



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004299/2009-46
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.560 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MANHAES MOREIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto no art. 62-A do RICARF. c/c a decisão do STJ, no REsp 973.733/SC, sob o regime do art. 543-C do CPC, a contagem do prazo quinquenal decadencial, nos casos em que muito embora não se tenha antecipação de pagamento, mas se encontrem os valores declarados em DCTF (tem caráter de confissão de dívida), deve ser efetuada a contagem nos termos do art. 150, §4º do CTN.

MULTA. MAJORAÇÃO. REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA.

O agravamento da multa previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 só é aplicável quando o contribuinte não tenha fornecido informação que deveria disponibilizar sobre a matéria que acabou lançada, obrigando ao Fisco a descobrir os fatos por seus próprios esforços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas e Valcir Gassen, que deram provimento parcial para afastar a decadência.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 1101-00.814**, de 03 de outubro de 2012, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

O prazo decadencial para multa isolada é o definido no art. 173, inciso I.

DECADÊNCIA. ART. 150 DO CTN.

Aplica-se aos tributos lançados por homologação o prazo decadencial determinado no § 4º do art. 150, do CTN, naquilo que corresponda a fatos considerados pelo contribuinte na quantificação da base de cálculo do tributo.

MULTA ISOLADA. GLOSA DE DESPESA.

Só cabe a aplicação da multa isolada se a infração verificada implica em redução das estimativas. No caso de glosa de despesa, como o efeito da infração ocorre apenas na apuração anual, não é aplicável a multa isolada, salvo se houve recolhimento de estimativa feito com base em balanço de suspensão ou redução.

MULTA. MAJORAÇÃO. REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA.

O agravamento da multa só é aplicável quando o contribuinte não tenha fornecido informação que deveria disponibilizar sobre a matéria que acabou lançada, obrigando ao Fisco a descobrir os fatos por seus próprios esforços.

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004.

DOCUMENTOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO A FISCALIZAÇÃO. APRESENTAÇÃO NO JULGAMENTO.

Se não existe um dos excludentes legais, os documentos que foram solicitados pela fiscalização e não foram apresentados, sendo apresentados em fase de julgamento, se forem conhecidos, devem fazer prova cabal e inconteste em favor do contribuinte e contra a infração apontada.

[...]

Acordam os membros do colegiado: 1) em preliminar, por unanimidade de votos, ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência; e 2) no mérito: 2.1) relativamente ao principal exigido, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo o Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior que dava provimento parcial para admitir as despesas de prestação de serviços com consultoria; 2.2) relativamente ao agravamento da penalidade, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes, que negavam provimento ao recurso; e 2.3) relativamente à multa isolada, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

[...]

Sob alegação de ocorrências dos vícios de omissão e obscuridade no acórdão de recurso voluntário, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração para que o Colegiado esclarecesse o entendimento acerca da contagem do prazo decadencial, indicando expressamente se aplica ou não a decisão do STJ. Além disso, para fins de prequestionamento, sustentou que é indevido o afastamento da multa agravada em razão do descumprimento de intimações fiscais.

Consoante despacho nº 1100-000.396, de 15 de dezembro de 2014, os embargos opostos pela Fazenda Nacional foram rejeitados, pela inexistência de omissão no julgado que demandasse nova manifestação do Colegiado acerca dos critérios adotados pela aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à (1) decadência dos créditos tributários e (2) agravamento da multa de ofício por falta de atendimento da intimação da Autoridade Fiscal. Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foram colacionados os acórdãos nº CSRF/02-03331 e 202-18684 (1); e 104-21.564 e 102-46.359 (2), respectivamente.

Foi dado seguimento ao recurso especial, conforme despacho s/nº de 30 de março de 2016, pois entendida como comprovada a divergência jurisprudencial com relação às duas matérias: decadência e agravamento da multa de ofício por falta de atendimento das intimações. A delimitação da matéria deu-se nos seguintes termos:

Quanto à decadência, “[...] enquanto no acórdão recorrido, entendeu-se que aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da existência de pagamento antecipado, nos acórdãos paradigmas considera-se que se não foi recolhido tributo, nada há o que se homologar, tratando-se, isto sim, de caso de lançamento de ofício, cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional”.

De outro lado, também com relação ao agravamento da multa de ofício por falta de atendimento de intimações, “enquanto nos paradigmas considerou-se suficiente para o agravamento da multa de ofício a falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos de matéria

questionada na referida intimação; no acórdão recorrido considerou-se que o agravamento da multa só é possível quando o contribuinte nega informações sobre a própria existência dos fatos tributáveis, obrigando o Fisco investigar e descobrir estes fatos”.

Não houve apresentação de contrarrazões pelo Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAREF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Recorrente busca ver reformado o entendimento do Colegiado *a quo* com relação a duas matérias: (i) decadência e (ii) agravamento da multa de ofício, as quais serão analisadas separadamente.

2.1 DECADÊNCIA

Com relação à decadência, nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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)

[...]

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso do PIS, na inteligência do acórdão do STJ cuja ementa transcreveu-se acima: (i) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN) em caso de dolo, fraude ou simulação; quando não houver pagamento antecipado ou inexistir declaração prévia do débito; ou (ii) a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) nas hipóteses de pagamento parcial ou integral do débito ou existência de declaração prévia do mesmo.

Feitas estas considerações, passe-se ao exame do artigo de lei aplicável ao caso destes autos. O litígio decorre de auto de infração lavrado para exigência do IRPJ, da CSL, e das contribuições para o PIS e a COFINS com relação ao período de **janeiro a dezembro de 2004**, recaindo a discussão acerca da **decadência tão somente com relação às contribuições de PIS e COFINS**.

A Contribuinte teve ciência do auto de infração em **22/10/2009**.

Conforme restou comprovado nos autos do presente processo administrativo, não houve o recolhimento do PIS e da COFINS, no entanto, o Contribuinte trouxe declaração com efeitos de confissão de dívida (DCTF) às e-fls. 233 e seguintes, atraindo a aplicação do disposto no 150, §4º do CTN.

Em consonância com o entendimento do STJ consignado no recurso especial nº. 973.733, em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, as circunstâncias acima descritas levam à conclusão de que não houve pagamento e/ou declaração do tributo, a contagem do prazo decadencial deve se dar na forma do art. 150, §4º do CTN, observando-se o prazo de 05 (cinco) anos contados da data do fato gerador, estando decaído, assim, o período de janeiro a setembro de 2004.

Não merece reforma o acórdão recorrido nesse ponto.

2.2 AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Com relação ao agravamento da multa de ofício, postula a Fazenda Nacional que seja revertido o agravamento da multa de ofício em razão de não terem sido apresentadas as informações/documentos solicitados pelo Fisco. Alega que *desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao art. 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato. A responsabilidade decorre do descumprimento do dever de prestar esclarecimentos, não importando, segundo o preceito do CTN, quais os efeitos desse ato.*

De fato, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para desagravar a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob a justificativa de que o agravamento da multa só é aplicável quando a contribuinte não tenha fornecido informação que deveria disponibilizar sobre a matéria que acabou lançada, obrigando ao Fisco a descobrir os fatos por seus próprios esforços. Veja-se a fundamentação do recorrido:

[...]

No que tange a multa isolada, cabe observar o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atual:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como visto, a multa isolada é aplicada quando não é feito o pagamento das estimativas. Resta ver se era viável a aplicação da multa ao caso concreto.

Como se verifica nos autos, o Fisco considerou as despesas como não comprovadas e efetuou a glosa destas despesas na apuração anual. Porém, tal infração não implica em redução das estimativas mensais, quando estas são calculadas sobre a receita bruta mensal. Apenas se o contribuinte tivesse feito algum balanço de suspensão ou redução, tal tipo de infração poderia afetar o recolhimento mensal.

Ora, no caso em concreto, a própria fiscalização afirma que o contribuinte apurou estimativas com base na receita bruta mensal (proc. fl. 236). Assim, as multas isoladas devem ser canceladas.

Quanto à majoração de 50% da multa proporcional de 75%, cabe observar novamente o art. 44 da lei 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§* 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o „sS' 10 deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da lei nº8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Conforme se observa no dispositivo transcrito, a legislação prevê o agravamento das multas - aplicadas por de falta de declaração e recolhimento de tributos, quer ela seja de 75%, quer ela seja de 150% -, em 50%, quando o contribuinte não presta esclarecimentos.

Porém, como se percebe, a previsão legal deste agravamento (de 50% do valor da multa) está vinculada as multas proporcionais ao imposto devido, lançadas em razão da não declaração e não recolhimento de tributos. Assim, o agravamento da multa é sempre proporcional ao tributo lançado de ofício. Desta forma, o agravamento deve estar sempre conectado a situação apurada pela fiscalização, que caracteriza a infração, sob pena de ser uma punição cuja medida se desvincula do ato censurável.

Ora, se o agravamento está conectado a infração descoberta pela fiscalização, a conduta que faz incidir o agravamento deve estar conectada com tal infração. Ou seja, as informações solicitadas e não fornecidas devem estar conectadas a infração verificada.

Por exemplo, não faria sentido a aplicação do agravamento se a fiscalização solicitasse a comprovação de uma despesa e não fosse atendida, mas acabasse constatando omissão de receita. Ou seja, como o "não atendimento" do contribuinte não tem qualquer relação com o fato lançado, não é razoável aplicar o agravamento e cobrar uma multa proporcional a omissão de receita, para punir o "não atendimento" de informações sobre despesas.

Mas, faz todo sentido a aplicação do agravamento quando a desobediência do contribuinte obriga o Fisco a ir a campo e descobrir, por sua própria investigação, a situação que o contribuinte estava obrigado a demonstrar, mas que preferiu ocultar.

No entanto, além da conexão entre a negativa de atendimento do contribuinte e o fato tributado, tal conexão deve ter características específicas.

Para fazer sentido o agravamento da multa, não basta um não atendimento ligado a matéria lançada, é preciso que o contribuinte deixe de fornecer elemento que estava obrigado a apresentar e que em razão deste não

fornecimento o Fisco seja obrigado a um trabalho de investigação para apurar os fatos e com eles demonstre a infração. Se não for assim, não haverá uma relação de proporcionalidade entre a conduta e a sanção administrativa e nem será razoável a intervenção da Administração.

Por exemplo, se o Fisco solicita os talonários de notas fiscais de venda (ou livros), se o contribuinte ignora a solicitação, e se o Fisco por meio de circularização de clientes descobre as vendas do contribuinte, a multa de ofício proporcional aos tributos lançados por causa da omissão de receita deve ser agravada. Isso porque, em razão da negativa do contribuinte de fornecer elementos de apresentação obrigatória, o Fisco foi obrigado a ir a campo descobrir o fato tributável.

Assim, o agravamento da multa só é possível quando o contribuinte nega informações sobre a própria existência dos fatos tributáveis, obrigando o Fisco investigar e descobrir estes fatos. Só desta forma há uma proporção entre a punição e o ato punido, necessária para que a regra se compatibilize com o sistema jurídico.

No caso presente, a negativa do contribuinte em comprovar as despesas não obrigou ao Fisco ter um trabalho específico para verificar junto a terceiros se as despesas eram verdadeira. Ao contrário, o não atendimento foi a razão do lançamento, que foi feito com base nos livros do contribuinte.

Por tais razões, voto por, preliminarmente, não reconhecer nulidade no lançamento e declarar a decadência do PIS e da Cofins para os meses de janeiro a setembro de 2004, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada e a qualificação da multa proporcional, reduzindo a multa proporcional de 112,5% para 75%.

[...]

Tendo em vista que a negativa do contribuinte não obrigou o Fisco a diligenciar por sua conta junto a terceiros a veracidade das despesas glosadas, mas sim reforçou a realização do lançamento, tendo em vista que a não comprovação das despesas pelo contribuinte foi justamente o que motivou o lançamento, não há que se falar no agravamento da multa. Ou seja, a falta de atendimento das intimações pelo Contribuinte não trouxe prejuízo à Fiscalização, mas sim prejudicou a ele mesmo.

Portanto, também nesse ponto não merece reforma o julgado.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

