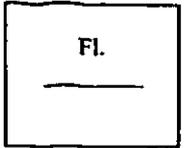


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Recurso nº : 138.738  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1997  
Recorrente : EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em FOTALEZACE  
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2005  
Acórdão nº : 105-15.402

PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - ART. 56, § 1º, LEI 9.784/99 - O art. 56, § 1º da Lei n. 9.784/99 não estabelece qualquer obrigação, mas a mera possibilidade de a autoridade que proferiu a decisão reconsiderar sua decisão, no prazo máximo de cinco dias, e, em não o fazendo, no aludido prazo, o dever de encaminhar o processo para a autoridade superior.

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - ART. 150, § 4º DO CTN - AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue, pela decadência, a partir do quinto ano seguinte ao da ocorrência do respectivo fato gerador, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o quinquênio legal se contará a partir do primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do art. 173, I do CTN. Não basta a comprovação do dolo, fraude ou simulação o fato de se ter lançado multa de ofício qualificada, com base no art. 44, II da Lei n. 9430/96, ou mesmo de haver Representação Fiscal para Fins Penais, sendo necessária a prova e a demonstração, no auto de infração, da existência de dolo, fraude ou simulação.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN - PRAZO QUINQUENAL - JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - QUALIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA NOS TIPOS DOS ARTS. 71, 72 e 73 DA LEI 4.502/64 - NECESSIDADE - ART. 112 DO CTN - APLICAÇÃO - É improcedente o lançamento de multa de ofício quando não restar provado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte ou quando não qualificada e individualizada sua conduta em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A tributação com base em omissão de receita não implica, de *per se*, na configuração do evidente intuito de fraude autorizador da aplicação da penalidade exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e,

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

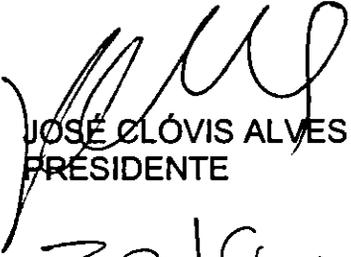
Fl.

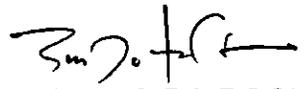
Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Acórdão nº : 105-15.402

ainda, quanto às suas circunstâncias matérias, impõe-se a aplicação do princípio *in dubio contra fiscum*, positivado no art. 112 do CTN.  
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
**EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A**

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de retorno do processo à DRJ para que examinasse pedido de retratação formulado pelo contribuinte. Por unanimidade de votos, ACOLHER o pedido de juntada de memorial e documentos formulado pelo PFN. Por maioria de votos ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao PIS e a COFINS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva e Luís Alberto Bacelar Vidal. Por maioria de votos, AFASTAR a qualificação da multa e ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ E CSLL. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva e Luis Alberto Bacelar Vidal.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRÉSIDENTE

  
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

Recurso nº : 138.738

Recorrente : EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A

## RELATÓRIO

Versa o processo sobre auto de infração de IRPJ e autos de infração reflexos de CSL, PIS e COFINS, lavrados em 18.12.2002 e cientificados à contribuinte atuada em 26.12.2002, ante a alegada constatação, pela fiscalização, de omissão de receita caracterizada pelo recebimento de cheque não contabilizado.

A alegada falta de comprovação, pela contribuinte atuada, com documentação hábil e idônea, do motivo do recebimento deste cheque e de sua regular contabilização, é o que, em síntese, provocou as autuações.

O contexto fático que ensejou as autuações está bem descrito na "*descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)*" do auto de infração de IRPJ, folhas 4 a 7, e pode ser assim sintetizado:

- A fiscalização foi provocada pelo Ministério Público Federal, que alertou quanto à necessidade de "*verificação das circunstâncias em que diversas empresas sediadas no Estado do Ceará foram receptoras de recursos financeiros originados da pessoa jurídica PRATA REPRESENTAÇÕES LTDA., tida constatadamente como empresa 'fantasma', instrumento de operacionalização e facilitação do fluxo financeiro que chegava, exatamente a cada beneficiário de recursos, ou mediante Documentos de Ordens de Crédito (DOC) ou mediante cheques nominativos com conseqüente depósito em conta corrente bancária titularizada por cada beneficiário*";
- em diligência constatou-se que a contribuinte atuada foi beneficiária de cheque, emitido pela empresa PRATA, no valor de R\$ 224.000,00 (duzentos e vinte quatro mil reais), depositado em sua conta n. 51.352-2, mantida no BICBANCO;



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

- intimada a prestar esclarecimentos, informou a contribuinte autuada, em expediente datado de 25.03.2002 (folha 35), que referido cheque não teria sido recebido por conta de *"venda mercantil"*, por apontar valor que não caracteriza *"operação de varejo farmacêutico"*, mas que provavelmente teriam sido recebidos por força de contrato de prestação de serviços de transporte de valores firmado com a empresa LOCK Segurança e Transporte de Valores Ltda., pelo qual teria sido autorizada, *"em caso de necessidade"*, a substituição *"de numerário por cheques emitidos por LOCK ou por terceiros, sob sua integral responsabilidade"*;
- em resposta à nova intimação, por expediente datado de 16.10.2002 (folha 39), a contribuinte autuada apresenta instrumento público de contrato de prestação de serviços e de recolhimento de malotes firmado com Accontour Câmbio e Turismo Ltda., documento que, alega, permitiria concluir *"que a operação estava amparada por garantia real e pública"*. Esclarece, adicionalmente, que a guia de transporte de valores (GTV), perderia sua finalidade *"após encerrado o ciclo a que se reporta, no máximo de 72 horas, se considerado o final de semana"*, justificando assim a falta de registros a respeito. Informa, por fim, que a empresa PRATA nunca foi sua cliente;

Segundo a autoridade lançadora, a prevalecer a tese da contribuinte, esta teria recebido o cheque *"de modo absolutamente irresponsável"*, por não haver *"qualquer forma visível no cheque vinculando o alegado entregador do documento"*. Aduz, ainda a propósito, que a operação configuraria *"permuta de valor de ABSOLUTA LIQUIDEZ (LIQUIDEZ DE GRÁU MÁXIMO), ou seja, dinheiro em espécie, por outro valor de ILIQUIDEZ EXTREMAMENTE DUVIDOSA, ... QUASE ABSOLUTA, se se considerar que o emitente do cheque NÃO É A EMPRESA QUE LHE TERIA ENTREGUE O CHEQUE"*, e que não existe endosso *"emitido e apostado por terceiro, legitimando, por qualquer interessado, a posse anterior do título de crédito"* (destaques no original). Por conta deste contexto, a prevalecer a tese defensiva, a contribuinte autuada teria recebido o cheque renunciando a todas as garantias próprias do direito cambiário.

Registra, ainda, a autoridade lançadora que o contrato apresentado pela contribuinte em nada lhe socorreria, na medida em que firmado com Accontour Câmbio e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Acórdão nº : 105-15.402

Turismo Ltda., e não com a empresa LOCK, que seria aquela com quem teria efetuado a permuta do cheque e que lhe prestaria serviços de transporte de valores.

Assim, concluiu, facultada à contribuinte a oportunidade "*ampla de comprovação da origem e motivação da operação*", e não tendo esta apresentado justificativas razoáveis, teria restado "*configurado o acréscimo patrimonial, o fato gerador, dado que a operação que deu pelo recebimento do cheque não foi satisfatoriamente confirmada pelo sujeito passivo, de modo a afastar o entendimento do Fisco de que tal recebimento decorre de fato tributável*".

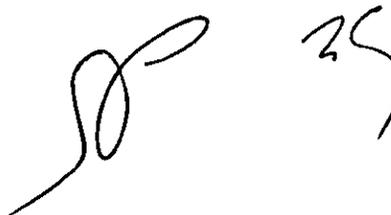
A autuação recebeu a seguinte fundamentação legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, e 226 do RIR/94; art. 24 da Lei n. 9.249/95; arts. 43 e 118 da Lei n. 5.172/66.

Foi lançada multa qualificada, com base no art. 44, II, da Lei n. 9.430/96, com a seguinte fundamentação:

"Da análise de todos os fatos já expostos é lícito concluir pela participação ativa do contribuinte no esquema que se utilizava de empresas fantasmas, para a operacionalização do recebimento de recursos, na qualidade de BENEFICIÁRIO, que fluíram pela PRATA REPRESENTAÇÕES LTDA., cuja caracterização não reconheceu o contribuinte como de natureza tributável ou sujeito ao imposto de renda. Tal fato acarretou omissão do recolhimento do tributo incidente sobre o exato montante recebido da empresa fantasma já citada, dado que não logrou o contribuinte apor justificativa consistente acerca do acréscimo patrimonial decorrente do recebimento de crédito." (destaques no original, à folha 7).

Impugnação às folhas 106 a 158.

Acórdão, proferido por maioria, julgando o lançamento procedente às folhas 163 a 181, com a seguinte ementa:

 5



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

**"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 1996**

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE CHEQUE EMITIDO POR EMPRESA 'FANTASMA'.**

Configura omissão de receitas a ocorrência de valor depositado, emitido por empresa "fantasma" em conta bancária para os quais a contribuinte, titular da conta, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.**

Aplicável a multa qualificada de 150% quando comprovada a ocorrência de omissão de receitas com evidente intuito de fraude.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.**

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Ano-calendário: 1996**

**Ementa: LUCRO REAL. DECADÊNCIA.**

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

O imposto de renda das pessoas jurídicas segue o regime dos tributos lançados por homologação. Sendo assim, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos conta-se da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Ocorrendo, porém, dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do referido prazo deslocar-se-á para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

Para as contribuições sociais, a decadência ocorre após dez anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.**

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

**INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

O afastamento da aplicação de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.

**MULTA. ARGÜIÇÃO DE CONFISCO.**

A alegação de que a multa em face de seu elevado valor é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, uma vez que se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual este julgador é vinculado.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

A partir de abril de 1995, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia –SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que expressamente a determina.

Lançamento Procedente.”

Amparam-se, os julgadores de 1º grau, em síntese, nos seguintes argumentos de fato e de direito:

i) que não haveria de se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário, na medida em que, com relação ao IRPJ, tendo o ocorrido o fato gerador em 31.12.1996, e configurados nos autos os “*elementos caracterizadores de fraude*”, a contagem do prazo decadencial se faria na forma do art. 173, I do CTN, começando o quinquênio legal em 01.01.1998, com o que o lançamento, cientificado ao contribuinte em 26.12.2002, seria tempestivo. Quanto às contribuições o prazo aplicável seria de 10 (dez) anos, nos termos da Lei n. 8.212/91;

ii) quanto à omissão de receita, que o lançamento seria conseqüência “*da constatação, pela autoridade fiscal, da ocorrência de lançamento na conta-corrente*”



Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Acórdão nº : 105-15.402

*bancária da Interessada, em 01.04.1996, sem que a empresa esclarecesse a origem dos créditos, apesar de devidamente intimada”;*

iii) que a jurisprudência administrativa não só admitiria “a presunção como meio de prova”, mas, também, a admitiria “para a determinação do quantum omitido”, com o que, nada impedindo “a utilização de presunção humana como meio de prova”, não tendo sido comprovada a origem dos recursos depositados, seria “perfeitamente correto presumir que os respectivos valores são provenientes de receitas omitidas”;

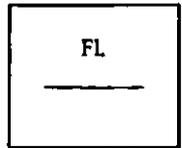
iv) que o lançamento da multa de ofício qualificada se justificaria pelo fato de “a ilação que se tira dos fatos através da presunção simples é que, dado que a fiscalizada não comprova que o cheque ... depositado em sua conta bancária, emitido por empresa fantasma”, é que teria se fortalecido “a presunção de intuito de fraude na suposta operação contabilizada pela fiscalizada”, sendo que as ações da contribuinte autuada, “no sentido de utilizar-se de depósitos em sua conta advindos de empresa fantasma”, caracterizariam “o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador”, “além de procurar impedir a ocorrência ou modificar a característica essencial do fato gerador”, ajustando sua conduta, assim, aos tipos dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

Foi proferido voto vencido reconhecendo a decadência do direito de lançar o IRPJ, ante a ausência de prova de que a contribuinte teria agido com dolo, e, ainda, no mérito, a improcedência da autuação, ante o reconhecimento de que as justificativas apresentadas pela contribuinte seriam razoáveis e verossímeis.

Recurso voluntário às folhas 187 a 257, alegando, em apertadíssima síntese, o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

i) que seria indevido, consoante jurisprudência do STJ, o lançamento com base em simples depósito bancário não comprovado;

ii) que o crédito tributário de IRPJ e os de CSL, PIS e COFINS estariam extintos pela decadência;

iii) que não estaria provada a omissão de receita;

Despacho da autoridade preparadora à folha 261, propondo o encaminhamento do processo a este Conselho, atestando a tempestividade do recurso voluntário e a regularidade do arrolamento de bens apresentado

É o relatório.



Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Acórdão nº : 105-15.402

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Presentes os pressupostos recursais, passo a decidir.

**1. Preliminar de remessa do processo às autoridades julgadoras que proferiram o acórdão recorrido:**

Examino, preliminarmente, o pedido formulado no apelo voluntário e repisado em petição apresentada no dia do julgamento, para que se devolva o processo às autoridades julgadoras para que se manifestem sobre o pedido de retratação apresentado no recurso, com base no art. 56, § 1º da Lei n. 9.784/99.

O pedido não merece acolhida, na medida em que o dispositivo estabelece a mera possibilidade de a autoridade julgadora, após sua decisão, por provocação do interessado, reconsiderar sua anterior decisão.

A redação do dispositivo não deixa margem à dúvida:

*“Art. 56. Omissis.*

*§ 1º. O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.”*

O dispositivo é claro, estabelecendo a possibilidade de a autoridade que proferiu a decisão reconsiderar sua decisão, no prazo máximo de cinco dias, e, em não o fazendo, no aludido prazo, o dever de encaminhar o processo para a autoridade superior.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

No caso concreto, preferiram as autoridades julgadoras não reconsiderar a decisão, observando a parte final do dispositivo e encaminhando o processo para julgamento do recurso.

Rejeito, pois, a preliminar, por não vislumbrar qualquer violação ao art. 56, § 1º da Lei n. 9.784/99.

## 2. Decadência:

Registro, para começar, a data do fato gerador do IRPJ e da CSL – 31.12.1996 –, a data do fato gerador do PIS e da COFINS – 31.04.1996 –, e a data das autuações – 26.12.2002.

Como adoto a tese, que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo a qual a contagem do prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação se dá a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando será aplicável a regra especial do art. 173, I do CTN, contando-se aí o quinquênio legal "*do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*"; no caso, em sendo aplicável a regra geral, segundo o entendimento aqui defendido, estarão extintos, pela decadência, os créditos tributários de IRPJ e CSL.

Com relação aos créditos tributários de PIS e COFINS, cujos fatos geradores são mensais, mesmo que se conclua pela aplicabilidade do art. 173 do CTN, ainda assim terá se consumado a decadência, pois o termo final para formalização do lançamento teria sido 01.01.2002.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

Abro, aqui, parêntese, para justificar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN ao PIS e a COFINS e a CSL.

Registro aqui a existência de entendimento, acolhido em alguns julgados do STJ, no sentido de que a decadência das contribuições sociais para a seguridade social é regulada pela Lei n. 8.212/91, que fixa em 10 (dez) anos o prazo aplicável. Tal tese tem em Roque Antonio Carraza seu maior defensor, que defende que apesar de a prescrição e a decadência tributárias deverem ser regulamentadas por lei complementar (art. 146, III, "b", CF/88), não caberia a esta fixar os prazos aplicáveis, mas apenas a forma pela qual deverão ser verificadas e os seus efeitos, cabendo à lei ordinária do ente tributante, no caso a União Federal, fixar tais prazos<sup>1</sup>. Ou seja, segundo o renomado autor, poderia a União, relativamente às contribuições sociais para a seguridade social, fixar prazos de prescrição e decadência mais largos do que aqueles fixados pelo CTN.

Apesar da enorme profundidade da obra daquele eminente tributarista, bem como do inegável conhecimento dos eminentes Ministros que proferiram os julgados do STJ em que a tese acima foi acolhida, penso, *data maxima venia*, que tal solução não prevalece à luz de uma interpretação sistemática da Constituição, principalmente por não se conformar com o princípio da segurança jurídica. A necessidade de se fixar, em lei complementar, lei nacional, normas gerais sobre legislação tributária, visa evitar, no que se refere aos prazos de prescrição e decadência tributárias, que a legislação ordinária fixe prazos distintos para os diversos tributos existentes e que podem vir a ser criados por cada um dos entes tributantes, com o que a desejada racionalidade do sistema tributário nacional estaria definitivamente perdida.

<sup>1</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 812 e seguintes.



Processo nº : 10380.017252/2002-74  
Acórdão nº : 105-15.402

A doutrina majoritária afirma que o CTN foi recepcionado como lei complementar em matéria de legislação tributária, sendo aplicável às contribuições na parte em que dispõe sobre os prazos de prescrição e decadência tributários<sup>2</sup>.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de se manifestar a esse respeito em julgado posterior à Lei n. 8.212/91, tendo decidido pela aplicabilidade dos prazos de decadência e prescrição do CTN às contribuições, como se infere do seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no RE 138.284-8/CE<sup>3</sup>:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, *b*). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, *b*; art. 149).”

Tal entendimento, aliás, está de acordo com antiga jurisprudência do STF, que se firmou no sentido de que, sob a égide da Constituição pretérita, no período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977, quando a natureza tributária das contribuições era

<sup>2</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 348; MATTOS, Aroldo Gomes de. *As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 107; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, pp. 358-359; PAULSEN, Leandro. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 379; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 199; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 171; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 303; SOUZA, Ricardo Conceição. *As Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 509; SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 116; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003, p. 131.

<sup>3</sup> RE 138.284-8, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992, p. 13.456.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

reconhecida pela jurisprudência constitucional, o prazo prescricional para a cobrança de créditos tributários de contribuições era quinquenal, conforme previsto no artigo 174 do CTN, em detrimento do prazo mais largo estabelecido na legislação ordinária. Neste sentido, confira-se o seguinte julgado:

“Contribuições previdenciárias. Período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977. Orientação do STF, no sentido de considerar, no referido período, como de caráter tributário as mencionadas contribuições. Prescrição quinquenária. Recurso Extraordinário não conhecido.”

(RE 104.097-SP, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 04.09.1987)

Do voto do Ministro Néri da Silveira colhe-se a seguinte passagem:

“Sucede, porém, que o Plenário do STF, no RE 86.595-BA, a 07.6.1978, por unanimidade, reconheceu a natureza tributária das contribuições previdenciárias, no período entre o Decreto-lei n. 27, de 1966, e a Emenda Constitucional n.8, de 1977. O eminente Ministro Moreira Alves, acompanhando o voto do Relator, ilustre Ministro Xavier de Albuquerque, assim se manifestou (RTJ 87/273-274):

- ‘1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.’
2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.
3. Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do art. 217 do Código Tributário Nacional, para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 9a. ed. , págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional n. 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional n. 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão ‘e o interesse da previdência social’ por ‘ e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social’, tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X – ao art. 43 da Emenda n. 1/69 (‘Art. 43. Cabe ao



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178') o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43. Portanto, de 1966 a 1977 (Do Decreto-lei n. 27 à Emenda Constitucional n. 8), as contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda n. 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, quanto à prescrição e decadência, o Código Tributário Nacional.

4. Em face do exposto, também não conheço do presente recurso.'

Ora, no caso concreto, os créditos referentes às contribuições previdenciárias, objeto da execução fiscal, foram constituídos em 1968 e 1973.

Dessa maneira, embora ressaltando meu ponto de vista pessoal, no sentido de não se aplicar, mesmo no período de 1966 a 1977, o art. 174 do CTN, em se tratando de contribuições previdenciárias, cuja prescrição está regulada, ademais, expressamente, em lei, não conheço do recurso extraordinário, em obséquio à jurisprudência da Corte, referida no voto do ilustre Ministro Relator."

Vejam-se, ainda no mesmo sentido, os seguintes julgados:

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COBRANÇA. PRESCRIÇÃO QUINQUENÁRIA. DÉBITO ANTERIOR A E.C. N. 8/77. Antes da E.C. N. 8/77 a contribuição previdenciária tinha natureza tributária, aplicando-se quanto a prescrição o prazo estabelecido no C.T.N.. Recurso extraordinário não conhecido."

(RE 110.830-PR, 2ª T., Rel. Min. Djaci Falcão, j. em 23.09.1986)

"EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM DATA ANTERIOR À EMENDA 8. NATUREZA TRIBUTÁRIA. As contribuições previdenciárias constituídas em data anterior à Emenda 8/77 se submetem as normas pertinentes aos tributos, inseridas no



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

CTN, pois eram espécies tributárias. Recurso extraordinário não conhecido.”

(RE 99.848, 1ª T., Rel. Min. Rafael Mayer, j. em 10.12.1984)

O voto condutor do Ministro Rafael Mayer neste precedente é conclusivo:

A partir da citada Emenda n. 8, mediante a reformulação do citado dispositivo constitucional, combinadamente com a adição do item X ao art. 43, da Carta Magna, pertinente às atribuições do Poder Legislativo, tem-se deduzido haverem sido as contribuições sociais aí enumeradas, dentre as quais se incluem as contribuições previdenciárias, subtraídas à regência do sistema tributário, como resultante de propósito inequívoco do legislador constituinte.

De conseguinte, as obrigações referentes às contribuições previdenciárias que se constituíram no período anterior à vigência da reforma constitucional, se submete, quanto à constituição e exigibilidade do crédito, às normas gerais inseridas no Código Tributário.

Essa disciplina diz inclusivamente, com a decadência e a prescrição dos créditos resultantes de tais contribuições, que se verificam nos prazos quinquenais estatuídos, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN, que, posteriores, revogaram a prescrição trintenária prevista no art. 144 da LOPS (Lei 3.807/60).

A CSRF firmou entendimento de que o prazo decadencial para constituir créditos tributários relativos às contribuições sociais para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, contados na forma do artigo 150, § 4º ou 173 do CTN, conforme o caso. Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados:

“CSSL – DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º."

(Acórdão CSRF 01-04.189)

"DECADÊNCIA – CSSL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – LEI 8.383/91 – Na vigência da Lei 8.383/91 e a partir daí o lançamento do IRPJ se amolda às regras do art. 150, parágrafo 4º do CTN e opera-se assim por homologação. A aplicação da regra do artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN."

(Acórdão CSRF 01-04.631)

"CSSL – Decadência – É de 5 anos o prazo do Fisco para lançar, nos termos da legislação maior."

(Acórdão CSRF 01-04.516)

"CSSL – LANÇAMENTO – PRAZO DE DECADÊNCIA – É de cinco anos contados da data do fato gerador o prazo de lançamento da contribuição social sobre o lucro não vingando neste aspecto o art. 45 da Lei 8.212/91."

(Acórdão CSRF 01-04.387)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO - ART. 45 DA LEI N 8.212/91 – INAPLICABILIDADE – PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, b, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSSL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável ao caso o artigo 45, da lei n 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social Sobre o Lucro assegura a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, III, b, da Constituição Federal."

(Acórdão CSRF 01-04.508)

O entendimento aqui defendido está plenamente conforme as disposições do Decreto 2.346/97, cujo artigo 1º estabelece o seguinte:

 17 



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

“Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

O dispositivo é claro. Fixada de forma definitiva e inequívoca a interpretação do texto constitucional pelo STF, a orientação do intérprete maior da Constituição deverá ser observada pela Administração Pública Federal. Na hipótese dos autos, como demonstrado, é antiga a jurisprudência da Corte Suprema no sentido de que, dada a natureza tributária das contribuições sociais para a seguridade social, os prazos de decadência e prescrição que lhes são aplicáveis são aqueles do CTN, em detrimento de outros mais largos fixados pela legislação ordinária.

Penso, ademais, que a interpretação emprestada por alguns ao artigo 4º, p. único, deste mesmo Decreto, no sentido de que a não aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, por órgão julgador, singular ou coletivo, da Administração Fazendária, só é possível quando houver a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo pelo STF, não é a que prevalece a luz de uma interpretação sistemática e conforme à Constituição. Sua melhor interpretação é aquela pela qual, quando houver a declaração de inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo STF, o órgão julgador deve afastar-lhe a aplicação. O dispositivo veicula um mandamento peremptório, de observância obrigatória e inafastável. Declarada a inconstitucionalidade, pelo STF, do dispositivo, fica vedada sua aplicação pelo órgão julgador.

O art. 4º, p. único, há de ser interpretado de forma sistemática e integrada ao art. 1º. As hipóteses tratadas nos citados dispositivos são diversas. Enquanto o art. 4º trata de hipótese de declaração de inconstitucionalidade, o art. 1º refere-se à mera interpretação do texto constitucional, o que impede se os trate como disposições inconciliáveis, conforme antiga lição de Carlos Maximiliano:



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

“Verifique se os dois trechos se referem a hipóteses diferentes, espécies diversas. Cessa, nesse caso, o conflito; porque cada um tem sua esfera de atuação especial, distinta, cujos limites o aplicador arguto fixará precisamente.”<sup>4</sup>

Disso resulta que, segundo as disposições do Decreto n. 2.346/97, declarada a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo STF, fica vedado ao órgão julgador aplicá-lo (art. 4º, p. único), devendo-se este mesmo órgão julgador observar em seus julgados a orientação fixada pela jurisprudência da Corte Suprema.

Penso também, que o entendimento ora adotado não está em contradição com o artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda se afaste, no julgamento de recurso voluntário, a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, quando tal inconstitucionalidade não tiver sido declarada pelo STF.

Não obstante entender que referido dispositivo regimental há de ser interpretado consoante as disposições do Decreto 2.346/97, que neste particular é seu fundamento de validade, tenho que o art. 45 da Lei n. 8.212/91, além de ser formalmente inconstitucional, por tratar de matéria reservada à lei complementar, é, também, ilegal, por contrariedade aos artigos 150, § 4º e 173 do CTN.

Daí porque, sendo perfeitamente possível afastar a aplicação do art. 45 da Lei n. 8.212/91 com fundamento em sua ilegalidade, não há se falar em violação ao mencionado dispositivo regimental.

Superada a questão sobre a aplicabilidade do CTN às contribuições, resta saber, pois, se é aplicável ao caso concreto a norma especial do art. 173, I do CTN, o que

<sup>4</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Heremênutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 135.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

reclama a comprovação de que a contribuinte atuada agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou se socorreu de simulação.

Com efeito, tenho que a não aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, pressupõe prova inequívoca de dolo, fraude ou simulação; sem essa prova, o dispositivo será aplicável e a decadência contada a partir do fato gerador.

Tal prova não foi produzida pela fiscalização, tanto assim que a autuação se funda em presunção de omissão de receita, pelo fato de a contribuinte atuada não ter logrado comprovar a regular origem do cheque depositado em sua conta, situação que, por si só, tenho como suficiente para determinar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN ao caso concreto.

Como destacou o prolator do voto vencido, que admitiu como verdadeira a hipótese defensiva, baseado na experiência *"advinda do julgamento de empresas deste grupo, que a ACCARD, empresa de prestação de serviços que oferece aos clientes o pagamento de seus funcionários por meio de cartões magnéticos de crédito, por necessidade de abastecer seus caixas eletrônicos de dinheiro em espécie, principalmente no período da tarde, recorria à LOCK SEGURANÇA E TRANSPORTE DE VALORES, que recolhia milhares de reais diariamente, em dinheiro vivo, junto aos clientes e trocava cheques por dinheiro"*.

