



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Recurso nº : 154.663
Matéria : IRPJ e OUTRO - EXS.: 1997 a 2004
Recorrente : SINDICATO RURAL DE ADAMANTINA
Recorrida : 5ª TURMADRJ em RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 105-16.632

SINDICATO PATRONAL - ART. 14 DO CTN - INAPLICABILIDADE - A imunidade a impostos é benefício garantido apenas aos Sindicatos de Trabalhadores, não fazendo a ele jus os Sindicatos de Produtores, que fazem jus à isenção do art. 14 da Lei 9.532/97, não se lhes aplicando as disposições do art. 14 do CTN.

IMPOSTO DE RENDA - ENTIDADE ISENTA - SUSPENSÃO DA ISENÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - CONTAGEM - CTN, ART. 173 - A contagem do prazo decadencial para constituição de créditos tributários devidos por entidade isenta, por conta de suspensão do benefício de isenção, mesmo em relação aos tributos sujeitos por homologação, dá-se na forma do art. 173, I, do CTN, dada a inaplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN, na medida em que, antes de suspenso o benefício, a contribuinte não realizava qualquer apuração, isto é, não realizava qualquer atividade sujeita à homologação fazendária.

CONTRIBUIÇÕES - 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 CTN, conforme antiga e pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO - PERÍODO BASE ATINGIDO - Nos termos do art. 13 da Lei 9.532/97, a suspensão de isenção ou de imunidade atinge todo o ano-calendário em que se constatar a irregularidade.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. ART. 12 DA LEI 9.532/97. Cabível a suspensão do benefício, quando comprovado o descumprimento dos requisitos legais.

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 qualificada 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA


Fl. <hr/>

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias materiais, impõe-se a aplicação do princípio *in dubio contra fiscum*, positivado no art. 112 do CTN. Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SINDICATO RURAL DE ADAMANTINA

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IRPJ cujos fatos geradores ocorreram até setembro de 1999, e pelo voto de qualidade em relação à CSL no mesmo período, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Declarou-se impedido o Conselheiro MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado). No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de 150% para 75%. Vencido o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: IRINEU BIANCHI.
Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

Recurso nº : 154.663

Recorrente : SINDICATO RURAL DE ADAMANTINA

RELATÓRIO

Trata o processo de procedimento de suspensão de isenção do IRPJ e da CSLL, bem como de conseqüentes autos de infração dos mesmos tributos.

Ato declaratório de suspensão da isenção à folha 334, amparado no despacho decisório de folha 333 e no parecer de folhas 308 a 332, segundo o qual a contribuinte teria incorrido nas seguintes irregularidades, incompatíveis com o benefício fiscal: (i) manutenção de livros obrigatórios sem atender as formalidades legais; (ii) aquisição de bens e manutenção de depósitos em caderneta de poupança à margem da contabilidade; (iii) auxílio na prática e ato que constitui infração à legislação tributária; (iv) distribuição irregular do patrimônio; (v) exercício de atividade econômica (locação de imóveis) estranha aos seus objetivos estatutários e incompatível com a qualidade de beneficiária de isenção tributária.

Impugnação ao ato declaratório suspensivo da isenção às folhas 346 a 361.

Auto de infração de IRPJ às folhas 414 a 416, lavrado para a tributação, mediante arbitramento dos lucros, de suas receitas operacionais, bem como de rendimentos de aplicações financeiras, referentes aos períodos de apuração de março de 2000 a dezembro de 2003.

Foi lançada multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em relação à tributação das receitas operacionais.

Auto de infração de CSLL às folhas 428 a 434, lavrado para tributação de receitas operacionais e não operacionais, com lançamento de multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), para alguns períodos de apuração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

Impugnação ao auto de infração de IRPJ às folhas 466 a 482.

Impugnação ao auto de infração e CSLL às folhas 527 a 548.

Acórdão mantendo a suspensão da isenção e julgando os lançamentos procedentes às folhas 584 a 610, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: BENEFÍCIO FISCAL DE ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Comprovado o descumprimento de requisitos legais que condicionam a fruição de benefício fiscal de isenção, cabível a suspensão do benefício, mediante ato administrativo específico, bem como o lançamento de ofício do imposto devido nos respectivos anos-calendário.

ARBITRAMENTO.

Na impossibilidade material de apuração do lucro real ou presumido, pela não apresentação da escrituração ou livro caixa, cabe à autoridade fiscal lançar o imposto com base no lucro arbitrado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: BENEFÍCIO FISCAL DE ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Comprovado o descumprimento de requisitos legais que condicionam a fruição de benefício fiscal de isenção, cabível a suspensão do benefício, mediante ato administrativo específico, bem como o lançamento de ofício da contribuição devida nos respectivos anos-calendário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: DECORRÊNCIA. CSLL.

Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal, igualmente se confirmam os lançamentos efetuados por decorrência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO.

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, se extingue no prazo de cinco anos (IRPJ) e dez anos (CSLL), contados do primeiro dia do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

À instância administrativa falece competência para se manifestar sobre a constitucionalidade ou a legalidade das normas da legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÃO QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a multa de 150%, por infração qualificada.

Lançamentos procedentes.”

Segundo as autoridades julgadoras, a suspensão da isenção se justificaria em razão da constatação, pela fiscalização, de que a autuada teria incorrido uma série de irregularidades, *“relacionadas à apresentação de declarações de rendimentos retificadoras ao desamparo da devida justificação; apresentação de livros Diário sem a devida autenticação pelo órgão competente e contendo divergências em relação aos correspondentes livros Razão (anos-calendário de 1999 a 2001); aquisição de veículo à margem da escrituração contábil/fiscal; aquisição de imóveis com discrepância de valores constantes dos respectivos contratos de compra e venda, em cotejo com as escrituras lavradas em cartório, e sem comprovação da efetiva escrituração contábil/fiscal; realização de pagamentos sem a devida justificação, evidenciando alocação de recursos em atividades distintas das relacionadas ao objeto social; e auferimento de receitas oriundas de atividade econômico-financeira (aluguéis de imóveis), alheias aos objetivos sociais”,* o que implicaria em inobservância dos requisitos dos incisos II e III do art. 170, § 3º, combinado com o art. 174 do RIR/99.

Já a manutenção dos lançamentos, de acordo com o entendimento das autoridades julgadoras, se justificaria pelo seguinte:

i) que seria vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei ao argumento de sua inconstitucionalidade, a menos que declarada essa pelo Supremo Tribunal Federal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

ii) que seria devida a incidência de juros com base na taxa SELIC;

iii) que a contagem do prazo decadencial, no caso, concreto, estaria subordinada ao disposto no art. 173, I, do CTN, pois não teriam havido pagamentos antecipados e, além disso, estar comprovado que a contribuinte agiu dolosamente, o que afastaria a aplicação do art. 150, § 4º do CTN;

iv) que, em relação à CSLL, o prazo decadencial seria de 10 (dez) anos, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/91;

v) que seria cabível, no caso concreto, em que não foi apresentada escrita contábil regular, o arbitramento dos lucros, sendo irrelevante o fato de a contribuinte, alegadamente, ter cumprido os requisitos do art. 14 do CTN, na medida em que inaplicáveis ao caso, em que a controvérsia diz respeito não a imunidade, mas a isenção;

vi) que o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), seria devido, na medida em que a conduta da contribuinte caracterizaria evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Recurso voluntário às folhas 626 a 666, alegando, em síntese, o seguinte:

i) que o art. 12 da Lei 9.532/97 estaria em desacordo com o art. 14 do CTN;

ii) que a suspensão da isenção, pelo longo período de 01/01/1996 a 31/12/2003, seria indevida, por superar em muito o prazo de 5 (cinco) anos, previsto no art. 170, § 3º, IV, do RIR/99;

iii) que a decadência contar-se-ia na forma do art. 150, § 4º do CTN, inclusive para as contribuições;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

iv) que o ato declaratório de suspensão da isenção seria nulo, na medida em que teria que alcançar apenas os meses em que teriam ocorrido as supostas irregularidades que lhe são imputadas, e não "todo o período do ano base";

v) que os livros "Diário" teriam sido escriturados obedecendo às normas contábeis e que não haveria a necessidade de apresentar aqueles referentes a períodos alcançados pela decadência, sendo certo que todos os livros teriam sido *"legalizados no Oficial de Registro de Pessoa Jurídica da Comarca de Adamantina – SP, em 03/02/2005"*.

vi) que o fato de a escrituração conter algumas incorreções não torna imprestáveis os livros contábeis-fiscais, com o que, quando muito, poderia ter sido lançado o IRPJ com base no lucro presumido nos períodos em que comprovada a prática de alguma irregularidade, sendo indevido o arbitramento dos lucros;

vii) que o fato de haver diferenças entre os valores constantes dos instrumentos particulares de compra e venda e aqueles que constam das correspondentes escrituras de compra e venda não teria relevância, pois teriam sido pagos os valores indicados nos instrumentos particulares, que teriam sido aqueles escriturados nos livros fiscais, o que estaria sido confirmado nos depoimentos prestados pelos vendedores;

viii) que os pagamentos feitos a Edelson Braz Meneghetti estariam devidamente comprovados, não devendo prevalecer a alegação fazendária de que não haveria prova de efetividade dos serviços prestados, na medida em que referentes aos anos-calendário 1996 e 1997, alcançados pela decadência;

ix) que os pagamentos efetuados a Edelson Braz Meneghetti nos anos 2000 a 2003, estariam comprovados pelos documentos juntados às folhas 266 a 271;

x) que os pagamentos efetuados a Geraldo Mantovani estariam comprovados pelos documentos de folhas 272 a 274, sendo certo que estaria comprovada a efetividade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

da prestação dos respectivos serviços, bem como que eventual não recolhimento de tributos que deveriam ter sido retidos na fonte não teria relevância para o julgamento do caso, pois tais pagamentos ainda poderiam ser efetuados;

xi) que as receitas de aluguel, no valor mensal de R\$ 1.300,00 (mil e trezentos reais), estariam alcançadas pela imunidade a impostos;

xii) que seria indevida a desclassificação de sua escrita fiscal, mormente em razão do exíguo prazo que lhe foi concedido pela fiscalização;

xiii) que, apesar de em alguns períodos de apuração ter apurado superávits, em outros apurou déficits;

xiv) que o lançamento somente seria cabível em relação aos períodos em que comprovada a prática de irregularidade a justificar a suspensão da isenção;

xv) que seria descabido o lançamento da multa qualificada, na medida em que não comprovada a conduta dolosa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Presentes os pressupostos recursais, passo a decidir.

Parte significativa da pretensão recursal apóia-se na alegação de que o art. 12 da Lei 9.532/97 estaria em desacordo com o art. 14 do CTN, com o que a autoridade lançadora teria exigido o cumprimento de determinados requisitos que não lhe seriam aplicáveis.

A improcedência dessa alegação, *d. m. v.*, é manifesta, pois a contribuinte, que não é um sindicato de trabalhadores, mas um sindicato de produtores, não faz jus a imunidade a impostos, sendo-lhe inaplicáveis as disposições do art. 14 do CTN.

Cabe examinar, agora, observando a seqüência das alegações recursais, se o ato de suspensão da isenção, bem como os autos de infração dele decorrentes, alcançou períodos alcançados pela decadência.

A alegação recursal procede, pois, de fato, tendo a suspensão sido formalizada em 1º de junho de 2005, não poderia esta alcançar os fatos geradores de 1º de janeiro de 1996 a 30 de setembro de 1999, não podendo também as autuações alcançar períodos de apuração anteriores a 30 de setembro de 1999, eis que cientificada a contribuinte em 5 de setembro de 2005, como faz prova o AR juntado à folha 462, haja vista o disposto no art. 173, I do CTN.

Apesar de, para os períodos de apuração acima, ter sido lançada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), a contagem da decadência na forma do art. 173, I do CTN se justifica pelo fato de a contribuinte, porquanto isenta do imposto antes de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

suspenso o benefício, não o apurava, isto é, não realizava qualquer atividade sujeita à homologação fazendária, impedindo que a contagem do quinquênio legal se faça na forma do art. 150, § 4º do CTN. A contribuinte declarava-se isenta, e sua tributação somente se tornou possível com a expedição do ato declaratório de suspensão do benefício.

Tal solução deve ser aplicada às contribuições para a seguridade social, às quais também se aplica o prazo quinquenal do CTN.

Registro, neste sentido, para começar, a existência de entendimento 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 sustenta 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 prazos¹. 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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

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 tributários².

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/CE³:

"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 para fiscais (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

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

² 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; TÓRRES, 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

Emenda Constitucional n. 8/1977, quando a natureza tributária das contribuições era 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)

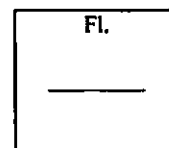
Do voto do Ministro Néri da Silveira colhe-se a seguinte passagem:

“Sucedee, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

inciso – o X – ao art. 43 da Emenda n. 1/69 ('Art. 43. Cabe ao 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

8/77 se submetem as normas pertinentes aos tributos, inseridas no 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).

Tal orientação continua sendo observada pelo Supremo Tribunal Federal, cujos Ministros, em recentes decisões monocráticas, têm deixado de conhecer recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional e pelo INSS contra acórdãos dos Tribunais Regionais Federais que mandam aplicar, para contagem do prazo decadencial, o prazo quinquenal do CTN, em detrimento do prazo decenal da Lei 8.212/91. Neste sentido: RE 556.241-PR, Rel. Min. Eros Grau, DJU de 6.9.2007, p. 93; RE 552.757-RS, Rel. Min. Carlos Britto, DJU de 7.8.2007, p. 171; RE 540.704-RS, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 8.8.2007, p. 157, entre outras.

Outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, cuja Corte Especial, em recente julgado, acolheu Arguição de Inconstitucionalidade no RESP 616.348-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. <hr/>

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

MG, declarando, por unanimidade de votos, a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91.

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 CSSL 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

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:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

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:

“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.”⁴

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 49 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

⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 135.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

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.

Dai 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.

Tenho, ainda, que a obrigatoriedade de observar as disposições do art. 1º do Decreto 2.346/97, afasta, nos casos em que o litígio envolver a contagem do prazo decadencial na forma do art. 45 da Lei 8.212/91, a aplicação do art. 15, II e § 1º do Regimento Interno, mesmo porque, nesta hipótese, prevalece sobre eventual interesse econômico indireto do julgador, os interesses econômicos da Fazenda Pública, que será prejudicada pelos ônus da sucumbência acaso se decida em sentido contrário à jurisprudência do STF e do STJ.

Prossigo examinando a alegação de que o ato declaratório de suspensão da isenção seria nulo, ao argumento de que teria que alcançar apenas os meses em que teriam ocorrido as supostas irregularidades que lhe são imputadas, e não "todo o período do ano base".

Não merece acolhida, neste particular, a pretensão recursal, que esbarra no disposto no art. 13 da Lei 9.532/97, que, textualmente, estabelece que a suspensão do benefício se refere ao ano-calendário em que se constatar a prática de irregularidade, em que se constatar o descumprimento dos requisitos legais.

Resta, pois, determinar em que períodos ocorreram as irregularidades que implicaram no descumprimento dos requisitos legais próprios da isenção em questão. Neste sentido, verifica-se do parecer fiscal de folhas 308 a 332 que foram as seguintes as irregularidades atribuídas à contribuinte não alcançadas pela decadência:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

i) que o fato de a contribuinte ter escriturado novos livros "Diário", relativos aos **anos-calendário de 1999 a 2001**, de *per se* não constituiria qualquer irregularidade, mas, no caso concreto, os mesmos não refletiriam sua realidade contábil, pois, estes novos livros teriam sido escriturados para acobertar as diferenças apuradas pela fiscalização, evidentes nas DIPJ retificadas que apresentara e nos livros "Razão" entregues à fiscalização;

ii) que informação prestada pelo Oficial do Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Adamantina atestaria que a contribuinte, no período de **1º de janeiro de 1996 a 14 de agosto de 2003**, não teria levado a registro qualquer de seus livros fiscais, descumprindo, assim, neste período, o requisito do art. 159 do RIR/94 e o art. 170, § 3º, III, do RIR/99;

iii) que a fiscalização teria comprovado que a contribuinte, nos meses de **setembro de 2000, março de 2001, setembro de 2002 e março, setembro, outubro e novembro de 2003**, teria distribuído, de forma indireta, parcela de seu patrimônio, no montante de R\$ 52.300,00 (cinquenta e dois mil e trezentos reais), utilizando em sua escrituração contábil as contas "Adiantamento a Funcionários", "Outras Aplicações" e "Despesas/Ligeiros Reparos de Imóveis";

iv) que, no curso dos anos-calendário **1996 a 2003**, a contribuinte teria adquirido considerável quantidade de imóveis urbanos, passando a explorá-los economicamente, alugando-os, o que desvirtuaria o seu caráter social e afastaria o direito à isenção, conforme estabeleceria o PN CST 162/74;

O exame dos fatos que, alegadamente justificariam a suspensão da isenção, considerando que o RPJ está sujeito à apuração por períodos trimestrais, revela que existe fundamento, em tese, para se suspender a isenção no período compreendido nos anos-calendário 1999 a 2003.

Resta saber, pois, em relação à suspensão da isenção, se as supostas irregularidades atribuídas à contribuinte pela autoridade lançadora a tanto se prestam.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

As divergências entre os livros Razão e Diários, relativos aos anos-calendário 1999 a 2001, por retirarem a credibilidade da escrita contábil-fiscal da contribuinte, somado ao fato de esta não os ter levado a registro até agosto de 2003, justificam a suspensão da isenção no referido período, por implicar em descumprimento do requisito do art. 12, § 2º, alínea "c", da Lei 9.532/97.

Entendo, contudo, que o simples fato de a contribuinte não ter levado seus livros a registro até agosto de 2003, não constitui, de *per se*, descumprimento ao acima citado requisito legal, por não tornar imprestável sua escrita fiscal, nem significar que esta não está escriturada de forma a assegurar a exatidão dos lançamentos relativos às suas receitas e despesas.

Por outro lado, tenho constituir razão para a suspensão da isenção, por descumprimento ao requisito do artigo 13, p. único, da Lei 9.532/97, o fato de que a contribuinte, nos anos-calendário de 2000 a 2003, teria distribuído, de forma indireta, parcela de seu patrimônio, no montante de R\$ 52.300,00 (cinquenta e dois mil e trezentos reais), utilizando em sua escrituração contábil as contas "Adiantamento a Funcionários", "Outras Aplicações" e "Despesas/Ligeiros Reparos de Imóveis".

Finalmente, penso que o fato de a contribuinte ter auferido receitas de aluguel, não implica em descumprimento de qualquer benefício legal relativo à isenção sob exame, sendo certo que o PN CST 162/74, apenas e tão-somente, estabelece que tais receitas não estão alcançadas pelo benefício da isenção.

Cabível, pois, a suspensão da isenção nos anos-calendário de 1999 a 2003.

Passo a examinar as demais alegações recursais que não se encontram prejudicadas pela decadência, a começar pelos pagamentos efetuados a Edelson Braz Meneghetti nos anos 2000 a 2003, que se alega comprovados pelos documentos juntados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

às folhas 266 a 271, os quais, todavia, a tanto não se prestam, em razão de se constituírem em meros recibos e, assim, não se prestarem a comprovar a efetividade da operação.

Tais considerações se aplicam inteiramente aos recibos de folhas 272 a 274, por também não se prestarem a comprovar a efetividade da operação subjacente.

Rejeito, também, a alegação de que seria indevida a desclassificação da escrita fiscal, em virtude de uma alegada exigüidade do prazo concedido pela fiscalização para sua regularização, por não ser razoável entender exíguo prazo superior a 40 (quarenta) dias.

Por fim, entendo que o recurso está a merecer provimento quanto ao lançamento da multa qualificada, que deve ser reduzida do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), primeiramente porque não justificada a mesma com a prática e conduta dolosa por quem quer que seja.

Nada obstante, 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 Baleeiro⁵, 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 Coelho⁶ que:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

“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 juízes.

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 Machado⁷, 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 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 Côrrea⁸, 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,

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____ _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

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 Filho⁹:

"... 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."

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

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).

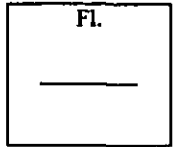
IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimento bruto sujeito ao IRPF todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

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 nº3.000, 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 inoccorrência de tal hipótese 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

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.

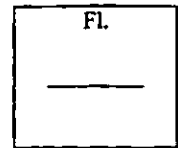
DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº : 10835.003670/2004-51

Acórdão nº : 105-16.632

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)

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL. _____

Processo nº : 10835.003670/2004-51
Acórdão nº : 105-16.632

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para declarar extinto, pela decadência, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até setembro de 1999, bem como para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT