



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

**Processo n°** 10320.001356/2009-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.672 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2014  
**Matéria** ISENÇÃO/PROUNI/SUSPENSÃO  
**Recorrente** CENTRO DE ENSINO ATENAS MARANHENSE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005, 2006

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ADESÃO AO PROUNI. ISENÇÃO FISCAL MANTIDA NA AUSÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Ainda que a adesão ao PROUNI implique, para a instituição de educação, na necessidade de apurar o lucro da exploração com vistas a separar o resultado beneficiado pela isenção daquele sujeito à incidência tributária; descabe a revogação dessa isenção como decorrência da não apuração do lucro, quando provado que no período fiscalizado não há receitas sem o benefício da isenção Prouni, mormente na ausência de crime contra a ordem tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

O presente processo trata do Ato Declaratório Executivo DRF/SLS n 30, de 27 de agosto de 2009, publicado no Diário Oficial da União em 1º de setembro de 2009, pelo, qual foi suspensa a isenção de tributos, relativa aos anos-calendário 2005 e 2006, que beneficiava a empresa CENTRO DE ENSINO ATENAS MARANHENSE LTDA.

A referida isenção era devida em razão da empresa, uma instituição de ensino superior, ter aderido ao Programa Universidade para Todos (Prouni), criado pela Medida Provisória 213, de 1º de setembro de 2004 (posteriormente convertida na Lei nº 11.096, de 2005), regulamentada pelo Decreto nº 5.493, de 18 de julho de 2005, e normatizado pela IN/SRF 456, de 05/10/2004.

Conforme se depreende dos autos, foi inicialmente instaurado procedimento de fiscalização em razão da existência de indício de movimentação financeira incompatível com a renda declarada, ocasião em que foram identificados fatos relevantes apontados no Termo de Constatação nº 001 (fls. 5/8):

Inicialmente a ação fiscal foi delimitada para o ano calendário de 2005, onde observei: -Que o contribuinte apresentou DIPJ na forma do Lucro Presumido;- Que a DIPJ acima referida foi apresentada quase na sua totalidade com os campos "zerados" notadamente os relativos a apuração dos tributos federais; -Que o contribuinte apresentou DCTF semestrais sem quaisquer débitos, ou seja com os campos "zerados";- Que também apresentou DACON relativa a todos trimestres com os campos "zerados"; -Que no Livro Registro de Apuração de ISS (RAISS) constam escrituradas receitas na ordem de R\$ 12.837.477,07; -Que não formalizou a opção pelo Lucro Presumido considerando não haver sido localizado nenhum pagamento no código específico (2089) e conforme o já relatado não houve declaração em DCTF, motivo pelo qual foi intimado a apresentar toda a documentação contábil relativa ao Lucro Real Trimestral conforme o artigo 13 da Lei nº 8.541/92 e artigo 1º da Lei nº 9.430/96, o que atendeu prontamente; -Que na contabilidade apresentada o contribuinte reconheceu a receita escriturada no RAISS acima citado.

Posteriormente a Ação Fiscal foi estendida ao Ano Calendário de 2006, considerando:

- Que o contribuinte cometeu os mesmos erros relatados para o ano calendário de 2005 no tocante a DIPJ, DCTF e DACON;

- Que foi detectado o agravante do mesmo ter apresentado a DIPJ original pelo Lucro Real Anual com os campos "zerados" em 27.06.2007, cujo ND é 0930926 e em 28.01.2007 retificou-a declarando-se como ISENTA DO IRPJ, conforme DIPJ de ND nº 1480507;

- Que foi constatado no Livro RAISS receitas escrituradas no montante de R\$ 13.332.747,83 (ano 2006);

- O contribuinte ao declarar para a Fazenda Nacional por dois anos calendários consecutivos valores "zerados" prestou declaração falsa, pois constatei que tanto

em 2005 e 2006 a mesma possuía faturamento considerável e com tal procedimento suprimiu e/ou reduziu tributos, ficando incurso aos ditames da Lei nº 8.137/90. Ressalte-se que no ano calendário de 2006 o mesmo não satisfeito em apresentar declarações "zeradas" apresentou DIPJ retificadora para ISENTO apesar de ter faturado no período o montante de R\$ 13.332.747,83.

Cientificada pessoalmente do referido termo (fl. 8), a empresa fez juntar os documentos de fls. 91/98, e anexos, em que apresenta suas explicações.

Após a devida análise, externada na Informação Fiscal de fls. 326/330, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luís (DRF/SLS) entendeu que era devida a suspensão da referida isenção, fazendo publicar o referido Ato Declaratório Executivo DRF/SLS 30, de 27/08/2009, com fundamento na IN/SRF 456/24004, em razão do descumprimento das obrigações previstas no § 2º do art. 1º e art. 3º da mesma instrução normativa, bem como pela prática de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária.

Na impugnação, em resumo, alega:

1. O profissional contratado pelo impugnante para realizar a contabilidade da empresa, em 2005, enfrentou dificuldades em lidar com a isenção recém-criada pela Medida Provisória nº 213/2004. Ele dirigiu-se, incontáveis vezes, à Receita Federal do Brasil para obter esclarecimentos, mas não logrou um posicionamento consolidado, razão pela qual optou, à revelia do impugnante, em apresentar as declarações incompletas, tempestivamente, e retificá-las posteriormente. Esse procedimento teve a intenção tão-somente de evitar o descumprimento das obrigações acessórias, sem causar qualquer dano ao erário, considerando a situação de isento do impugnante. Contudo por erro as retificações não foram realizadas. 2. Esse erro não admite o dolo, necessário para a configuração de crime, apontado no Ato Declaratório. O dolo é afastado pelo fato do impugnante ter apresentado os valores corretos na declaração retificadora do ano calendário de 2006, embora tenha errado em optar pela declaração de isento, além de ter apresentado os valores corretos nas declarações dos anos calendários de 2007 e 2008, após a contratação de outro profissional da contabilidade.

3. Também afasta o dolo pelo fato do impugnante ter devidamente escriturado toda a sua movimentação contábil.

Há jurisprudência do STF entendendo que o crime contra a ordem tributária verifica-se apenas se houver o resultado material, supressão ou redução do tributo, o que não ocorreu neste caso.

A IN SRF 695 de 14 de dezembro de 2006, dá ao contribuinte a oportunidade, após intimação da SRF, de corrigir ou suprir a omissão da DCTF, mas não foi dada essa oportunidade ao impugnante.

Houve apenas o descumprimento, de uma obrigação acessória. A perda da isenção seria uma sanção drástica que feriria de morte os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dada a discrepância existente entre a falta cometida e a dimensão da penalidade. Vale ressaltar que a finalidade do Prouni (concessão de bolsas de estudo) está sendo fielmente cumprida, conforme pode ser comprovado através dos assentamentos carreados.

Todas as receitas do impugnante são alcançadas pela isenção do Prouni, não havendo necessidade de segregação de receitas, conforme determina o artigo 1º. e 2º. da IN SRF 456 de 2004. Tal fato foi constatado por empresa contratada para apuração do fato, conforme laudo técnico anexado.

A DRJ FORTALEZA (CE) decidiu a matéria através do Acórdão 08-19.449, de 30 de novembro de 2010 (fls. 623), julgando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa.

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ano Calendário 2005, 2006.

ISENÇÃO PROUNI. CONDIÇÕES. SUSPENSÃO.

A ausência de escrituração segregada dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período, referentes às atividades sobre as quais recai a isenção, bem como a ausência da apuração do lucro da exploração, são suficientes para ensejar a suspensão da isenção devida ao Prouni.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

E o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

De se ressaltar, inicialmente, que foram apensados ao presente processo, outros três processos n.ºs. 10320.003449/2009-15 relativo à exigência do IRPJ e reflexos (omissão de receitas presumida pela não comprovação de depósitos bancários e receita da filial); 10320.003447/2009-18 relativo à exigência da CSLL (sobre omissão de receitas da filial) e 10320.003448/2009-62 relativo às exigências do PIS e da COFINS (da filial).

Considerando que os lançamentos decorrem da suspensão da isenção relativa ao Prouni, então todos os processos devem ser decididos simultaneamente, por força do artigo 5º, § 8º, da Instrução Normativa SRF 456, de 2004, pelo que providenciado a desapensação dos mesmos para julgamento nesta sessão.

Por pertinente, inicio a análise pelo recurso voluntário o qual por tempestivo (“AR” as fls. 595) e assente em lei, dele conheço.

Pois bem. No presente processo as matérias em discussão e relativas à acusação fiscal, se resumem em: suspensão da isenção de tributos (ADE) em razão da adesão pela contribuinte ao PROUNI e descumprimento das obrigações previstas no § 2º do art. 1º. e art. 3º. da Instrução Normativa SRF 456, de 2004, (deixou de apurar o lucro da exploração e de demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregada das demais atividades), bem como pela prática de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária (art. 4º. da mesma IN).

Em conseqüência foi-lhe imputada lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (AC 2005 e 2006) em decorrência de suposta omissão de receitas (depósitos bancários não justificados, acrescidos de juros (Selic) e multa qualificada de 150% (tratados nos processos que foram desapensados).

A peça recursal envolvendo os quatro processos citados repete as argumentações iniciais (impugnação) e, explora como fato novo e precedente específico os fundamentos do Acórdão 1402-001.156, Sessão de 08/agosto/2012, citando-o como paradigma ao seu caso concreto.

Aduz, que:

Nesse passo, ainda considerando ser possível, para argumentar, a revogação do benefício de isenção por descumprimento de obrigação tributária (e assessória) fixada através de norma regulamentar (Instrução Normativa da RFB), mesmo nessa hipótese percebe-se não haver mais fundamento jurídico algum para se manter a suspensão (ou perda) da isenção fiscal da qual gozava a instituição comandada pela Recorrente.

Isto é assim porque, com a parcial procedência das razões da Impugnação apresentada pela Recorrente, **restou reconhecido pela eminente 4º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE a inexistência de dolo ou má-fé no atos do contribuinte e que resultaram na autuação, bem assim a inexistência de indícios de crime contra a ordem tributária.**

Perceba-se desse modo, e com efeito que, se os únicos fatos geradores capazes de justificar a medida extrema de perda da isenção fiscal decorrente da vinculação ao PROUNI seriam aqueles descritos taxativamente no art. 4º da IN nº 456 de 2004 da RFB (quais sejam: **a prática de crime contra a ordem tributária ou a falta de emissão de notas fiscais**), e se a ocorrência desses fatos geradores fora expressamente afastada pelo Acórdão 08-19.449 da 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, nada mais justifica a manutenção da medida extrema adotada pelo fisco.

No caso em comento, a instituição de ensino não possuía interesse algum em omitir tributos, mesmo porque não havia tributo a ser pago por força justamente da isenção do PROUNI, sobretudo em relação ao ano de 2006. Ou seja, não houve dolo na suposta omissão, nem prejuízo ao erário.

Tanto isto é verdade que a própria DRFB concordou que as causas da omissão não buscavam omissão de tributos, mas se pautaram em simples erro em razão da ausência de informação adequada prestada aos contribuintes (obrigações meramente acessórias, conforme se vê das decisões em anexo). Ou seja, não houve dolo ou má-fé por parte da instituição de ensino e/ou dos seus sócios-gestores, mas apenas erro sanável de escrituração.

Em resumo, o recurso voluntário traz as seguintes argumentações:

1 -Nesse contexto se enquadra o caso dos autos: não poderia simples norma regulamentar (no caso, a IN nº 456/2004 da RFB) criar ou disciplinar hipótese diversa e não prevista em lei com a finalidade de revogar benefício fiscal (isenção do IR, PIS, COFINS e CSLL), este sim garantido por lei em sentido estrito (no caso, pela Lei Federal nº 11.096/2005).

2 -Percebe-se, portanto, que, mesmo sendo zero o imposto a pagar (por força da isenção do PROUNI) e mesmo tendo satisfeito todos os requisitos do Programa, ainda assim não foi dada à Recorrente a oportunidade de corrigir a sua escrituração (erro acessório sanável), tendo sido injustificadamente ignorado o disposto no parágrafo único do art. 3º da IN nº 456 de 2004 da RFB, que assegura expressamente o seguinte:

*Art. 3º Para usufruir da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.*

*Parágrafo único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela instituição de ensino não oferecer condições para apuração do lucro líquido e do lucro da exploração por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total. (gn)*

**Essa última determinação não fora observada.**

3 -Com efeito, é bom notar que nos anos-calendários fiscalizados (de 2005 e 2006) as irregularidades encontradas diziam respeito apenas a erro de escrituração (lucro presumido ao invés de lucro real e campos zerados ao invés de preenchidos e realocados), com a particularidade do ano de 2005 em que não haviam sido corretamente escrituradas receitas de aluguel e de aplicação financeira que, mesmo assim, não superavam R\$ 30.000,00 num universo de faturamento de receitas próprias da isenção naquele ano (tudo comprovado pelo livro razão) de R\$ 12.837.477,07.

Ou seja, pelo que se percebe claramente dos autos, as únicas irregularidades encontradas diziam respeito a erros de escrituração relacionados a obrigação meramente acessória e, quando muito, particularmente em relação ao ano de 2005, relativa a receitas outras proporcionalmente irrisórias (menos de 0,23%) se comparadas ao faturamento próprio das atividades de ensino do ano calendário de 2005.

4- Nesse passo, ainda considerando ser possível, para argumentar, a revogação do benefício de isenção por descumprimento de obrigação tributária (e acessória) fixada através de norma regulamentar (Instrução Normativa da RFB), mesmo nessa hipótese percebe-se não haver mais fundamento jurídico algum para se manter a suspensão (ou perda) da isenção fiscal da qual gozava a instituição comandada pela Recorrente.

Isto é assim porque, com a parcial procedência das razões da Impugnação apresentada pela Recorrente, restou reconhecido pela eminente 4º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE a inexistência de dolo ou má-fé nos atos do contribuinte e que resultaram na autuação, bem assim a inexistência de indícios de crime contra a ordem tributária.

Perceba-se desse modo, e com efeito que, se os únicos fatos geradores capazes de justificar a medida extrema de perda da isenção fiscal decorrente da vinculação ao PROUNI seriam aqueles descritos taxativamente no art. 4º da IN nº 456 de 2004 da RFB (quais sejam: a prática de crime contra a ordem tributária ou a falta de emissão de notas fiscais), e se a ocorrência desses fatos geradores fora expressamente afastada pelo Acórdão 08-19.449 da Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, nada mais justifica a manutenção da medida extrema adotada pelo fisco.

Em outras palavras, se não existe mais o dolo (ainda que eventual), conforme já reconhecido pelas decisões recorridas de "primeiro grau" --- do que resultou, inclusive, a redução da multa administrativa inicialmente imposta à Recorrente ---, é certo também que não se pode mais falar em crime contra a ordem tributária, nem tampouco na hipótese de exclusão das isenções tributárias devendo por esse motivo ser revogado ou cassado o Ato Declaratório Executivo que culminou com a revogação do benefício de isenção à Recorrente, com todas as conseqüências disto decorrentes, com o provimento do Recurso Voluntário unificado interposto pela Recorrente.

Vê-se, portanto, que o principal argumento de defesa consiste, em síntese, no questionamento do que seria a revogação da isenção com base em restrições estabelecidas numa Instrução Normativa, sob o fundamento de que não apurou o Lucro da Exploração e, praticara crime contra a ordem tributária.

Neste ponto, qual seja, o cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária, consubstanciado na conduta de apresentar ao Fisco declarações em que foram

omitidas informações e ainda prestadas informações falsas, a própria decisão recorrida afastou tal hipótese sob os seguintes argumentos:

“Contudo, os crimes contra a ordem tributária têm como elemento subjetivo o dolo, ou seja, o crime não ocorre apenas com a prática da conduta tipificada na lei criminal, mas esta prática deve estar acompanhada da vontade de obter o resultado do injusto ou, ao menos, da aceitação do risco de ocorrer tal resultado.

A demonstração do dolo, apesar de difícil, é essencial para a caracterização do crime em tela. A intenção do agente pode ser demonstrada por várias formas. O Conselho Fiscais tem aceitado como prova de dolo a reiteração da conduta reprimida e a afluência de vários atos concatenados e destinados à realização do injusto.

Nenhuma dessas situações, ou qualquer outra equivalente, foi demonstrada ou pode ser identificada nos autos.

A apontada reiteração da conduta típica, caracterizada pela entrega de uma DIPJ relativa ao ano de 2006 também com os campos preenchidos com zeros, é afastada pelo fato do contribuinte tê-la retificado antes da ação fiscal, fazendo-a corresponder à sua escrituração contábil.

O impugnante alega que não sabia como preencher as declarações, tendo em vista o fato da isenção em tela ter sido criada há pouco tempo e não ter conseguido orientação segura de como proceder, razão pela qual entregou as declarações preenchidas com zeros para não perder o prazo de entrega, esperando retificá-las em seguida, embora não o tenha feito, por erro. Esta afirmação é verossímil considerando que o contribuinte retificou a DIPJ relativa a 2006 e apresentou declarações regulares para os anos 2007 e 2008 (fls. 402/484).

As circunstancias do fato também não permitem a identificação do dolo, considerando que o contribuinte mantém escrituração contábil compatível com Livro de Registro de Apuração do ISS (RAISS) e a sua movimentação financeira em pouco diverge dessa escrituração.

[...]

Assim, não estando evidenciado o dolo do contribuinte, entendo que deve ser afastada a hipótese de prática de crime contra o ordem tributária.

De outra banda, constata-se que todas as receitas da recorrente são alcançadas pela isenção do Prouni, não havendo necessidade de segregação de receitas, conforme determina o artigo 1º. e 2º. da IN SRF 456 de 2004. Tal fato, consta dos autos e foi constatado por empresa contratada para apuração do fato, conforme laudo técnico anexado. Além do que, as mesmas (receitas) encontram-se devidamente escriturados e contabilizadas, com exceção de irrisória quantia referente a receita financeira (R\$ 1.429,30) e, receita de aluguel (R\$ 20.650,00, ambas do AC/2005 (de um total equivalente a R\$ 12.837.477,07).

Ademais, é cediço que o lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária e que o lucro de exploração nada mais é que o lucro líquido antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e dos resultados não operacionais. A composição do lucro de exploração tem como escopo isolar o resultado da atividade, cuja exploração seja objeto do incentivo, da totalidade dos valores que determinaram o lucro líquido do período e não o lucro real.

Vê-se das peças contábeis trazidas aos autos que a fiscalizada atende prontamente aos requisitos da contabilidade registrando os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração. O fato de não possuir atividades não incentivadas (receitas fora do Prouni; com exceção de irrisória quantia referente a receita financeira (R\$ 1.429,30) e, receita de aluguel (R\$ 20.650,00, ambas do AC/2005 que registra receitas no montante de R\$ 12.837.477,07), não há registros específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

Ademais, em que pese a acusação fiscal ter como fundamento, entre outras, a omissão de receitas presumida pela não comprovação de depósitos bancários, constata-se do auto de infração e anexos que sua base de cálculo foi determinada pela receita escriturada (RAISS e Livro Razão).

No mais, como já assinalado, trata-se da IN/SRF nº 456/2004 que, ao disciplinar a isenção tributária do IRPJ e da CSLL concedida pela Lei nº 11.096 de 2005 às instituições privadas de ensino superior que aderissem ao PROUNI, estabeleceu a necessidade de apuração do lucro da exploração referente às atividades sobre as quais recairia essa isenção (art. 1º, § 2º, e art. 3º) e, o artigo 4º, expressa que: “*A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, ao benefício da isenção de que trata o art. 1º.*”

Neste ponto, não vejo qualquer irregularidade na referida Instrução Normativa, mesmo porque, primeiro, a obrigatoriedade de apuração do resultado pelo lucro real tem por base, em sentido mais amplo, a Lei 9.718, de 1998, vejamos:

*Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:*

(...)

*IV- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;*

(....)

Em segundo lugar, a regulamentação dada pela citada IN/SRF 456/2004 advém de expressa autorização legislativa, art. 8º, § 2º e art. 20 da MP 213/2004 (Lei 11.096/2005), a seguir transcritos:

*Art. 8º. A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:*

*§ 2º. A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.*

(...)

*Art. 20- O Poder Executivo regulamentará o disposto nesta Lei.*

A esse respeito, cabe citar o entendimento de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010, pgs. 95/96) a respeito da função

das normas complementares, as quais, entre elas insere-se as instruções normativas expedidas pelo Poder Executivo:

"Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. **Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que regulamentam.**

(...)

Como regras jurídicas de categoria inferior, **as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis**, nem os decretos e regulamentos.

Em outras palavras, a norma concessiva de isenção tem caráter excepcional e dessa maneira comporta interpretação literal, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), não com a finalidade de restringir a abrangência do texto legal, mas no sentido de buscar o exato alcance que a expressão da norma permite.

Portanto, a Instrução Normativa em tela manteve-se nos limites da MP nº 213/2004 e da Lei nº 11.096, de 2005.

A questão crucial que remanesce diz respeito a acusação da “*prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária*” que, no caso, acarretou a perda do benefício fiscal (Prouni).

Como visto, a autoridade julgadora de primeira instância, decidiu que, no caso em exame, não há dolo que caracteriza o crime em tela, assim fundamentando:

“A apontada reiteração da conduta típica, caracterizada pela entrega de uma DIPJ relativa ao ano 2006 também com os campos preenchidos com zero, é afastada pelo fato do contribuinte tê-la retificado antes da ação fiscal, fazendo-a corresponder à sua escrituração contábil.

O impugnante alega que não sabia como preencher as declarações, tendo em vistas o fato da isenção em-tela ter sido criada há pouco tempo e não ter conseguido orientação segura de como proceder, razão pela qual entregou as declarações preenchidas com zero para não perder o prazo de entrega esperando retificá-las em seguida, embora não o tenha feito, por erro. Essa afirmação é verossímil, considerando que o contribuinte retificou a DIPJ relativa a 2006 e, apresentou declarações regulares para os anos 2007 e 2008.

As circunstâncias do fato também não permitem a identificação do dolo, considerando 'que o contribuinte mantém escrituração contábil compatível com o Livro de Apuração-do ISS (RAISS) e a sua movimentação financeira em pouco diverge dessa escrituração.

(...)

Assim, não estando evidenciado o dolo do contribuinte, entendo que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, para que esta seja aplicada no seu percentual inicial de 75%.”

Neste ponto alinho-me ao quanto decidido pela autoridade *a quo*, visto que consta do termo de verificação fiscal (fls. 551), que a imputação de crime contra a ordem tributaria deu-se exatamente em consequência da apresentação de declaração com valores zerados, pelo que acompanhando as razões de decidir do Acórdão recorrido, entendo não restar comprovado nos autos a atitude dolosa cometida em relação à matéria em discussão.

Processo nº 10320.001356/2009-48  
Acórdão n.º **1301-001.672**

**S1-C3T1**  
Fl. 16

---

Inexistindo as condutas típicas do direito penal que possibilitam a qualificação da multa aplicada, também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária, há que se obstar a infração de perda dos benefícios fiscais que lhes toma como premissa.

Concluindo e diante de tudo o quanto exposto voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, cancelando a suspensão da isenção em causa.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator