parágrafo 2.º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996;

(f) reclama pela aplicação no dispositivo legal inserto na alínea 'c' do inciso II do artigo 106 do CTN;

(g) por fim, junta jurisprudência que estaria a corroborar a sua alegação relativa ao efeito confiscatório das penalidades aplicadas, e afirma que 'além do fato de não haver qualquer causa legítima ou legal para essa cobrança abusiva, que fere o estatuído no art. 150, IV da CF, temos que esta proibição deve abranger também as penas tributárias que possuem característica e natureza de tributo' (item 30, folha 152).

Em outro segmento de sua impugnação (itens 31 a 33, às folhas 152 e 153), alega a contribuinte que 'na autuação e na apuração do PIS e da COFINS, a base de cálculo foi considerada a receita operacional bruta, majorada pela lei 9.718/98, enquanto na verdade deveria ser o faturamento' (item 31, folha 152). Entende que a ampliação da base de cálculo das contribuições feriu o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, 'vez que o conceito de faturamento já fora definido pelo Supremo Tribunal Federal, como as receitas auferidas da venda de bens e serviços' (item 32, folha 152). Afirma que o STF já corrigiu esta



*ilegalidade, razão pela qual a autuação deveria se adequar ao entendimento daquele Tribunal Superior.*

*Nos itens 34 e 35, às folhas 153 e 154, alega a contribuinte que 'o lançamento tributário não obedeceu as regras do artigo 145 do CTN, onde diz que a notificação do sujeito passivo deve ser feita diretamente e não através de terceiros. Ocorre que este fato veio a prejudicar a Requerente, uma vez que só veio a saber da notificação em 05 de janeiro de 2007 e, por acaso, ficando impossibilitado de efetuar uma defesa com cálculos a fim de confronto com os da Receita Federal. Foi encontrado um envelope da Receita Federal na gaveta da mesa da telefonista, por acaso. Outrossim, a notificação do lançamento tributário deve ser feita diretamente ao sujeito passivo, sob pena de nulidade do ato, dado a exigência à sua formalidade por força do artigo 37 da Constituição Federal' (item 34, folha 153). Entende, assim, que a autuação deve ser anulada por vício formal.*

*Alega a contribuinte, no item 36, à folha 154, o erro escusável. Afirma que apurou adequadamente o tributo devido em sua contabilidade, e que apesar de ter havido erro nas informações repassadas à Receita Federal, foi ele cometido fora da empresa, pelo escritório de contabilidade contratado para este fim. Declara não deter em seus quadros especialistas em ciências contábeis e pleiteia, em face da pretensa presença de dúvidas acerca dos fatos, a aplicação conjunta dos artigos 112 e 136 do CTN.*

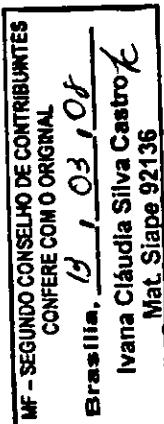
*Ao final, nas folhas 154 e 155, sumariza a contribuinte seus pedidos:*

- (a) acolhimento da impugnação e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário;*
- (b) anulação dos autos de infração, em face do não cumprimento das formalidades legais necessárias à validação dos atos administrativos;*
- (c) substituição da base de cálculo das contribuições (receita operacional bruta) pelo faturamento;*
- (d) exclusão dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a dezembro de 2001, em face da decadência;*
- (e) exclusão das multas de ofício aplicadas ou redução para o patamar de 20%;*
- (f) produção de novos cálculos com acompanhamento de perito contábil a ser indicado posteriormente;*
- (g) concessão de prazo para 'sanar eventuais irregularidades, inobservância ou inadvertências involuntárias'."*

A DRJ em Florianópolis – SC julgou a impugnação totalmente improcedente, conforme Acórdão nº 07-9.399, de 23/02/2007, constante às fls. 163/177, assim ementado:

**"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

*Periodo de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2005*



### **COFINS. PRAZO DECADENCIAL**

*O prazo previsto para a constituição de créditos relativos à COFINS é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.*

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Período de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2005**

### **PIS. PRAZO DECADENCIAL**

*O prazo previsto para a constituição de créditos relativos ao PIS é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.*

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

**Período de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2005**

### **PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA APÓS A IMPUGNAÇÃO. REQUISITOS**

*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

### **PEDIDOS DE PERÍCIA. REQUISITOS**

*Sob pena de indeferimento, os pedidos de perícia devem constar da impugnação dirigida contra o lançamento e conter os motivos que os justifiquem, a formulação de quesitos referentes aos exames desejados e a indicação do nome, do endereço e da qualificação profissional do perito do sujeito passivo.*

### **ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO**

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Período de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2005**

### **INFRAÇÕES FISCAIS. RESPONSABILIDADE OBJETIVA**

*A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A delegação da prática de atos de responsabilidade do sujeito passivo para terceiros (prepostos, representantes legais, contadores etc.) não o exime dos ônus legais.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13/03/2006  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

### FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO

O reiteramento das condutas ilícitas ao longo do tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

### INTUITO DE FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APPLICABILIDADE

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

*Lançamento Procedente".*

No recurso voluntário, a empresa mantém sua linha de defesa referente à existência de irregularidade no procedimento fiscal e no de ciência dos autos de infração, defendendo a prevalência do art. 145 do CTN sobre o art. 23 do Decreto nº 70.235/72. Segundo a recorrente, o fato de o envelope da Receita Federal ter ficado vários dias na gaveta da mesa da telefonista da empresa prejudicou a defesa, impedindo-a de efetuar um recurso acompanhado de cálculos que pudessem ser confrontados com aqueles apresentados pela fiscalização.

No mais, requer:

- a redução da multa de ofício, de 150% e 75% para 20%, pois é indevida a acusação de que teria havido fraude ou sonegação no procedimento por ela adotado para declarar as contribuições;
- a decretação da decadência dos fatos geradores até dezembro de 2001;
- a substituição das bases de cálculo, de receita bruta por faturamento, por conta da inconstitucionalidade já reconhecida pelo STF do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98; e
- a produção de prova pericial, com fundamento no art. 5º, inciso LV, da CF/88.

É o Relatório.

*[Handwritten signature]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 01
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

*[Handwritten signature]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13,03,08  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 9

## Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

As questões postas à decisão deste Colegiado são:

- 1 – nulidade dos autos de infração, por irregularidade na intimação de ciência;
- 2 – necessidade da realização de perícia contábil para checagem dos cálculos efetuados pela fiscalização;
- 3 – decadência dos lançamentos do PIS e da Cofins relativos ao período de janeiro a dezembro de 2001;
- 4 – substituição das bases de cálculo das contribuições utilizadas no lançamento (receita operacional bruta) pelo faturamento; e
- 5 – exclusão das multas de ofício aplicadas, por serem indevidas ou confiscatórias, ou a sua redução para o patamar de 20%.

### 1 – Da preliminar de nulidade dos autos de infração

A recorrente requer, em preliminar, seja realizada nova intimação, diretamente ao sujeito passivo, propiciando novo prazo para a defesa, o que permitirá a realização de cálculo das competências fiscalizadas com a utilização do faturamento, o que por certo reduzirá em muito os valores exigidos.

De acordo com a defesa, a não científicação direta do sujeito passivo desobedeceu as regras do art. 145 do CTN, que prevalecem sobre as disposições do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Sem razão a reclamante. A validade das intimações encaminhadas pelo correio e recebidas no endereço do contribuinte, por pessoa que não seja o próprio sujeito passivo, já foi reconhecida inúmeras vezes pelos Conselhos de Contribuintes, sendo a matéria objeto das Súmulas nº 9, do Primeiro Conselho, e nº 6 deste Segundo Conselho, redigidas nos seguintes termos:

*"É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário."*

Os elementos constantes dos autos confirmam o recebimento das intimações feitas por via postal no estabelecimento da autuada, não havendo qualquer questionamento contra este fato. Conseqüentemente, não há que se falar em irregularidade do procedimento de ciência ou reabertura do prazo de impugnação, pelo que há de ser rejeitada a preliminar de nulidade dos autos de infração.

## 2 – Do pedido perícia reiterado no recurso voluntário

No recurso voluntário, a empresa insiste no pedido de perícia, entendendo que a sua realização serviria para demonstrar que a base de cálculo utilizada pela fiscalização foi a receita bruta e não o faturamento.

A diligência e a perícia são instrumentos postos à disposição do julgador, que deve adotá-las quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (Decreto nº 70.235/72, art. 18, c/c o art. 29).

A regra do Processo Administrativo Fiscal é que sejam conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito e tempestivamente. E é da essência da relação processual que as alegações estejam devidamente comprovadas (arts. 14, 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações posteriores).

A prova pericial, assim como a diligência, não se destina ao suprimento do ônus da prova das partes, mas à formação do livre convencimento do julgador. É por isso que não basta, a quem contesta um lançamento de ofício, vir aos autos para afirmar, simplesmente, que tudo quanto foi levantado na ação fiscal não guarda consonância com a realidade dos fatos e que tudo precisa ser dirimido por meio de perícia ou diligência. Perícias e diligências se justificam em face de dúvidas suscitadas no processo de confrontação das provas trazidas pelas partes, e não para aferir a correção ou não de meras alegações trazidas por uma das partes.

Examinando os autos não se vislumbra qualquer questão que exija a realização de prova pericial. As observações apresentadas pela recorrente não abordam questão controversa ou duvidosa. Além disso, a matéria em litígio é relativamente simples, uma vez que o procedimento fiscal é todo decorrente da comparação feita entre os valores declarados em DCTF com aqueles constantes da escrita fiscal da empresa, exigindo-se, nos autos de infração, as diferenças apuradas, conforme demonstrado nos quadros de fls. 56/58, constantes da Intimação nº 02, da qual a autuada teve ciência em 29/09/2006, quando ainda estava sob fiscalização.

Além de constar da impugnação dirigida contra o lançamento, os pedidos de diligência ou perícia devem conter os motivos que os justifiquem, a formulação de quesitos referentes aos exames desejados e a indicação do nome, do endereço e da qualificação profissional do perito do sujeito passivo. Estes são os requisitos exigidos pelo inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, que não foram preenchidos pela impugnante, ora recorrente.

O não atendimento dos requisitos exigidos pelas normas processuais impõe que se considere não formulado o pedido perícia (Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 1º), não merecendo, pois, qualquer reparo a decisão recorrida quanto a esta parte.

Portanto, é de se manter o indeferimento do pedido de perícia.

## 3 – Do prazo decadencial para a efetivação dos lançamentos fiscais

### 3.1 – Do prazo decadencial para o lançamento do PIS

Preliminarmente, analiso a argumentação da recorrente com vistas a afastar a exigência relativa ao ano calendário de 2001, sob a alegação de que o direito de a fazenda

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13, 03, 01	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/C02  
Fls. 11

exigir as contribuições relativas a estes fatos geradores estaria decaído no momento da autuação, que se deu em 14/12/2006.

Em relação a esta matéria, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS é de cinco anos, como se pode ver na ementa dos Acórdãos nºs CSRF/02-01.810 e CSRF/02-01.812, de 24/01/2005, aprovados à unanimidade pela Segunda Turma, assim redigida:

*"PIS – DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Acolhida a decadência para o período de 31/01/89 a 30/06/92. [...]"*

Entretanto, no presente caso, há uma particularidade a mais a ser averiguada, que é se houve a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, uma vez que este fato é suficiente para afastar a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 do CTN e fazer incidir as determinações do art. 173, I, do mesmo diploma legal, para a apuração do prazo decadencial.

Com efeito, dispõe o art. 150 e seu § 4º, do CTN, *verbis*:

*"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 à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."* (grifos nossos)

A teor do que dispõe a parte final do § 4º supratranscrito, nos casos de dolo, fraude ou simulação, a homologação não ocorre em cinco anos contados do fato gerador. Durante algum tempo interpretou-se que este dispositivo legal tornava estes fatos geradores imprescritíveis, de forma que a Fazenda não teria prazo definido para a constituição dos respectivos créditos tributários.

O STJ, entretanto, em reiteradas manifestações, tem decidido que a esses casos deve ser aplicado, como fundamento legal para a decadência, o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o *dies a quo* do prazo de 5 (cinco) anos é deslocado para o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Este entendimento pode ser constatado no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa foi assim redigida:

*"TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º, e 173 do CTN).*

*1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido." (grifos da transcrição)

No caso ora em julgamento, a autoridade fiscal demonstrou que a autuada, em todos os meses dos anos-calendário de 2001 a 2004, declarou em DCTF e recolheu valores correspondentes, em média, a 10% das contribuições devidas, como se pode constatar nos demonstrativos que acompanham o Termo de Verificação Fiscal (fls. 136/138).

A autuada tinha o hábito de declarar e recolher valores correspondentes a pequenos percentuais dos valores devidos. Essa prática reiterada levou a que fosse considerada a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive com a majoração do percentual da multa de ofício para 150% do valor do tributo devido.

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia cinge-se, portanto, ao fato de se saber se o sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles constantes da sua escrituração, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de quatro períodos-base consecutivos, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no art. 71 da Lei nº 4.502/64, *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:*

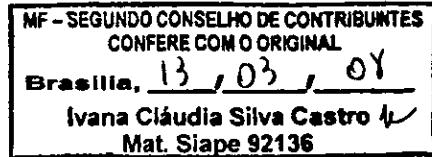
*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

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

O comando veiculado no inciso I deste dispositivo legal exige que a conduta do sujeito passivo contenha o elemento subjetivo do dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou o retardamento, total ou parcialmente, do conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância materiais.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na ocultação da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo de não pagar o valor do tributo devido.

O sujeito passivo, ao declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, sistematicamente, agiu de forma a encobrir do Fisco os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, com o intuito



de dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que os devidos.

Assim, a declaração e recolhimento a menor que o efetivo débito tributário, de forma reiterada, configuram a existência do dolo, o que influi no cálculo do lapso temporal da decadência do direito de lançar a exação, que passa a ser regido pelo art. 173, I, do CTN, ou seja, o *dies a quo* do prazo de cinco anos será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Não é outro o entendimento manifesto da jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes, bastando aqui citar os Acórdãos nºs 201-76.987 e 202-14.692.

Destarte, não há parcelas a serem excluídas da exigência fiscal, posto que o prazo decadencial dos fatos geradores ocorridos no ano de 2001, com a incidência do disposto no inciso I do art. 173 do CTN, teve seu início em 01/01/2002, vindo a se concluir em 31/12/2006, após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, cuja ciência ao sujeito passivo se deu em 14/12/2006.

### 3.2 – Do prazo decadencial para o lançamento da Cofins

Embora o meu entendimento seja o de que ao lançamento da Cofins aplica-se o prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, no que me alinho com as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No presente caso, a alegada decadência parcial do lançamento não ocorre, mesmo se aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que este dispositivo, na presença de conduta dolosa por parte da contribuinte, como restou demonstrado no item anterior, exclui a sua aplicação, devendo ser aplicada a norma insculpida no § 1º do art. 173 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos deve ser contado a partir do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, em 1º/01/2002. A aplicação desta regra torna válido todo o lançamento da Cofins relativo aos fatos geradores do ano de 2001, uma vez que a ciência à contribuinte foi dada em 14/12/2006.

Assim, não é preciso recorrer ao prazo de dez anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 para concluir que não há nenhum período decaído no lançamento da Cofins.

### 4 – Da substituição da receita bruta pelo faturamento

Como já foi visto no item 2 deste voto, a metodologia aplicada pela fiscalização não envolveu a apuração das bases de cálculo mas a simples comparação dos valores calculados pela própria recorrente e inscritos na contabilidade, DIPJ e DACON.

Se os valores lançados decorrem da simples comparação dos valores escriturados com aqueles declarados em DCTF, não compõe a lide a matéria atinente à base de cálculo. Isto porque não se encontra nos autos qualquer alusão à base de cálculo utilizada na apuração das contribuições, a não ser a mera menção ao assunto feita na impugnação e no recurso voluntário.

Nenhum outro elemento foi trazido pela recorrente, capaz de demonstrar que as contribuições por ela apuradas contêm qualquer irregularidade nas suas bases de cálculo, mesmo no que pertine ao seu alargamento propiciada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ademais, a partir de dezembro de 2002, a autuada passou a ser devedora do PIS não-cumulativo, cuja incidência se faz sobre a receita bruta e não sobre o faturamento, por força de disposição de lei não declarada constitucional. As mesmas normas alcançam a tributação da Cofins a partir do mês de fevereiro de 2004.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

*"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

[...]

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante." (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

De acordo com as normas processuais supratranscritas, é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López<sup>1</sup> asseveraram que "a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha".

<sup>1</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

As alegações de defesa, embora sejam faculdades do demandado, constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, se não apresentadas no tempo certo, acarretam para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, porque incide, no caso, o fenômeno da preclusão.

Se a exigência ora discutida não decorre de procedimento de revisão das bases de cálculo tributadas voluntariamente pela empresa, sobre esta matéria não se instaurou qualquer litígio no presente processo, principalmente porque a empresa não logrou demonstrar a existência da alegada irregularidade.

Há que se averbar, só para argumentar, que a autuada foi intimada em setembro de 2006 para manifestar-se sobre as diferenças que só viriam a ser objeto de auto de infração em meados de dezembro daquele mesmo ano, nada aduzindo a respeito das supostas irregularidades existentes nas bases de cálculo.

Mantém-se, pois, incólume a autuação, no que tange às bases de cálculo utilizadas pela contribuinte na apuração dos valores lançados na sua escrita fiscal.

#### **5 – Da multa de ofício aplicada nos percentuais de 75% ou 150%**

As multas aplicadas (75% no ano de 2005 e 150% nos anos de 2001 a 2004) estão previstas no inciso art. 44 da Lei nº 9.430/96. As circunstâncias que qualificam a multa de ofício estão fixadas no referido artigo como sendo a sonegação, a fraude e o conluio de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Alega a recorrente que as multas aplicadas têm caráter confiscatório.

A Constituição, ao estatuir o princípio do não-confisco, refere-se exclusivamente a tributo, termo que, conforme definido no art. 3º do CTN, não comporta as penalidades. Assim, não há disposição legal ou constitucional que dê amparo à reclamação da recorrente, como vêm decidindo os Conselhos de Contribuintes, bastando ver as seguintes ementas:

*"[...] MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIREITO PRIVADO. CONCEITOS. INAPLICABILIDADE. Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal (art. 4.º, da Lei nº 8.218/91). (...). Não se aplica o art. 920, do Código Civil, ao caso, porquanto a multa possui natureza própria, não lhe sendo aplicáveis as restrições impostas no âmbito do direito privado. A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária (Precedente do Egrégio STJ). [...] "* (Ac. nº 107-07.418, de 05/11/2003).

*"[...] MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. [...]. "* (Ac. nº 201-77.533, de 16/03/2004).

*"NORMAS TRIBUTÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO. A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o art. 150, VI, da Constituição, que contempla o princípio do não confisco em relação a tributos. [...]. "* (Ac. nº 202-17.696, de 25/01/2007).

Alega a recorrente que a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, só pode ser aplicada quando há falta de pagamento, porque o referido dispositivo legal, na redação vigente à época da autuação, taxativamente, dispunha (a redação do art. 44 foi posteriormente alterada pela Lei nº 11.488/2007 –, mas o *caput* e o inciso I não tiveram alterações de conteúdo):

*"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; [...]".*

Embora o inciso I fale em falta de recolhimento ou pagamento, o *caput* estabelece que a penalidade deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Conseqüentemente, o argumento da contribuinte não se subsume ao texto legal.

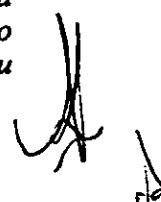
Alega a recorrente que não houve fraude, dado que os valores devidos estavam devidamente escriturados e só não foram integralmente declarados por circunstâncias do mercado ou atribuíveis ao escritório de contabilidade contratado.

A pretensa responsabilização do escritório de contabilidade não é sequer plausível, pois que se pudesse ser assim, não haveria mais responsabilidade dos administradores pela gestão empresarial temerária.

Do art. 136 do CTN retira-se a suposição de que os indivíduos conhecem a lei e que, se não a cumprem, é porque não a quiseram efetivamente cumprir ou, então, não foram suficientemente diligentes na gestão de seus negócios, elegendo prepostos negligentes ou não tomando as medidas adequadas para a adequação de suas atividades à legislação vigente; é o caso da culpa *in eligendo* ou *in vigilando*. Em outras palavras, a gestão empresarial envolve a responsabilidade no sentido de que a conduta da empresa, que é exteriorizada também pela atuação de seus empregados/prepostos/representantes legais, paute-se sempre na lei. Não fosse assim, ter-se-ia nas pessoas jurídicas – figuras criadas com o objetivo de facilitar a atividade empresarial – um poderoso meio para a efetivação de práticas fraudulentas.

Neste sentido ensina Luciano Amaro (*in* “Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Saraiva, São Paulo, 1997, p. 417):

*“Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos stricto sensu, pois, ainda que o individuo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa *in eligendo* ou *in vigilando*). Sendo, na prática, de difícil comprovação o dolo do indivíduo (salvo em situações em que vestígios materiais sejam evidentes), o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo Fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir a lei.”*



Impertinente, pois, é a alegação da contribuinte no que se refere à sua pretensa falta de responsabilidade pelos atos praticados pelo escritório de contabilidade que lhe prestava serviços.

No que se refere à qualificação da multa de ofício, o procedimento levado a cabo pela contribuinte consistiu em registrar nas DCTF valores muito menores que aqueles que, efetivamente, haviam sido escriturados nos livros fiscais. Esta atitude reiterada da empresa por mais de cinco anos propiciou a ela o não pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos anos de 2001 a 2004, em percentual próximo de 90% dos valores devidos.

No item 3.1 deste voto, quando da análise da alegação de decadência do lançamento, foi demonstrado que a conduta da recorrente foi dolosa, caracterizando tanto a sonegação como a fraude. A qualificação da multa de ofício é implicação direta desta conduta.

O fato de os valores sonegados constarem da escrita fiscal da contribuinte não tem o condão de alterar a realidade desses fatos. A não-declaração da quase totalidade dos tributos gerados à Secretaria da Receita Federal ao longo de cinco anos consecutivos evidencia, sem dúvida, o intuito deliberado de fraude previstas nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A análise acurada dos demonstrativos de fls. 134/136 demonstra que os valores foram declarados, reiteradamente, em montantes expressivamente menores que aqueles contabilizados. Os percentuais das diferenças não declaradas situam-se entre 76% e 97% na quase totalidade dos 60 meses fiscalizados.

O que caracterizou o real intuito de fraude foi o *modus operandi* da empresa, que se manteve constante e uniforme no tempo, o que afasta totalmente a possibilidade de ocorrência de erro de fato.

Se a contribuinte, deliberadamente, impediu o conhecimento dos débitos por parte do Fisco, com o fim de não pagar expressiva parcela dos tributos devidos sobre a receita auferida, caracterizada está a figura do dolo que impõe a multa de ofício qualificada. Assim, é de todo descabido o pedido de aplicação, por analogia, da multa de 20% prevista no § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, tanto porque a analogia não se aplica aos casos de imposição tributária, tendo em vista a regência do princípio da tipicidade cerrada, quanto pelo fato de a referida multa (de mora) ser aplicável apenas no caso de pagamento efetuado fora do prazo, mas espontaneamente, o que não se coaduna com o lançamento de ofício, em que a espontaneidade foi excluída por força do inicio do procedimento fiscal.

De igual modo, não tem sentido o pedido de aplicação do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, que trata da aplicação retroativa da lei tributária, uma vez que a recorrente não indica qual é o dispositivo legal que deve ser aplicado retroativamente e nem quais os fatos ou situações de direito que estariam alcançadas pelo referido instituto.

No tocante à alegação de que a prática reiterada de declarar a menor os tributos devidos decorre de erro escusável, também é irretocável a decisão recorrida, posto que inexiste previsão legal para se afastar qualquer penalidade com fundamento neste pressuposto.

Mantém-se, portanto, a imposição da multa de ofício no percentual de 150%, sobre os fatos geradores ocorridos nos anos de 2001 a 2004 (sonegação de cerca de 90% dos valores devidos), e de 75% no ano de 2005, quando o percentual sonegado foi de 20%.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 /02 / 08
Ivana Cláudia Silva Castro ✓
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 18

### Conclusão

Por fim, ressalto que, uma vez rejeitado o pedido de produção de prova pericial e considerando o julgador não ser necessária a realização de diligência, prejudicado restou o pedido da recorrente de concessão de prazo para sanar eventuais irregularidades, inobservância ou inadvertências involuntárias, pedido que também foi indeferido pelo órgão julgador de primeira instância, com fundamento no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ela é consequência direta da impugnação e do recurso voluntário apresentados pela contribuinte, conforme dispõe o inciso III do art. 151 do CTN. Assim, até a decisão administrativa final acerca do presente litígio, tem a contribuinte a garantia legal de que o crédito discutido não lhe venha a ser exigido.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.



ANTONIO ZOMER