Tal entendimento está em perfeita sintonia com os elementos de prova carreados aos autos do processo administrativo n. 10380.011572, que também trata de autos de infração de IRPJ e reflexivos de CSL, PIS e COFINS lavrados contra EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, por conta de cheques oriundos de *"contas-fantasmas"* supostamente depositados em sua conta corrente do BICBANCO, onde a contribuinte, como matéria de defesa, alega que os cheques também teriam origem na empresa LOCK, que os teria trocado por dinheiro em espécie coletado em seus



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

estabelecimentos, hipótese que contou, no aludido processo, com expressa concordância da LOCK.

Assim é que – sem adentrar na questão de fundo, sobre o cabimento da tributação com base em presunção de omissão de receita no caso concreto –, o material probatório carreado a este processo e o fato de a empresa LOCK, no processo n. 10380.011572/2003-00, ter declarado, reiteradas vezes, que obteve os cheques com suas coligadas e com clientes desta e, com base em contrato de transporte de valores, os teria trocado por numerário coletado nos diversos estabelecimentos da autuada, e, depois, os depositado na conta corrente bancária objeto da autuação, tornam, pelo menos, verossímil a hipótese defensiva.

Forte no exposto, por entender não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tenho por aplicável o art. 150, § 4º do CTN, acolhendo a preliminar de decadência para julgar extintos os créditos tributários de IRPJ, CSL PIS e COFINS.

### 3. Multa de ofício.

Como reforço de argumento quanto à inoccorrência de dolo na contribuinte, reveladorado da decadência do direito fazendário de constituir o crédito tributário, passo a examinar o lançamento da multa de ofício qualificada, demonstrando seu igual descabimento na espécie.

Neste sentido, conforme exposto no item pertinente à decadência, penso que o material probatório carreado a este processo e o fato de a empresa LOCK, no processo n. 10380.011572/2003-00, ter declarado, reiteradas vezes, que obteve os cheques com suas coligadas e com clientes desta, e, com base em contrato de transporte de valores, os teria trocado por numerário coletado nos diversos estabelecimentos da autuada e depois os depositado na conta corrente bancária objeto da autuação, tornam, pelo menos, verossímil a hipótese defensiva.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

Assim é que, havendo dúvida quanto à "natureza e às circunstâncias materiais do fato" e sua "autoria", impõe-se a aplicação do art. 112, II e III, do CTN, que positiva o princípio *in dubio contra fiscum*, determinando que a interpretação do artigo 44, incisos I e II, da Lei n. 9.430/96, se faça de forma mais favorável à contribuinte autuada.

Sobre o art. 112, destaco, por oportuno, a autorizada lição de Aliomar Baleeiro<sup>5</sup>, para quem "o CTN dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito do Direito Penal, inenso, salvo opiniões isoladas, à analogia. A máxima *in dubio pro réu* vale aqui também".

Comentando o dispositivo, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>6</sup> que:

"Ao contrário do que pensam os órgãos administrativos que processam os contenciosos fiscais, os preceitos do art. 112 se endereçam principalmente a eles e só depois aos juizes.

Por outro lado, este artigo relativiza a objetividade do ilícito fiscal, que dispensa para sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor."

Ainda a propósito do art. 112 do CTN, destaco os comentários de Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>, nos seguintes termos:

"Realmente, com o inciso II do art. 112, o Código deixou claro que a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos. Evitou, assim, a utilidade de possível interpretação restritiva da norma do inciso I. Preservou o alcance da

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 694.

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 690.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 96 a 138. Volume II*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 280.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

norma do art. 112, inspirada nos princípios do Direito Penal, contra a interpretação restritiva do inciso I, segundo a qual a dúvida capaz de ensejar a sua incidência seria apenas aquela residente na norma. Deixou claro que a dúvida a ser resolvida a favor do acusado pode ser também aquela residente no fato. Em sua natureza ou suas circunstâncias materiais, e ainda na natureza e a extensão de seus efeitos.”

Sergio Feltrin Côrrea<sup>8</sup>, no mesmo sentido, ensina que “a regra a ser observada ... é que, em existindo dúvida, e sendo esta justificada, beneficia-se o contribuinte”.

Ademais, não só a ausência de prova de dolo na conduta da contribuinte autuada, bem como a falta de qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, também a improcedência do lançamento da multa de ofício qualificada.

Neste sentido, destaco a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>9</sup>:

“... o pressuposto de aplicação em concreto da norma jurídica citada é a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, consoante definição contida na Lei n. 4.502/64. Em decorrência, toda norma individual e concreta de aplicação desse preceito deve individualizar qual das três condutas foi adotada no caso concreto e as provas respectivas, já que os conceitos normativos de sonegação, fraude ou conluio não podem – validamente – ser permutados pelo aplicador da lei em face do princípio da estrita legalidade e na exigência de decisão com base na verdade material.

Logo, o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da Lei n. 9.430/96; é indispensável e necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada.”

<sup>8</sup> CÔRREA, Sergio Feltrin. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: RT, 2004, p. 541.

<sup>9</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 121.



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

A jurisprudência administrativa é farta ao negar a aplicação da multa qualificada quando não comprovado o dolo, o evidente intuito de fraude, ainda que reconhecida a procedência do lançamento com base em omissão de receita, presumida ou comprovada. Destaco, nesta linha, os seguintes julgados:

**“PERÍCIA - A realização de perícia só se justifica quando o exame do fato litigioso não puder ser feito pelos meios ordinários de convencimento, dependendo de conhecimentos técnicos especializados. Não é de ser deferida, pois, quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas.**

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS -**Autorizam a presunção de omissão de receitas os valores de pagamentos efetuados e não contabilizados, bem como os valores creditados em conta bancária junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por serem presunções legais, compete ao contribuinte apresentar a prova para elidi-las.

**OMISSÃO DE RECEITAS- DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO.** A acusação de omissão de receitas em razão de pagamentos não contabilizados e em falta de comprovação da origem de depósitos em conta corrente bancária, se os pagamentos foram contra a mesma conta corrente, implica duplicidade de tributação.

**PIS- CSLL- COFINS - DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.** A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, quanto à mesma matéria fática.

**MULTA QUALIFICADA - Ausentes os pressupostos de evidente intuito de fraude, falsidade ideológica e dolo específico, que autorizariam a aplicação da multa qualificada, deve a mesma ser reduzida ao percentual normal.”**

(Acórdão 101-94483, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni)

**“IRPF - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).**

**IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -** Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

**IRPF - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS** - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, serão acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

**IRPF - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - INDISPENSÁVEL A DESCRIÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS QUE DEMONSTREM O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** - Para que a multa de ofício de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, devendo as circunstâncias que autorizam a sua aplicação serem minuciosamente justificadas e comprovadas nos autos. A simples omissão total ou parcial de rendimentos, representada pela falta de apresentação de declaração ou de declaração inexata, enseja a aplicação da multa de ofício normal de 75%, não caracterizando evidente intuito de fraude, nos termos do inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e do inc. II, do art. 957, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido."

(Acórdão 102-46184, Rel. Cons. José Oleskovicz)

**MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO.** Na hipótese de prorrogação tempestiva do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, a legislação prevê a manutenção da mesma autoridade fiscal responsável pela execução do mandato prorrogado.

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.** Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato gerador tributário.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERSAS PRESUNÇÕES.** Duas ou mais omissões de receitas identificadas com base em presunções podem ter origem no mesmo fato e significar múltipla e indevida imposição tributária. Cabe à Fiscalização demonstrar inoocorrência de tal hipótese



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

ou, não logrando fazê-lo, apontar a que melhor reflete o montante da receita subtraída da tributação, excluindo as demais.

**OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.** A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES.** A lavratura do auto de infração deve contemplar clara descrição das infrações nele indicadas.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.** A despesa é dedutível desde que necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido e comprovada com documentação hábil e idônea.

**MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude."**

(Acórdão 103-21576, Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

**"IRPF - MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - Simples omissão de receitas ou declaração inexata não representam, por si só, intuito evidente de fraude, que não se presume, sendo necessária a demonstração cabal de conduta material suficiente para sua caracterização.**

Recurso provido."

(Acórdão 104-19825, Rel. Cons. Remis Almeida Restol)

**"MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. A qualificação da multa exige que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de inclusão de rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores depositados em contas correntes ou de investimentos pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza mera presunção de omissão de rendimentos e não evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do art. 992, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 1.041, de 1994.**

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.**



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

**PERÍCIA/DILIGÊNCIA FISCAL - AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - INDEFERIMENTO** - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - A responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996** - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA** - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS** - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Recurso de ofício negado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso voluntário negado.”

(Acórdão 104-20273, Rel. Cons. Nelson Mallmann)

**“PRÁTICA DE ATO DOLOSO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PROVA** - A falta de registro na declaração de ajuste anual de rendimentos considerados omitidos por presunção legal (depósitos bancários) não evidencia, por si só, dolo do contribuinte a permitir aplicação de multa qualificada de 150%, pelo que inaplicável a multa de ofício.

Recurso de ofício negado.”

(Acórdão 106-13818, Rel. Cons. José Carlos Matta Rivitti)



Processo nº : 10380.017252/2002-74

Acórdão nº : 105-15.402

Como consequência da ausência de prova de dolo na conduta da contribuinte autuada, bem como da falta de qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, e, ainda, tendo em conta o disposto no art. 112, II e III do CTN, julgo improcedente o lançamento da multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada com base no art. 44, II da Lei n. 9.430/96.

#### 4. Conclusão:

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido, julgar os lançamentos iniciais improcedentes e extinguir os respectivos créditos tributários.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2005.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT