



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Recurso nº : 132.746
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 e 1998
Recorrente : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 11 de junho de 2003
Acórdão nº : 103-21.255

LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - IRPJ - Após a vigência da Lei nº 8.383/91, salvo a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, a regra da aplicação da decadência haver-se-á de conformar-se aos ditames do art. 150, § 4º do CTN.
Preliminar acolhida.

LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - Não se operou a decadência do direito de constituir o crédito tributário em virtude de ter prevalecido o entendimento de se aplicar às contribuições sociais o prazo definido no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, aliado ao prazo definido no artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91 (dez anos).
Preliminar rejeitada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - ANÁLISE DAS QUESTÕES LITIGIOSAS - 1. Não é necessário às instâncias julgadoras responder a todos os argumentos das insurgentes, mas sim a todas as questões trazidas à balha, ou seja, a todos os pontos controvertidos. 2. Não é nula nem caracteriza cerceamento do direito de defesa a decisão com fundamentação sucinta, mas a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático.
Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE - DIFERENTES BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS - FATO NÃO-OCORRIDO - 1. A simples visualização das bases de cálculo constantes dos respectivos autos de infração (fls. 16, 27, 33 e 39) revela serem idênticas as bases de cálculo (as quais refletem o valor omitido). 2. Não tendo ficado demonstrada a alegada incongruência entre as bases de cálculo dos tributos lançados, não há como acolher a preliminar de nulidade do auto de infração.
Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE - AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DIRETA DA AUTORIDADE DE 1ª INSTÂNCIA - FATO NÃO-OCORRIDO - 1. A decisão recorrida não deixou de manifestar-se acerca das argumentações da litigante, mas, ao contrário, declarou não haver causa para nulidade do auto de infração por não estarem presentes as condições para tanto, elencadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nem ter ocorrido cerceamento do direito de defesa, uma vez que, co a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

impugnação, consolidou-se o direito de defesa da interessada. 2. Decisão sucinta mas fundamentada, não ensejando nulidade. Preliminar rejeitada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - MANTENÇA DE VALORES À MARGEM DA CONTABILIDADE - A presunção de omissão de receitas que legitima a exigência de tributação há que se verificar nos casos específicos previstos em lei ou em face de prova direta sendo que, em demais hipóteses a tributação por presunção não se legitima por ausência de fundamento legal.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MULTA AGRAVADA - A aplicação da multa agravada ou qualificada depende da comprovação específica do dolo, sendo certo que quando a Fiscalização apura a omissão em base da escrituração do sujeito passivo e de demais elementos por ele fornecidos não há como se penalizá-lo pelo multa de lançamento de ofício excedente ao percentual de 75%.

IRPJ - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - EXERCÍCIOS DE 1997 E 1998 - DEDUTIBILIDADE, PELO REGIME DA COMPETÊNCIA, DOS VALORES LANÇADOS DE OFÍCIO CONCERNENTES À COFINS E À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. POSSIBILIDADE - VEDAÇÃO LEGAL DA DEDUÇÃO DA CSLL - 1. O art. 344 do RIR 99 (art. 41 da Lei nº 8.981/95) admite a dedução, na determinação do lucro real, do valor devido a título de tributos, apurados pelo regime de competência. Não existe ressalvas em relação ao lançamento de ofício, possibilitando a dedução da COFINS e da contribuição para o PIS. 2. A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - ARGÜIÇÃO DE SUA ILEGALIDADE - TENTATIVA DE NEGATIVA DE VIGÊNCIA À LEI (LEI nº 9.430/96, ART. 61, § 3º) - NÃO-APLICAÇÃO DA MULTA ADMINISTRATIVA DE OFÍCIO FACE À SUA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE - Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incidido o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição.

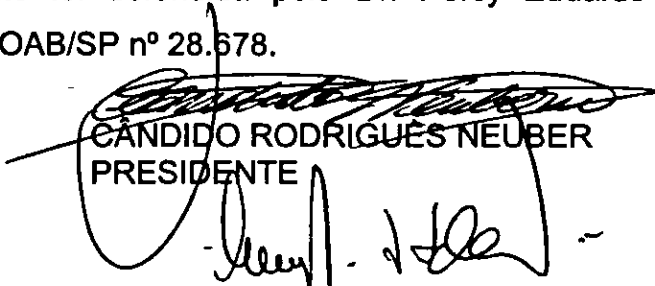
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.

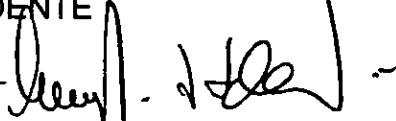


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por: 1) maioria de votos, ACOLHER preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente ao "primeiro trimestre de 1997" em relação ao IRPJ, vencidos nesta parte os Conselheiros João Bellini Júnior (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Cândido Rodrigues Neuber; 2) pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação às contribuições sociais, vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado e Victor Luís de Salles Freire; 3) por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares e, no mérito; 4) por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a verba correspondente ao grupo de 2.785 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco), (1.169+1.616) alunos, em relação aos quais não houve comprovação de pagamentos de mensalidades; bem como REDUZIR a multa de lançamento *ex officio* ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos nesta parte os Conselheiros João Bellini Júnior (Relator) e Nadja Rodrigues Romero; e 5) por unanimidade de votos, EXCLUIR os valores das contribuições ao PIS e à COFINS, exigidos de ofício, da base de cálculo do IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiros Victor Luís de Salles Freire. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Percy Eduardo Nogueira Sternberg Heckmann, inscrição OAB/SP nº 28.678.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2003



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Recurso nº : 132.746
Recorrente : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho (fl(s). 18.292-304), de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (fl(s). 18.257-72), que julgou procedente o lançamento, formalizado através de auto de infração cuja ciência fora em 06/05/2002 (fl(s). 15 - IRPJ, 26 - PIS, 32 - COFINS e 38 - CSLL).

São as seguintes as matérias tributadas [neste ponto reporto-me ao relatório da decisão recorrida (fl(s). 18.260-63)]:

"Inicialmente cumpre observar que constam os autos de 75 volumes.

A contribuinte acima identificada apresentou, em 04/06/2002, às fls.18.214/18.234 (vol.75), impugnação ao lançamento formalizado nestes autos, às fls. 15/42 (vol.1), do qual fora cientificada em 06/05/2002 (fls. 15, 26, 32 e 38).

Ao recurso foram juntados os documentos de fls. 18. 235/18.245.

O crédito tributário consolidado no demonstrativo de fl. 14 totalizou R\$2.056.616,42 (dois milhões, cinquenta e seis mil, seiscentos e dezesseis reais e quarenta e dois centavos), na forma abaixo discriminada:

IRPJ (fls. 15/25)

R\$

Imposto:357.643,44
Juros de Mora (até 30/04/2002):.....280.093,65
Multa.....536.465,12
Total:.....1.174.202,21

PIS (fls. 26/31)

Contribuição.....24.616,24
Juros de Mora (até 30/04/2002):.....20.128,62
Multa.....36.924,31
Total:.....81.669,17

Cofins (fls. 32/37)

Contribuição.....75.742,60
Juros de Mora (até 30/04/2002):.....61.934,78
Multa.....113.613,85
Total:.....251.291,23



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

CSLL (fls. 38/42)

Contribuição.....	164.721,71
Juros de Mora (até 30/04/2002).....	137.649,55
Multa.....	247.082,55
Total:.....	549.453,81

O procedimento fiscal foi instruído com os elementos de fls. 43/18.195. Conforme a descrição dos fatos (fl. 16), nos anos-calendário 1997 e 1998, foi apurada omissão de receitas, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização de mensalidades escolares do curso de graduação.

enquadramento legal: Medida Provisória (MP) nº 374/1993 e reedições, convalidadas pela Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, art.2º; Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994) - RIR/1994, arts.195, II; 197, parágrafo único; 225, 226 e 227; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art.24.

Os autos de infração reflexos (PIS, Cofins e CSLL) foram lavrados com fulcro nos dispositivos legais discriminados às fls.27, 33 e 39. A multa e os juros de mora foram exigidos com base nos dispositivos legais descritos às fls.25, 31, 37 e 42.

Na impugnação, foi argüido, em suma:

Preliminarmente

- decadência do IRPJ e CSLL, do 1º trimestre de 1997;
- decadência da contribuição para o PIS e da Cofins, dos meses de janeiro a abril de 1997;
- a alegada decadência do IRPJ e CSLL teria conseqüências diretas nos períodos seguintes, mais especificamente no que tange à compensação de prejuízos fiscais e saldos negativos da CSLL;
- com relação ao PIS, à luz da decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN nº 1.417-0, a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 não poderia surtir efeitos retroativos, o que implicaria falta de fundamento legal para exigência da referida contribuição;
- nulidade do lançamento, por evidentes equívocos conceituais cometidos na ação fiscal;
- cerceamento do direito de defesa;

Mérito

- o lançamento teria sido efetuado considerando o lançamento contábil de forma dissociada da realidade;
- o regime de competência seria coincidente com o regime de caixa;
- mesmo que a empresa preste o serviço, a receita é incerta, isso por imposição do MEC que não permite qualquer discriminação com inadimplentes;
- as receitas são apropriadas no recebimento;
- existiria uma contradição explícita no procedimento de constituição do crédito tributário em questão, visto que por um lado a fiscalização "identifica" que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

omissão teria sido relativa a valores recebidos no caixa da empresa, por outro, adota o critério de competência para fazer o lançamento;

- *não procederia a acusação de que os recebimentos diretamente no caixa da escola não estariam contabilizados, pois em todos os meses os recebimentos por caixa contabilizados superariam em muito os apontados como "omissão de receitas";*

- *a autoridade lançadora não teria examinado o procedimento contábil da autuada, quando do recebimento de mensalidades por meio de cheques, devolvidos por algum motivo pelo banco e posteriormente liquidados pelos alunos mediante acordo, o que teria implicado distorções na equivocada e inexistente omissão de receitas;*

- *em que pese a afirmação dos ilustres autuantes de que as bolsas de estudo haviam sido consideradas, em nenhuma parte do lançamento essa questão foi esclarecida satisfatoriamente, de modo a permitir que a impugnante rebatesse os casos "considerados";*

- *a simples diferença entre os valores apurados na fiscalização e aqueles indicados pelo sujeito passivo em sua contabilidade, por si só, não ampara o agravamento da penalidade, visto que caracteriza mera omissão de rendimentos;*

- *a aplicação da penalidade agravada, conforme claramente dispõe a legislação, somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, que por sua vez é conduta dolosa, que tem por objetivo apresentar fatos inverídicos como verdadeiros, o que não é o caso;*

- *meras e supostas diferenças apuradas em levantamento pleno de contradições intrínsecas não se prestam para justificar a exacerbação da penalidade, devendo a multa ser reduzida de 150% para 75%, na forma da legislação vigente;*

- *a taxa Selic não pode ser aplicada pelos seguintes motivos:*

- *a taxa não foi criada por lei;*

- *a taxa Selic é indevidamente aplicada como sucedâneo dos juros moratórios, quando na realidade possui natureza de juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária;*

- *impossibilidade de equiparar os contribuintes com os aplicadores;*

- *aplicada a taxa Selic há aumento de tributo sem lei específica a respeito;*

- *inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic, conforme manifestado pela segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp n.215.881- Paraná (1999/00453445-0);*

- *em função da respectiva legislação de regência e na hipótese de prosperar, total ou parcialmente, o lançamento de IRPJ e decorrentes (PIS, Cofins e CSLL), estes deverão ser deduzidos da base de cálculo daquele;*

- *os documentos abaixo discriminados, ora juntados aos autos, demonstrariam o equívoco da ação fiscal e a lisura do procedimento da impugnante na apropriação de receitas;*

- *termo de intimação fiscal dirigido aos alunos, demonstrando a premissa equivocada na constituição do crédito tributário;*

- *relatório mensal de recebimentos/1997, por caixa e por bancos, e por espécie de receita;*

- *relatório mensal de recebimentos/1998, por caixa e por bancos, e por espécie de receita;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

- outrossim, levando em conta que a fiscalização foi desenvolvida durante 20 meses e que o prazo para impugnação é de apenas 30 dias, protesta desde logo pela posterior juntada de documentos e razões adicionais;
- além das questões específicas a cada tributo, toda argumentação e fundamentação apresentada em relação ao lançamento efetuado a título de "Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ" vale integralmente para os decorrentes.

Ante o exposto, requereu fossem acatadas as preliminares e, caso ultrapassadas, as razões de mérito fossem acolhidas, para decretar a total improcedência da ação fiscal ou a procedência parcial com os ajustes declinados, por ser de meritória justiça."

Através do Acórdão DRJ-RPO nº 1.802, de 24 de julho de 2002, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância decidiu pela procedência parcial do(s) Auto(s) de Infração objeto(s) do presente processo, cuja respectiva ementa transcreve-se a seguir:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: DECADÊNCIA.

Em se tratando de lançamento de ofício, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: LUCRO REAL.REGIME DE COMPETÊNCIA.

As receitas auferidas pelo contribuinte devem compor a base de cálculo do IRPJ no período de competência.

FATO GERADOR.

O fato gerador ocorre no instante em que se adquire a disponibilidade econômica ou jurídica.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS MENSALIDADES.

A diferença entre o valor da receita proveniente das mensalidades escolares do período, apurado pela fiscalização, e o contabilizado e oferecido à tributação caracteriza omissão de receitas, mormente se a contribuinte não logra justificar a divergência .

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: NULIDADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A ciência dos autos de infração e anexos, a obtenção de vistas dos autos e de cópias de elementos solicitados no período reservado à apresentação da defesa, assim como, a demonstração do pleno conhecimento daqueles na impugnação apresentada afastam a conjectura de cerceamento do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. APRECIAÇÃO DO RECURSO.

O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação do recurso, e ela só é possível em casos especificados na lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.

MULTA QUALIFICADA.

Estando presentes os atos caracterizadores de evidente intuito fraude, torna-se aplicável a multa qualificada.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para analisar, declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

PIS. COFINS. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada à exigência principal (IRPJ), em face da estreita relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente"

Cientificada dessa decisão em 22/08/02 (fl(s). 18.289) a interessada, tempestivamente (16/09/02), recorreu voluntariamente a este Conselho de Contribuintes (fl(s). 18.292-304), repetindo, em suma, as razões da impugnação.

Requer seja cancelado o auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Em 22/01/03 a interessada junta a oitiva, perante o Juízo Federal da 4ª Vara de São José de Rio Preto, da testemunha Paulo César Martinesso, um dos AFRF que a fiscalizou. Ressalta que a mesma ocorreu somente em 21/11/02, sendo o recurso voluntário apresentado no mês de setembro (fl(s). 18324-31).

É o relatório. Passo a decidir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOÃO BELLINI JÚNIOR, Relator

Tomo conhecimento do recurso voluntário interposto pela interessada, por tempestivo e em face do arrolamento de bens destinado ao prosseguimento deste recurso voluntário.

a) PRELIMINARES

a.1) DAS NULIDADES

a.1.1) DAS DIFERENTES BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS

A interessada alega que a autoridade lançadora considerou valores completamente distintos para determinar a base de cálculo dos tributos ora lançados (fl(s). 18.293). No entanto, a simples visualização das bases de cálculo constantes dos respectivos autos de infração (fl(s). 16, 27, 33 e 39) revela serem idênticas as bases de cálculo (as quais refletem o valor omitido). Atente-se que o critério temporal do fato gerador da CSLL e do IRPJ é trimestral, enquanto que o da PIS e da COFINS é mensal. Então, a omissão de receita lançada em abril de 1997 (exemplo trazido pela contribuinte) está apontada como R\$58.699,29 no auto de infração concernente à Contribuição para o PIS (fl(s). 27), COFINS (fl(s). 33), IRPJ (cujo momento do fato gerador será em 30/06/97 (fl(s). 16) e CSLL (cujo momento do fato gerador será em 30/06/97 (fl(s). 39). Em outubro de 1997, foi lançada omissão de receita no valor de R\$190.231,78 no auto de infração concernente à Contribuição para o PIS (fl(s). 27), COFINS (fl(s). 33), IRPJ (cujo momento do fato gerador será em 31/12/97 (fl(s). 16) e CSLL (cujo momento do fato gerador será em 31/12/97 (fl(s). 39).

Não há falar em nulidade havendo congruência entre os valores lançados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

a.1.2) QUANTO À AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DIRETA DA
AUTORIDADE DE 1ª INSTÂNCIA

Verifica-se que a decisão recorrida não deixou de manifestar-se acerca das argumentações da litigante, entendendo: 1) não haver causa para nulidade do auto de infração por não estarem presentes as condições para tanto, elencadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1.972, 2) não ter ocorrido cerceamento do direito de defesa, uma vez que o litígio inicia-se apenas com a apresentação da impugnação, sendo-lhe oportunizada a vista dos autos (fl(s). 18.204-7) e cópia dos elementos necessários à defesa (fl(s). 18.208-13).

Assim, presente a fundamentação da autoridade recorrida - embora sucinta - descabe a alegação de nulidade da decisão em apreço.

Como ensina Athos de Gusmão Carneiro (*Sentença malfundamentada e sentença não-fundamentada. Conceitos. Nulidade* in Revista da Ajuris, vol. 65, p. 5):

"Assim julgou o colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no R. Esp.nº 2.227, Rel. o eminente Min. NILSON NAVES: "Não é nula a sentença sucinta, pois, conquanto tal, não deixa de conter o essencial."- DJU, 30-04-90. Da mesma forma no REsp. nº 19.661, Relator o eminente Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO: "Não é nula a decisão com fundamentação sucinta, mas a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático."- ac. de 12-05-92, e de cujo julgamento participamos.

8. A sentença com fundamentação sucinta, todavia, NÃO DEVERÁ SER CONFUNDIDA COM A SENTENÇA DEFICIENTE, INCOMPLETA EM SUA FUNDAMENTAÇÃO. (grifos no original)

Além disto, não é necessário às instâncias julgadoras responder a todos os argumentos das insurgentes, mas sim a todas as questões trazidas à balha, ou seja, a todos os pontos controvertidos. Neste mesmo sentido continua a ensinar o ilustre processualista, em lição que se aplica ao processo administrativo, *mutatis mutandis*:

"O Juiz, por certo, não está adstrito a responder, um a um, os argumentos das partes; tem o dever, contudo, de examinar as questões (= pontos controvertidos), todas elas, que possam servir de fundamento essencial à"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

acolhida, total ou parcial, ou à rejeição, no todo ou em parte, do pedido formulado pelo demandante. No magistério de EGAS MONIZ DE ARAGÃO, "sejam preliminares ou prejudiciais, processuais ou de mérito, o Juiz tem de examinar e julgar todas as questões da lide trazidas à sua apreciação. Se não o fizer, a sentença estará incompleta." ("Sentença e Coisa Julgada", Ed. AIDE, 1992, nº 75, p. 103).

Neste sentido também é a seguinte jurisprudência do STJ, a qual transcrevo na parte que interessa ao presente caso:

"EMENTA: Processual Civil - Embargos à execução - Improcedência - Honorários de advogado.

I - No processo de execução fundada em título extrajudicial, havendo embargos do devedor, cabível a condenação do embargante ao pagamento de honorários advocatícios, quando julgados improcedentes.

II - A jurisprudência e a doutrina afirmam entendimento no sentido de que não é nula a sentença com fundamentação sucinta, mas exige-se que satisfaça ela os pressupostos legais. Precedentes do STJ.

VOTO

O SR. MINISTRO WALDEMAR ZVEITER (Relator):
...(omissis)...

Quanto ao art. 458, da lei processual civil, não vejo qualquer violação aos seus termos.

Em verdade a decisão recorrida apreciou, com propriedade a matéria em testilha, aplicando o direito à espécie.

Consoante anotado no despacho admissivo, basta a leitura do Aresto para se afastar o argumento da falta de fundamentação do julgado, posto que, embora de forma singela, ficou definida a posição de que os honorários são devidos quando improcedentes os embargos e estão fixados em percentual compatível com a disciplina legal (fls. 54).

Como se vê, trata-se de decisão com motivação concisa, todavia com os requisitos contidos na norma legal.

Vislumbra-se que o decisor foi elaborado de modo que as partes e órgão julgador revisional pudessem compreender, suficientemente, os fatos que compunham a pretensão.

A propósito cabe invocar o precedente da Turma, de minha relatoria, quando do julgamento do REsp nº 54.130-1-GO — Sessão do dia 29.11.94.

Como se vê, não há qualquer ofensa aos dispositivos de lei apontados, ao contrário do que se sustenta, o Acórdão aplicou corretamente o direito à espécie, harmonizando-se, inclusive, com o entendimento sedimentado na jurisprudência da Corte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Tendo por comprovado o dissídio, quanto à matéria pertinente à condenação do pagamento da verba honorária, conheço do recurso pela alínea c, mas nego-lhe provimento." (RECURSO ESPECIAL Nº 57.575-3 — RJ (Registro nº 94.0037088-1) Relator: O Sr. Ministro Waldemar Zveiter, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 8, (79): 163- 216, março 1996, p.196)

Com base nestes fundamentos, não acolho as preliminares de nulidade do auto de infração.

b) DO MÉRITO
b.1) QUESTÕES PREJUDICIAIS
b.1.1) DA DECADÊNCIA

É alegada a decadência do poder-dever do Fisco em efetuar os lançamentos da COFINS e da PIS relativos aos meses de janeiro a abril de 1997, bem como os respeitantes ao IRPJ e à CSLL, concernentes ao primeiro trimestre de 1997.

Por primeiro, friso que no anos-calendário 1997, objeto da arguição da decadência, a autuada optou pela apuração trimestral do lucro real, apresentou a declaração em 30/04/98 (fl(s). 195) e os lançamentos datam de 06/05/2002.

Entendo não poder ser declarada a decadência pretendida, pelos motivos que passo a elencar.

A PRESENÇA DE FRAUDE DILATANDO O PRAZO DECADENCIAL

Em primeiro lugar, porque no caso em apreço existe evidente intuito de fraude, o que segundo decisões deste Colegiado, impõe a regra do art. 173, I, do CTN para descobri-se o termo inicial do prazo decadencial.

"PIS/FATURAMENTO – TRIBUTAÇÃO REFLEXA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento ex officio. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação o termo inicial da decadência é um dos previstos pela regra geral do art. 173 do Código Tributário Nacional. (CSRF – Ac. 01-03.028 – 1ª T. – Rel. Gáudio Rodrigues Neuber – DOU 19.12.2000 – p. 07)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Tendo a Contribuição para o PIS e a COFINS períodos de apuração mensal, e o IRPJ e a CSLL, no caso concreto, trimestral, os tributos poderiam ter sido lançados no próprio ano-calendário. Assim, o prazo decadencial do poder-dever de constituição do crédito tributário, na visão mais favorável à contribuinte, tem como termo inicial o dia 1º de janeiro de 1998 e como termo final o dia 31 de dezembro de 2002. Sendo 06/05/2002 a data do lançamento, não ocorreu, por este critério, a alegada decadência.

O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO COMO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL

Decisões deste Colegiado têm entendido ser o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado o termo inicial do prazo decadencial:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA IMPROCEDÊNCIA – O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai após decorridos cinco anos contados a partir da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como expressamente previsto no art. 173 do CTN". (1º CC – Ac. 103-20.031 – 3ª C – Rel. Sandra Maria Dias Nunes – DOU 31.08.1999)

"DECADÊNCIA – O direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, conforme o disposto no art. 173, I, e parágrafo único do Código Tributário Nacional." (1º CC – Ac. 104-17.161 – 4ª C. – Rel. Remis Almeida Estol – DJU 13.12.1999 – p. 11)

Sob esse critério, da mesma forma que o anterior, o prazo decadencial do poder-dever de constituição do crédito tributário tem como termo inicial o dia 1º de janeiro de 1998 e como termo final o dia 31 de dezembro de 2002. Sendo 06/05/2002 a data do lançamento, não ocorreu a alegada decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

O PRAZO DECENCIAL PARA AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – CSLL, PIS E COFINS

Em terceiro lugar, uma vez que em relação à CSLL, à Contribuição para o PIS e à COFINS existe norma expressa determinando ser o prazo decadencial de dez anos, qual seja, o art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;"*

Friso que esta norma encontra-se em plena vigência, não existindo, até o presente momento, qualquer manifestação que retire sua eficácia *erga omnes*.

A norma susodita tem sido prestigiada por este Colegiado:

"DECADÊNCIA – COFINS – CSL – Por força do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o direito de proceder aos lançamentos relativos às contribuições sociais CSL e COFINS extingue-se após 10 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído." (1º CC – Ac. 108-06.294 – Relª Ivete Malaquias Pessoa Monteiro – DOU 30.01.2001 – p. 3)

Destaco as decisões do Supremo Tribunal Federal que reconheceram o caráter de contribuição para a seguridade social de cada uma destas contribuições:

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS – INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS – IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. A COFINS e a contribuição para o PIS, na presente ordem constitucional, são modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e como contribuições para a seguridade social não estão abrangidas pela imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal nem são alcançadas pelo princípio da exclusividade consagrado no § 3º do artigo 155 da mesma Carta. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento." (STF – AGRE 224957 – 2ª T. – Rel. Min. Maurício Corrêa – DJU 16.03.2001 – p. 00096) (grifou-se)

"PIS E COFINS – EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – INCIDÊNCIA – ARTS. 155, § 3º; E 195, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

O Supremo Tribunal Federal (sessão do dia 01.07.1999), concluindo o julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 205.355 (Ag. Rg); 227.832; 230.337; e 233.807, Rel. Min. Carlos Velloso, abrangendo as contribuições representadas pela COFINS, pelo PIS e pelo FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, a serviços de telecomunicações, e a derivados de petróleo, combustíveis e minerais, entendeu que, sendo elas contribuições sociais sobre o faturamento das empresas, destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, caput, da Constituição Federal, não lhes é aplicável a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Lei Maior. Recurso conhecido e provido.” (STF – RE 259541 – 1ª T. – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 28.04.2000 – p. 101) (grifou-se)

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS – LEI Nº 7.689/88 – NATUREZA JURÍDICA – A QUESTÃO DA LEI COMPLEMENTAR – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS – INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA COM REFERÊNCIA AO PERÍODO-BASE DE 1988 – PRECEDENTES DO STF.

A qualificação jurídica da exação instituída pela Lei nº 7.689/1988 nela permite identificar espécie tributária que, embora não se reduzindo a dimensão conceitual do imposto, traduz típica contribuição social, constitucionalmente vinculada ao financiamento da seguridade social. Tributo vinculado, com destinação constitucional específica (CF, art. 195, I), essa contribuição social sujeita-se, dentre outras, as limitações instituídas pelo art. 150, I e III, a, da Carta Política, que consagra, como instrumentos de proteção jurídica do contribuinte, os postulados fundamentais da reserva legal e da irretroatividade das leis tributárias. A norma inscrita no art. 8º da Lei nº 7.689/1988 – que tornou exigível a contribuição social em questão a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988 – vulnerou, de modo frontal, o princípio da irretroatividade das leis tributárias, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, a).” (STF – RE 157.482 – ES – 1ª T. – Rel. Min. Celso de Mello – DJU 03.09.1993) (grifou-se)

Destaco, ainda, por sua capital importância e frente ao entendimento por vezes professado de que pode este Colegiado negar eficácia à lei ordinária por esta afrontar a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, doravante nominado de CTN), o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça concernente ao controle repressivo de constitucionalidade, aplicável em relação à eficácia do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Entende a Egrégia Corte, seguido posição formada pelo Supremo Tribunal Federal, que, sendo tal matéria respeitante ao controle repressivo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

constitucionalidade (afronta de lei ordinária ao CTN significa que a lei ordinária usurpou a competência reservada pela Constituição Federal à lei complementar incorrendo em inconstitucionalidade formal por afronta ao art. 146 da Constituição Federal), não lhe é dada competência constitucional para apreciá-la via recurso especial (não obstante ser possível ao STJ apreciar a matéria em decorrência do permissivo do art. 97 da Constituição Federal, por sua Corte Especial, no controle incidental), como referido nos seguintes acórdãos:

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – LUCROS NÃO DISTRIBUÍDOS – LEI Nº 7.713, DE 1988, ART. 35 – CTN., ART. 43

I – O exame da compatibilidade entre o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.1988, e do art. 43 do Código Tributário Nacional, envolve o princípio da hierarquia das Leis, de índole constitucional, matéria que não se inclui no âmbito do Recurso Especial.

III – Embargos de divergência conhecidos e recebidos. (STJ – ERESP 90266 – CE – 1ª S. – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – DJU 30.06.1997 – p. 30826)

"TRIBUTÁRIO – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – CORREÇÃO MONETÁRIA – 1. EXAME DA LEGALIDADE. ARTIGO 30, § 1º, DA LEI Nº 7.730, DE 1989 – ARTIGO 30, CAPUT, DA LEI Nº 7.799, DE 1989 –

...(omissis)...

2. EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE – A eventual contrariedade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730, de 1989, com o artigo 43 do Código Tributário Nacional não pode ser examinada no âmbito do recurso especial; trata-se de matéria própria de recurso extraordinário, porque, a ser demonstrado, no caso, que lei ordinária usurpou competência reservada pela Constituição Federal, incide ela em inconstitucionalidade e não em mera ilegalidade, segundo os iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Recurso especial não conhecido." (STJ – REsp 98578 – RS – 2ª T. – Rel. Min. Ari Pargendler – DJU 30.06.1997 – p. 30978)(grifou-se)

Nesse sentido, em análogo caso (constituir caso de inconstitucionalidade formal lei ordinária dispor sobre matéria reservada pela Constituição Federal à lei complementar), trago caso julgado em 28/05/2003 pelo plenário do Supremo Tribunal Federal:

ICMS: Repasse a Municípios

...(omissis)...

Em seguida, no mérito, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do inciso I e alíneas do art. 1º da Lei 2.749/2002, do Estado do Amazonas, e

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

parágrafo único do mesmo artigo, uma vez que tais dispositivos, ao disporem sobre critérios de cálculo e repartição da parcela do valor adicionado, trataram de matéria reservada à lei complementar, conforme disposto no inciso I do art. 161 da CF.

...(omissis)... ADI 2.728-AM, rel. Min. Maurício Corrêa, 28.5.2003. (INFO STF nº 311, www.stf.gov.br)

Tendo, como visto, a Contribuição para o PIS e a COFINS períodos de apuração mensal, e a CSLL, no caso concreto, trimestral, os tributos poderiam ter sido lançados no próprio ano-calendário. Assim, o prazo decadencial do poder-dever de constituição do crédito tributário, aplicando-se o art. 45 da Lei nº I, da Lei nº 8.212/91, tem como termo inicial o dia 1º de janeiro de 1998 e como termo final o dia 31 de dezembro de 2007. Sendo 06/05/2002 a data do lançamento, não ocorreu, por este critério, a alegada decadência.

A DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS COMO *DIES A QUO* DO PRAZO DECADENCIAL

Em quarto lugar, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já professou o entedimento de ser a data de entrega da declaração de rendimentos o *dies a quo* do prazo decadencial, como se observa no seguinte aresto:

"IRPJ – EXERCÍCIO 1998 – LANÇAMENTO – DECADÊNCIA – Inicia-se a contagem do prazo decadencial de cinco anos, para o Fisco efetuar o lançamento suplementar, na data do lançamento primitivo, o qual considera-se definitivamente constituído no ato da entrega da declaração anual de rendimentos". (CSRF – 01-02.494 – 1ª T. – Rel. p/o Ac. Francisco de Sales R. de Queiroz – DOU 13.08.1999 – p. 05)

Tendo a declaração de rendimentos sido entregue em 30/04/1998 (fl(s). 195), termo inicial do prazo decadencial, o lançamento poderia ter sido realizado até 30/04/2003. Sendo 06/05/2002 a data do lançamento, não ocorreu, também por este critério, a alegada decadência.

Concluindo, por qualquer das posições mencionadas não ocorreu a decadência do poder-dever do fisco em constituir o crédito tributário objeto do lançamento em apreço, pelo que voto pelo não-reconhecimento da mesma.

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

b.2) DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA LEI Nº 9.715/98

Alega a interessada que a decisão do STF que impediu que a Lei nº 9.715/98 produzisse efeitos a partir de 1º de outubro de 1998 representa a afirmação de que a vigência da lei ocorre somente a partir de sua publicação, produzindo efeitos a partir dos 90 dias subseqüentes (CF, art. 195, § 6º), sendo descabida a interpretação dos julgadores de primeiro grau que limitaram o afastamento da exigência das contribuições ao período compreendido entre 1º/10/95 e 29/02/90.

Ocorre que a decisão recorrida está em conformidade com o decidido pela Corte Suprema, como se observa do seguinte aresto:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS-PASEP – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE EM SE TRATANDO DE MEDIDA PROVISÓRIA – O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 232.896, que versa caso análogo ao presente, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I – Princípio da anterioridade nonagesimal: CF, art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II – Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 – "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" – e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III – Não perde eficácia a medida provisória, com força de Lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV – Precedentes do STF: ADIN 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIN 1610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T, 25.5.98. V – RE conhecido e provido, em parte". – Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF – RE 253088 – MG – 1ª T. – Rel. Min. Moreira Alves – DJU 01.02.2002 – p. 00106)" (no mesmo sentido: STF – RE 247038 – 1ª T. – Rel. Min. Moreira Alves – DJU 03.03.2000 – p. 95, STF – RE 232.896-3 – PA – Rel. Min. Carlos Velloso – DJU 01.10.1999 – p. 5 e STF – RE 232.986-3 – PA – TP – Rel. Min. Carlos Velloso – J. 02.08.1999)"

A propósito, o Supremo Tribunal Federal, na ADIN 1.417, citada pela contribuinte, nada mais decidiu do que declarar a inconstitucionalidade, no art. 018 da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Lei nº 9715, de 25/11/1998, da expressão "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de outubro de 1995".

"Decisão do Mérito

O Tribunal , por unanimidade , julgou procedente , em parte , a ação direta para declarar a inconstitucionalidade, no art. 018 da Lei nº 9715 , de 25/11/1998 , da expressão " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de outubro de 1995 ". Votou o Presidente . Não votou o Sr. Ministro Néri da Silveira por não ter assistido ao relatório . - Plenário , 02.08.1999 . - Acórdão , DJ 23.03.2001 . /#

Data de Julgamento do Mérito

Plenário , 02.08.1999 .

Data de Publicação do Mérito

Acórdão , DJ 23.03.2001 ."

Por estar a decisão recorrida em conformidade com o decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, voto para rejeitar, neste ponto, as alegações da interessada.

b.3) QUANTO AO REGIME DE APROPRIAÇÃO DAS RECEITAS

Alega a interessada que 1) o regime correto de apropriação de suas receitas é o regime de caixa; 2) a fiscalização não se definiu quanto ao regime de contabilização adotado por si e 3) foi verificado pela fiscalização que os valores registrados na contabilidade são superiores aos apurados por ela. Reitera, *grosso modo*, os argumentos da impugnação.

Penso não lhe assistir razão. Por primeiro, o regime correto de apropriação das receitas dos optantes pelo lucro real é o de competência (e não o de caixa), o qual é determinado pelo art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplicável por disposição do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, que dá redação ao art. 251 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (doravante nominado de RIR 99):

**"RIR 99 CAPÍTULO II
ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE
Seção I
Dever de Escriturar**

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º)."

"Lei nº 6.404/76, art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."

Também nesse sentido o Parecer Normativo CST nº 74, de 20 de dezembro de 1979:

"3. O balanço patrimonial é corolário da escrituração comercial e, conseqüentemente, está sujeito às determinações do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, verbis:

'Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º. As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§§ 2º a 4º – (Omissis)." (grifou-se)

Não há na legislação qualquer ressalva para que as entidades de ensino deixem de aplicar o regime de competência. E, justamente por isto, este foi o critério utilizado pela fiscalização, como se vê, expressamente, no auto de infração (fl(s). 53): "O critério adotado foi o REGIME DE COMPETÊNCIA, já que o contribuinte é tributado com base no lucro real." (grifos no original)

b.3.1) DA EXISTÊNCIA DE RECEITAS OMITIDAS

No sentido de evidenciar a omissão de receitas perpetrada pela autuada permito-me traçar breve esboço do procedimento de fiscalização.

Por primeiro, ressalto que, no concernente aos períodos fiscalizados (1997 e 1998), comparando-se o "controle de caixa" (o qual espelha o movimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

recebimentos realizado pela contendedora, fls. 394-502) – com os valores contabilizados no “livro razão” (fl(s). 4946-90) conclui-se que o primeiro espelha as receitas que foram contabilizadas (fl(s). vide planilha fls. 150-71). Já no confronto entre os valores contabilizados no “livro razão” e as declarações de rendimentos (DIRPJ) concernentes aos mesmos períodos (fl(s). 195-308) apura-se que os valores contabilizados foram declarados (vide planilha à fl. 172). Ou seja, os valores constantes no “controle de caixa” espelham o montante declarado nas DIRPJs. O lançamento tratou apenas de receitas que não constaram no “controle de caixa”, mas que deveriam ter sido contabilizadas, tendo sido recebidas ou não, uma vez que a interessada está sujeita ao regime de competência. Assim, toda o lançamento trata de receita omitida.

Assentadas estas premissas, passo a examinar o lançamento.

Inicialmente versava a fiscalização sobre a Contribuição para o PIS, ocasião na qual foi a interessada intimada a apresentar os “contratos de prestação de serviços educacionais” referentes aos anos-calendários 1996 a 1998 e a relação dos alunos matriculados no mesmo período (fl(s). 309-10). No intento de facilitar a resposta, foi apresentado pela interessada um contrato padrão por curso e ano-calendário (fl(s). 311-64) e a relação dos alunos matriculados (fl(s). 394-1600 e 2000-4718).

Com base no número de contratos e nos valores contratados foi realizada uma previsão do faturamento da empresa. Este faturamento estimado foi confrontado com o faturamento declarado e contabilizado e encontrada uma diferença entre os mesmos de 25% em 1997 e 23% em 1998.

Foi realizado o cruzamento das informações referentes aos alunos matriculados (utilizando a relação constante nos livros de registros de matrículas, fls. 4721-945) com os pagamentos mensais efetuados pelos alunos (aos quais se chegou em razão das informações constantes nos controles de caixa fornecidos pela contendedora, fls. 394-1600 e 2000-4718). Com base nestas informações demonstrou-se a falta de registro, nos controles de caixa, de pagamentos de mensalidade por parte

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

de milhares de alunos (fl(s). 17982-18092). Intimada a contribuinte a se manifestar sobre este fato (fl(s). 367), respondeu dizendo conceder bolsas de estudo integrais ou parciais (fl(s). 368-9).

Em razão disso, através de termos sucessivos, foi então a contendora intimada a apresentar:

a) a relação mensal dos 1) alunos bolsistas (integral e parcial), 2) alunos que utilizaram crédito educativo e 3) alunos funcionários da entidade (fl(s). 176). Respondeu dizendo não possuir relação de bolsistas, alunos beneficiados com crédito educativo e apresentou a relação dos alunos que eram seus funcionários (fl(s). 371-4);

b) 1) os contratos de prestação de serviços dos alunos matriculados em 1997 e 1998 e 2) a relação de alunos no mesmo período (fl(s). 375). Tendo em vista a falta de resposta foi realizada reintimação, nos mesmos termos (fl(s). 377). Respondeu a irresignada asseverando estar impossibilitada de atender à solicitação, tendo em vista ser dispensável a guarda de tais documentos (fl(s). 379). Em resposta a nova reintimação com o mesmo objetivo (fl(s). 380-1) ratificou sua resposta anterior (fl(s). 383-4). Em decorrência destes fatos, foi emitida a multa regulamentar por embaraço à fiscalização prevista no art. 948 do RIR 99.

Os alunos a respeito dos quais não contava ao menos um pagamento no controle de caixa da autuada foram intimados a apresentar os comprovantes de pagamentos efetuados nos anos-calendários 1997 e 1998 ou declarar que efetivaram estes pagamentos, caso não dispusessem dos comprovantes (fl(s). 4993-8411).

Do total de alunos que constavam no livro de registro de matrículas não foi possível identificar 212, em face de constar seus nomes incompletos, da existência de homônimos e/ou de não possuírem registro no cadastro de pessoa física (CPF) (fl(s). 18093-8).

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Assim, do total de alunos matriculados em relação aos quais foi constatada a falta de pelo menos um pagamento de mensalidade (3.890 alunos), 3.678 foram intimados (fl(s). 17982-18092). Destes, 893 apresentaram os comprovantes de pagamentos (fl(s). 18099-121) e 1.169 declararam haver pago as mensalidades não-contabilizadas pela contribuinte (fl(s). 18122-55). O restante não respondeu às intimações (1.616 alunos).

A seguir a fiscalização expurgou os valores relativos a alunos 1) cuja matrícula foi cancelada; 2) que desistiram do curso; 3) inadimplentes; 4) que se transferiram para outra escola; 5) que obtiveram bolsa de estudo integral (incluindo os funcionários da escola); 6) que obtiveram bolsa parcial, no montante relativo à concessão da mesma.

Esclarece a fiscalização que 1) excluiu os alunos que abandonaram o curso, se transferiram de escola e trancado a matrícula com base no livro registro de matrículas (fl(s). 4721-745) e nas informações dos alunos intimados; 2) os alunos que obtiveram bolsa (integral ou parcial) foram excluídos em função da relação fornecida pela empresa respeitante aos alunos-funcionários e das informações dos alunos em resposta às intimações; 3) chegou à conclusão das datas das omissões pelo controle de caixa fornecido pela interessada e dos valores omitidos pelo constante nos contratos que a empresa firmava com seus alunos, referente ao mês em questão e não-contabilizado; 4) o critério adotado foi o regime de competência, já que a contribuinte é tributada com base no lucro real.

Com base nestes critérios restou constatada a falta de contabilização de recebimentos de mensalidades escolares nos anos-calendário 1997 e 1998 (fl(s). 17879-968). Intimou-se a irresignada a manifestar-se desta constatação e ilidi-la através de provas (fl(s). 17876-8), mas esta não juntou aos autos nenhum documento, cingindo-se a questionar os critérios da fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Penso que se a fiscalização tivesse sido encerrada aqui já teria apurado dados suficientes para caracterizar a omissão de receitas. A autuada estava obrigada a contabilizar as receitas decorrentes do pagamento efetivados de seus alunos. Constatada a existência de 3.890 alunos a respeito dos quais faltou o registro de ao menos um pagamento, intimou regularmente a contendora para que informasse o porquê. Sua resposta foi a existência de bolsistas, dos quais não guardou nenhum registro por ser desnecessário. No entanto, o art. 195, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, doravante nominado de CTN) é bem claro quanto ao dever dos contribuintes em manter a guarda de documento que comprovem os registros efetuados na documentação contábil e fiscal "até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram":

"Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Provado que 1) os valores constantes do "controle de caixa" correspondem aos valores declarados e 2) a existência de milhares de pagamentos não-registrados, correspondendo a contratos de prestação de serviços educacionais vigentes, caracterizada está a omissão de receitas.

Mas a fiscalização foi mais longe. Intimou 3.678 alunos e obteve prova direta da omissão dos pagamentos de 893 alunos, bem como a declaração de 1.169 alunos dizendo ter pago as mensalidades.

Aponta a fiscalização que, à exceção de duas alunas (fl(s). 8642-3 e 10147), todos os demais pagamentos dos 893 alunos que foram comprovados pelos mesmos e que não foram contabilizados pela contribuinte foram realizados diretamente na tesouraria da escola (fl(s). 8414-14631), fato este que, segundo ela, indica a intenção

132.746*MSR*24/06/03

3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

e o planejamento da contribuinte em não oferecer à tributação todas as receitas auferidas. No caso destes alunos o valor da receita omitida é o que consta nos comprovantes de pagamento.

Alude ainda a fiscalização que muitos dos 1.169 alunos que declararam haver quitado as mensalidades não-contabilizadas pela contribuinte (fl(s). 1601-1999 e 14534-17807) informaram ter procurado a autuada para obter uma segunda via do recibo de quitação, o que foi negado por ela. Apresenta vários depoimentos neste sentido (por exemplo os das fl(s). 15079-80, 14573, 14679, 15056, 1633, 1647, 14821, 14844).

Em relação aos alunos que não apresentaram comprovante de pagamento o valor da receita omitida tomou por base os pagamentos que vinham sendo efetuados pelos alunos (com base nos controles de caixa fornecidos pela interessada).

Aduz ainda o Fisco que os contratos de prestação de serviços educacionais (fl(s). 311-64) apresentam diversas cláusulas em que o aluno é impelido ao pagamento das mensalidades, tais como:

- o cancelamento definitivo da matrícula na ocorrência de três parcelas sucessivas de atraso (cláusula 4ª);
- a vedação do direito à matrícula ou rematrícula no case de inadimplência de qualquer parcela ou encargo (cláusula 4ª § 1º);
- o deferimento de pedido de trancamento de matrícula estar condicionado à inexistência de débitos escolares até o mês de apresentação do requerimento, bem como ao pagamento das parcelas mensais futuras correspondentes ao período em que o trancamento estiver sendo solicitado (cláusula 4ª § 2º);
- a emissão de duplicata de prestação de serviços, em caso de inadimplência (cláusula 3ª § 4º)

Lembram também os fiscais autuantes que a legislação da época (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 9º, § 1º, II, 'a') permitia o registro como perda dos créditos sem garantia de valor no montante de até cinco mil reais por operação. Ora, este fato, no mínimo, inverte o ônus da prova em relação àqueles que entendem não ser aplicável o regime de competência às entidades de educação (como é o caso da

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

contribuinte). Se não existissem os pagamentos dos 1.169 alunos que alegaram ter pago as mensalidades e dos que não responderam a intimação, a interessada teria reconhecido como perdas dedutíveis na apuração do lucro real cada uma das mensalidades, forte no citado permissivo legal. Porém, nas demonstrações de resultado do exercício de 1997 e 1998 não consta qualquer despesa referente a perdas no recebimento de créditos (fl(s). 17814-30), o que é prova indiciária do efetivo recebimento do pagamento de tais mensalidades (o que é desnecessário no regime de competência).

No sentido da correção deste lançamento já decidiu este Colegiado (decisão que se aplica a contrário senso):

"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS- ATIVIDADE ESCOLARES.- Não é lícito ao fisco tributar a diferença encontrada entre a receita bruta declarada pela entidade escolar e a receita obtida através do demonstrado contendo o número de alunos matriculados na escola pelo valor das mensalidades, sem antes excluir o quantitativo de alunos agraciados com bolsas de estudos, os efetivamente transferidos e os alunos agraciados com descontos especiais por pertencerem à mesma família. O crédito tributário apurado em estabelecimento escolar sem este levantamento não contém os requisitos de certeza e seriedade, principalmente quando a instituição de ensino fornece estas informações. Recurso provido." (1º CC – Ac. 107-04.798 – 7ª C – DOU 20.05.1998 – p. 32)

Cito ainda o seguinte acórdão, aplicável por analogia:

"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – PROVA – A diferença a maior entre os dados colhidos pelo Fisco na contabilidade de clientes do contribuinte e aqueles por ele registrados, relativamente a pagamentos ou créditos por serviços prestados em determinado exercício, prova a omissão do registro de receitas. Não basta ao contribuinte alegar que as reconheceu no exercício social subsequente, cabe-lhe provar cabalmente o alegado. IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE FATURA POR SERVIÇOS PRESTADOS – O crédito correspondente a fatura emitida por serviços prestados no curso do exercício social deve ser contabilizado, reconhecendo-se a receita segundo o regime de competência. Uma previsão de eventual perda futura, em razão de discordância do cliente quanto ao valor cobrado, não justifica a falta do registro. Somente depois de verificada e provada a impossibilidade de realizar-se o crédito e de esgotados os recursos de cobrança é que a correspondente receita será neutralizada pelo registro de perda de igual valor." (1º CC – Ac. 105-06.455 – 5ª C – Rel. Desig. Victor Rodrigues – DOU 09.10.1996 – p. 20220)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Concluindo, tenho por caracterizada a omissão de receitas por parte da recorrente, bem como a correta apropriação das receitas omitidas pelo regime de competência, pelo que voto pela manutenção do lançamento neste aspecto.

DA DEDUTIBILIDADE DOS LANÇAMENTOS DECORRENTES

Pede a recorrente sejam excluídas, da base de cálculo do IRPJ lançado, as contribuições apuradas no lançamento *ex officio*.

Neste ponto concordo parcialmente com a contribuinte.

Ocorre que a regra geral, materializada no art. 344 do RIR 99 (art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995) é a dedutibilidade, na determinação do lucro real, dos tributos e contribuições pelo regime de competência. Os parágrafos destes artigos elencam as exceções, ou seja, são indedutíveis a) os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º); b) o imposto de renda de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º); c) as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º); d) a partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

Eis a redação integral da norma em apreço:

"Subseção IX

Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º)

Dessa forma, a dedutibilidade de tributos lançados (salvo, a partir de 1997, da CSLL) não está excepcionada pela legislação tributária.

Voto, portanto, para que seja admitida, no presente caso, a dedutibilidade, na apuração do lucro real, segundo o regime de competência, o valor da Contribuição para o PIS e da COFINS.

DA MULTA AGRAVADA

Alega ser indevida a imposição da multa agravada por não lhe ter sido imputado falsidade material ou ideológica ou de ter deixado de atender intimações, sendo que a fraude não se presume, não havendo prova da ocorrência do dolo.

Também neste ponto entendo não lhe assistir razão.

Trago as palavras da decisão recorrida, as quais assumo como minhas em razão de sua pertinência e suficiência para o deslinde da questão:

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

"Conforme já explicitado nas preliminares, o lançamento é uma atividade vinculada. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca de seus efeitos.

Cabe observar o disposto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I e II, quanto à penalidade aplicada em caso de lançamento de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – **de setenta e cinco por cento**, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – **cento e cinquenta por cento**, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifei)

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispõe nos citados artigos:

Art. 71 **Sonegação** é toda **ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

Art. 72 **Fraude** é toda **ação ou omissão dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (destaquei)

A contribuinte deixou de contabilizar e oferecer à tributação receitas correspondentes a mensalidades escolares de dois anos-calendário consecutivos (8 trimestres), no total de R\$ 3.787.135,56, o que não pode ser caracterizado como falha ou esquecimento de algumas parcelas da receita. Ademais, não apresentou a documentação solicitada sob a simples alegação de não possuí-la. Portanto, correta a aplicação da multa qualificada."

Vê-se, pelo teor dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 que, para aplicação da multa prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/95 não há de se perquirir a respeito de falsidade material ou ideológica, mas se houve a ocorrência de intuito de fraude, gênero do qual são espécies a fraude, a sonegação e o conluio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Tendo deixado de registrar e declarar as receitas ora alcançadas, as quais foram, praticamente no todo, recebidas diretamente em seu caixa (tesouraria), subsumiu-se à prática de sonegação, pois realizou conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O dolo se evidencia pela prática reiterada da infração, bem como pelo modo pelo qual se realizou a sonegação.

Nesse sentido, voto por manter a multa agravada.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

A aplicação da taxa SELIC para a atualização monetária dos créditos tributários a cargo da Receita Federal é determinada pelo art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.
...(omissis)..."*

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento"

*"Art. 5º. O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.
...(omissis)...."*

§ 3º. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

A interessada defende a “ilegalidade” e a inconstitucionalidade da aplicação da SELIC. Também aqui está desguarnecida de razão a nobre litigante.

No que tange à ilegalidade, porque a previsão para o cálculo de juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão expressa na Lei nº 9.430/96.

No respeitante à inconstitucionalidade da aplicação da SELIC, tal questão não pode ser conhecida por esta instância por dizer respeito ao controle repressivo de constitucionalidade, que não é atribuição de Órgãos do Poder Executivo, mas sim do Poder Judiciário e, excepcionalmente, do Poder Legislativo. Neste sentido a doutrina de Alexandre de Moraes: ¹

*“No direito constitucional brasileiro, em regra, foi adotado o controle de constitucionalidade repressivo jurídico ou judiciário, em que é o próprio Poder Judiciário quem realiza o controle da lei ou ato normativo, já editados, perante a Constituição Federal, para retirá-los do ordenamento jurídico, desde que contrários à Carta Magna.
...(omissis)...*

Excepcionalmente, porém, a Constituição Federal previu duas hipóteses em que o controle de constitucionalidade repressivo será realizado pelo próprio Poder Legislativo. Em ambas as hipóteses, o Poder Legislativo poderá retirar normas editadas, com plena vigência e eficácia, do ordenamento jurídico, que deixarão de produzir seus efeitos, por apresentarem um vício de inconstitucionalidade”. (grifo no original)

Caso se deixasse de aplicar leis regularmente emanadas do processo legislativo, estaria configurada uma invasão na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário, ferindo assim a independência dos Poderes da República preconizada no artigo 2º da Carta Magna².

Excepcionalmente, e unicamente a título de racionalidade administrativa conjugada à economia processual, é autorizado à Administração Pública, através do

¹ Alexandre de Moraes in *Direito Constitucional*. São Paulo, Atlas, 2000, p. 560.

² “São Poderes da União, **Independentes e harmônicos** entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” (grifou-se)

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a negativa de vigência à lei. De acordo com esta norma, "As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma **inequívoca e definitiva**, interpretação de texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta". Inequívoca e definitiva, segundo o Parecer PGFN/CRE/Nº 948/98 (item 4 "c"), corresponde a:

- decisão proferida em ação direta, ainda que única;
- decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha sua execução suspensa por ato do Senado Federal;
- decisão Plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela.

Com base no referido Decreto nº 2.346/97 o regimento interno deste Colegiado recebeu ressalva específica da impossibilidade de realizar o controle repressivo de constitucionalidade:

"Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal. (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998; artigo acrescentado pela Portaria MF nº 103, de 23.04.2002, DOU 25.04.2002)"

A negativa de vigência à lei em outros casos afora os acima mencionados depende do controle jurisdicional – e não do administrativo, cujo contencioso tem por escopo justamente a **verificação da observância da legalidade do**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

ato. A este respeito vem se manifestando copiosa doutrina, dentre as quais a de José Afonso da Silva, que ensina³:

'Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, QUE SÓ SE DESFAZ QUANDO INCIDE O MECANISMO DE CONTROLE JURISDICIONAL ESTATUÍDO NA CONSTITUIÇÃO. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, § 3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência de Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado.'
(Grifou-se)

Não é lícito, pois, à instância administrativa decidir sobre matéria que não é de sua alçada, afrontando a Lei Maior.

Em suma, o poder/dever da Administração Pública, em especial dos órgãos julgadores, a respeito da realização do controle repressivo de constitucionalidade, restringe-se a

(1) aplicar as decisões proferidas em sede de ação declaratória de constitucionalidade e ação declaratória de inconstitucionalidade (Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, art. 28, parágrafo único) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (Lei nº 9.882, 10 de novembro de 1999, art. 10, § 3º), definitivas ou através de medida cautelar (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, art. 1º-A),

(2) pôr em prática Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato (CF, art. 52, X),

(3) observar as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação de texto constitucional (Decreto nº 2.346/97, art. 4º, parágrafo único),

³ José Afonso da Silva in Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo, editora Revista dos Tribunais, 6ª ed., p. 51.
132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

(4) não aplicar o objeto de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em caso concreto, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República (Decreto nº 2.346/97, art. 1º, § 3º) e

(5) não dar eficácia à legislação que embase a exigência de crédito tributário cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal ou objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, art. 22-A - artigo acrescentado pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002).

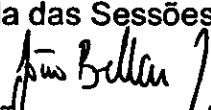
Nesse mesmo sentido a jurisprudência administrativa:

"INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE JUROS SELIC – A instância administrativa carece de competência para discutir a suposta inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo, cabendo-lhe tão somente a sua aplicação, sob pena de responsabilidade funcional, por força do art. 142, parágrafo único, do CTN. Tal modalidade de discussão é reservada ao Poder Judiciário (art. 102, inciso I, "a", e III, "b", da Constituição Federal). Recurso voluntário desprovido". (3º CC – Proc. 10314.004231/98-62 – Rec. 121462 – (302-34804) – 2ª C. – Rel. Hélio Fernando Rodrigues Silva – DOU 26.08.2002)

"Multa de Ofício. Juros de Mora Lançamento de Ofício - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - A cobrança da multa de ofício por percentual previsto em Lei, está em perfeito acordo com o que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, não cabendo às autoridades administrativas a apreciação de sua constitucionalidade. A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic está em perfeito acordo com o que dispõe o § 1º do art. 161 do CTN, não cabendo às autoridades administrativas a apreciação de aspectos inconstitucionais ou ilegais da legislação, tarefa reservada exclusivamente ao Poder Judiciário [Acórdão 106-12.261, de 21/09/2001 - Relator: Luiz Antonio de Paula].

"SELIC - JUROS DE MORA - Falece competência ao Colegiado administrativo para apreciar e julgar matéria envolvendo constitucionalidade, mormente quando os dispositivos legais têm plena vigência e validamente inseridos no mundo jurídico" [Acórdão 104-18.346, de 20/09/2001- Relator: Remis Almeida Estol].

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003-06-25


JOÃO BELLINI JÚNIOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator Designado.

1. Ousei divergir parcialmente do Conselheiro Relator em conjunto com os I. Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio César da Fonseca Furtado (que aliás até me acompanharam na parte em que parcialmente fiquei vencido, assim dando provimento ao recurso em maior extensão, e que portanto não é reportada neste voto vencedor) e Nadja Rodrigues Romero, Aloysio José Percínio da Silva e o I. Presidente Cândido Rodrigues Neuber (estes na parte em que me acompanharam e que portanto secundam o voto vencedor ora objeto de prolação). Neste aspecto, a seguir, procurarei refletir o melhor posicionamento destes Conselheiros vencedores e do meu próprio entendimento em divergência parcial ao Conselheiro João Bellini Junior, Relator do feito.

2. Para melhor compreensão da extensão deste voto, anota-se que as matérias que o compõem são o provimento do apelo (i) para acolhimento da preliminar de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente ao primeiro trimestre de 1997 em relação ao IRPJ, (ii) para exclusão da tributação, principal e decorrentes, relativamente à verba correspondente ao grupo de 2.785 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco) (1.169+ 1.616) alunos e (iii) para reduzir a multa de lançamento de ofício remanescida ao percentual normal de 75%.

3. No âmbito da decadência, e como fundamento de decidir anoto que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais tem sistematicamente decidido que a partir do ano calendário de 1992 o lançamento de IRPJ se tornou hipótese de lançamento por homologação, a teor da Lei 8.383/91, assim se lhe aplicando, salvo a hipótese de fraude, dolo ou simulação, a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e não a regra do art. 173, I do mesmo estatuto. O caso líder, que vem servindo de há muito para balizamento na Corte Superior é o recurso nº 101-01.523 em

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA
Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

nome de Valadares Diesel Ltda., cuja fundamentação abaixo transcrevo e incorporo a este voto como razão de decidir:

"Até data mais recente vinha votando no sentido de que, com ênfase para o ano calendário 1992 e seguintes, o lançamento do imposto de renda reputar-se-ia "um lançamento por declaração e não por homologação, mesmo após o advento da lei 8.383/91, fazendo-se a sua contagem nos termos do art. 173, I, do CTN". Prova disto é o acórdão colacionado pelo Recorrente a fls. 300/303.

Disse o Douto Conselheiro Relator da decisão recorrida:

"A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser pago, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos posto que foi fixado datas de vencimento.

Além disso, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.967/82 não deixou qualquer margem a dúvida, quando estabeleceu que:

"Art. 16 – A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei. apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento ex-officio, acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora." (destaquei)

Após este comando o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não é mais constituído na modalidade de lançamento por declaração tendo em vista que atribuiu ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento do imposto, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos ou do prévio exame da autoridade lançadora.

Este entendimento tem suporte no artigo 150 do Código Tributário Nacional que dispõe:

"Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

A autoridade julgadora de 1º grau concorda que a hipótese dos autos é de lançamento por homologação.

A controvérsia estabelecida refere-se ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial: a recorrente entende que como o fato gerador ocorreu no ano-calendário de 1992, o prazo decadencial tem início no dia 1º de janeiro de 1993 enquanto que a autoridade julgadora de 1º grau entendeu que como o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos no dia 10 de maio de 1994, o prazo só poderia ser contado a partir de primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado, ou seja, no 1º de janeiro de 1999 e como o Auto de Infração foi lavrada no dia 17 de dezembro de 1988 não estaria caracterizada a decadência.

A jurisprudência firmada pelo 1º Conselho de Contribuinte tem sido a de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e entre inúmeros acórdãos podem ser citadas as seguintes ementas:

"LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – *A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado. (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)"

"IRPJ – TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO (Ex: 1992) – O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independentemente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04.01.94 procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30.11.88 e 31.12.88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente. (Ac. 101-92.291, de 22/09/98)."

Este entendimento decorre da interpretação do artigo 150 do Código Tributário Nacional quando explicita que o lançamento por homologação, que ocorre quanto os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa.

O texto legal diz **atividade exercida pelo obrigado** de forma genérica porquanto se fosse a intenção do legislador de homologar o pagamento, o referido artigo teria sido explícito no sentido de restringir o alcance com a seguinte afirmação: **tomando conhecimento do pagamento efetuado**. A palavra atividade tem uma amplitude maior do que o pagamento ou até mesmo o lançamento, podendo abranger todas as operações mercantis que tenham resultado em prejuízos.

Outrossim, o precedente citado pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional relativamente a decisão do Superior Tribunal de Justiça, tem sido objeto de críticas contundentes pelos tributaristas. Entre outros críticos, mencione-se o Professor Alberto Xavier, no livro DO LANÇAMENTO – TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO – Editora Forense 1997, onde nas páginas 90 a 95, escreve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

“O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depôs de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’. Em outras palavras: ‘o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término do prazo dos 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador (Ac. 1ª T STJ, R.Esp nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.06.95, 18.646). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (Ac. 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.01.96, 3328/9).

...

Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que ‘o lançamento se pode tornar definitivo’ quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da ‘extinção do crédito’ e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo ‘depois de expressamente homologado’, sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação do ‘pagamento’ e não ao ‘lançamento’ que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à faculdade de rever o lançamento’ quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento ‘poderia ter sido praticado’ – com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento ‘poderia ser praticado’ como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento."

Por outro, atente-se que a Lei nº 8.383/91 determinou "verbis":

"Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos."

...

Art. 43 – As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I – até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II – até o último dia do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III – até o último dia útil do mês de junho, as demais.

Parágrafo único – Os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento do imposto e adicional referida no art. 39."

Como se vê, a partir do mês de janeiro de 1992, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser apurado mensalmente já que a declaração de rendimentos foi denominado de **ajuste anual** dissociado do fato gerador.

Desta forma, tenho fundadas dúvidas sobre a aplicação do precedente o Superior Tribunal de Justiça para a hipótese vertente, especialmente quando a Lei nº 8.383/91 estabelece que o lucro deve ser apurado mensalmente, implicando, portanto, em fato gerador mensal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

Nestas condições, sou pela observância da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes e, por consequência, fica prejudicado o exame da outra preliminar e do mérito.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência.”

Neste passo e na atual conjuntura resolvi revisar o meu posicionamento para o efeito de afinar o meu entendimento com o v.acórdão recorrido, supra transcrito, para entender que, efetivamente, na vigência da Lei 8.383 a contagem do prazo decadencial haverá de ser feita na forma prevista pelo art. 150, parágrafo 4º.

No particular anoto, inicialmente, dentro da sustentação desta posição, que o auto de infração abarca fatos geradores mensais no ano de 1992, de janeiro a dezembro, e não um fato gerador único anual como os lançamentos até 1991 vinham perpetrando. Já por aí se vê que a atividade lançadora foi mensal, e não anual, de tal maneira que o tratamento tributário da espécie não mais pode ser feito em base das disposições do art. 173, I.

Ressalvando, a seguir, minha estranheza ante o fato de o Fisco sempre pretender exercer sua atividade revisora na undécima hora, quando, em verdade, tem um longo período de 5 (cinco) anos para produzi-la, a verdade é que a discussão somente se originou, e aí várias teses se criaram para, mais do que nunca, se proteger o retardamento, que não poderia ser justificado pela ausência de pessoa hábil a exercê-lo.

A tese do lançamento por declaração, que já vinha perdendo foros de legitimidade a partir da vigência do Decreto Lei 1967/82, parece-me morta com a vigência da Lei 8.383/91, a qual, então, determinou no seu art. 38 que o imposto de renda “será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos”. Daí a repartição do lançamento por vários meses.

Ademais, a tese de que o que se homologa é o pagamento seguramente não passa pelas situações em que o contribuinte nada tem que pagar por acumular prejuízos ou em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

que o Fisco, quando exige o tributo, pode estar fundado na glosa de uma despesa. Em ambas as hipóteses, com ênfase para a primeira, a situação ficaria extremamente de difícil sustentação.

Sob tais condicionantes dou o meu prestígio integral ao v. acórdão recorrido para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional."

É o quanto penso serve para refletir o entendimento da corrente vencedora em relação ao acolhimento da prejudicial no âmbito do IRPJ.

4. Antes de adentrar na omissão de receita remanescente, a respeito da redução da multa de lançamento de ofício ao percentual normal de 75%, também por ser questão que nesta Câmara não tem comportado maiores dúvidas, desde logo a enfrento sucintamente.

Com efeito a Jurisprudência desta Câmara, e de resto das outras Câmaras e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de que não cabe agravar, ou qualificar a multa de lançamento de ofício ao percentual mais exacerbado quando os dados que sustentam a omissão são coletados dentro da própria contabilidade de demais elementos fornecidos pelo sujeito passivo. No jargão tradicional o dolo não se presume e precisa efetivamente ficar demonstrado, o que raramente logra a fiscalização produzir.

Na espécie dos autos isto será mais amiudemente abordado no item subsequente, a acusação remanescente (a parte mais substancial diga-se de passagem foi cancelada) resultou da coleta de certos informes em relação aos alunos matriculados em estabelecimentos de ensino de grau superior mantidos pelo sujeito passivo, aí se compulsando cadernos de matrículas, contratos de mensalidade, situação especial de alunos com bolsa de estudo e descontos e valores de mensalidades. No fundo o sujeito passivo franqueou à fiscalização aquilo que tinha ainda à disposição para instrução do processo de investigação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Neste aspecto, a título meramente ilustrativo, faço referência como fundamento da redução do percentual aos acórdãos 103-20.839 e 103-21.044, subscritos pelo Conselheiro Márcio Machado Caldeira, cujas ementas vão abaixo transcritas por caírem como uma luva à espécie dos autos:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – RECEITA DECLARADA A MENOR – LUCRO PRESUMIDO – Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada, conforme informações prestadas pelo sujeito passivo à Receita Estadual, correto o lançamento efetuado de ofício.

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual norma de 75%."

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – RECEITA DECLARADA A MENOR – LUCRO PRESUMIDO – Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada, conforme informações prestadas pelo sujeito passivo à Receita Estadual, correto o lançamento efetuado de ofício.

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual norma de 75%."

....

A teor de tais considerações também espero ter refletido o entendimento majoritário da Câmara.

5. No âmbito da omissão de receita excluída pelo entendimento majoritário (grupo de 2.785 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco) (1.169+ 1.616) alunos) procedo inicialmente à transcrição de certas considerações do "TERMO DE CONCLUSÃO FISCAL", que assim sustentou a omissão de receita em âmbito maior e que afinal foi reduzida para apenas 893 alunos (3.678 - 2.785):

"1.Durante as verificações obrigatórias realizadas, em Fiscalização referente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, o contribuinte foi intimado, em 30/08/2000, a apresentar os Contratos de Prestação de Serviços Educacionais, referentes aos anos-calendário de 1996 a 1998 e a relação de alunos matriculados no mesmo período (fls. 309/310).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

2. Antes de atender à intimação acima, o contribuinte alegou que eram muitos os contratos, em razão da quantidade de alunos e solicitou que fosse permitida a apresentação apenas de 1 (UM) contrato por curso e por ano-calendário, para facilitar o atendimento. Foram apresentados os contratos de fls. 311/364, bem como a relação de alunos matriculados, em papel (fls. 394/1600 e 2000/4718) e em meio magnético.

3. A partir das informações acima, elaboramos a planilha de fls. 365/366, com a finalidade de confrontar o faturamento estimado (com base no nº de alunos e valores das mensalidades dos diversos cursos) com o faturamento contabilizado e declarado, cuja confrontação indicou haver uma diferença considerável entre esses valores.

4. Face a esses indícios, elaboramos o Termo de Constatação de fl. 367, sendo o contribuinte intimado a manifestar-se acerca do fato de que dentre os alunos matriculados no referido período, milhares deles não haviam efetuado todos os pagamentos, ou seja, estavam matriculados e na relação de pagamentos efetuados pelos mesmos (controle de caixa de fls. 394/1600 e 2000/4718), fornecida pelo contribuinte, não constavam pagamentos referentes a alguns meses.

5. Na resposta ao termo acima, protocolada em 30/03/2001, o contribuinte limitou-se a alegar que *"não é dispensável dizer que a escola, cumprindo sua função social, oferece a muitos alunos, bolsas para o pagamento das mensalidades. Algumas vezes, tais benefícios são para todo o período, outras vezes para um período determinado e, em outras situações, a bolsa é parcial, apenas redutora no valor da mensalidade. Não é incomum a entidade educacional, em vista de problemas financeiros de alunos ou de seus pais, isentá-los do pagamento, em um determinado período, ou apenas um mês, sempre de acordo com as circunstâncias que se apresentam e que, obrigatoriamente, têm que ser administradas pela entidade educacional"* (grifamos) – fls. 368/370.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

6. Todavia, o contribuinte não apresentou qualquer comprovante que ilidisse a constatação acima, razão pelo qual, solicitamos autorização para reexame e abertura de MPF/FM (fl. 175), sendo aberta nova fiscalização, visando a apuração de OMISSÃO DE RECEITAS. Através do Termo de Início de Fiscalização de fl. 176, o contribuinte foi intimado a apresentar relação mensal de todos os alunos bolsistas (integral e parcial) e também daqueles alunos que se utilizaram de crédito educativo, além de indicar os alunos que eram funcionários da entidade.

7. Nessa mesma oportunidade, procedemos à retenção dos livros diário, razão e de registro de matrículas, referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, para, com essa documentação, iniciar o procedimento de apuração do faturamento real do contribuinte, tendo em vista a estimativa do potencial da pessoa jurídica, baseado no levantamento de recursos recebidos pela entidade (mensalidades escolares), levando-se em conta o número de alunos matriculados, excluindo-se os casos de redução desse potencial, tais como: alunos desistentes, alunos transferidos, alunos com descontos no valor da mensalidade, alunos inadimplentes e os cancelamentos de matrículas.

8. Em sua resposta à intimação acima, datada de 08/06/2001, o contribuinte afirmou que a entidade não mantinha registros específicos ou relações das bolsas ou descontos outorgados aos alunos, especialmente após o encerramento de cada ano letivo. Com relação aos alunos beneficiados com o crédito educativo, o contribuinte também nada apresentou, limitando-se a afirmar que os mesmos constam de processos definidos pela Caixa Econômica Federal. Por fim, apresentou a relação dos alunos matriculados naquele período e que eram funcionários da entidade, esclarecendo que esses eram beneficiados com a concessão de bolsa integral (fls. 371/374).

9. Prosseguindo no objetivo traçado, intimamos o contribuinte (fl. 375) a apresentar todos os contratos de prestação de serviços aos alunos matriculados nos anos-calendário de 1997 e 1998, além de relacionar, em meio magnético,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

todos os alunos, por nome, código e curso. Tendo em vista a falta de resposta do contribuinte, no prazo estipulado, foi o mesmo reintimado à fl. 377.

10. Em sua resposta à reintimação, datada de 27/07/2001, protocolada em 06/08/2001, o contribuinte limitou-se a alegar que "os contratos de prestação de serviços educacionais são celebrados por ano letivo, vigorando do início ao final do ano letivo (...). Diante disto, encerrada a vigência do contrato e concluída a prestação do serviço educacional do ano letivo correspondente, torna dispensável a guarda desses contratos (...) o que nos impossibilita de atender à solicitação de Vossas Senhorias (fl. 379).

11. Conclui-se, diante do exposto acima, que o contribuinte esquivou-se de apresentar os documentos solicitados, visando única e exclusivamente dificultar o trabalho da Fiscalização, motivo pelo qual foi expedido novo termo de REINTIMAÇÃO, datado de 10/08/2001 (fls. 380/381), já que a alegação do contribuinte não têm amparo legal conforme prescreve o art. 264 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99).

12. Novamente, em 16/08/2001, nenhum documento foi trazido aos autos, sendo retificado pelo contribuinte que somente guardava os contratos até o final de cada ano-letivo – fls. 383/384.

13. Face a todo o exposto acima, ficou caracterizado embaraço à fiscalização, de acordo com o disposto no art. 919 do RIR/99, sendo aplicada ao contribuinte a multa regulamentar prevista no art. 948 do RIR/99, constituída através do auto de infração de fls. 385/391.

14. Através do cruzamento das informações contidas nos arquivos magnéticos, referentes aos pagamentos mensais efetuados pelos alunos (controle de caixa – fls. 394/1600 e 2000/4718), e nos livros de registros de matrículas dos anos-calendário de 1997 e 1998 (fls. 4721/4945), elaboramos planilha contendo todos os alunos matriculados no referido período e que não constava o pagamento de pelo menos uma mensalidade (fls. 17982/18092).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

15. Tendo em vista as dificuldades em se obter informações por parte do contribuinte para se chegar ao resultado pretendido por esta fiscalização, não restou outra possibilidade que não a de intimar todos os alunos constantes da relação acima, como o único meio de se chegar à verdade real dos fatos.

16. Procedemos, então, à intimação dos referidos alunos (fls. 4993/8411, solicitando que estes apresentassem os comprovantes de pagamentos efetuados nos anos-calendário de 1997 e 1998, ou declaração de que estes pagamentos foram efetuados, caso não dispusessem dos comprovantes.

17. Todavia, em virtude do fato de termos apenas o nome de cada aluno, não foi possível identificar apenas 212 registros (fls. 18093/18098), face a problemas de nomes incompletos, homônimos e alunos que não possuem cadastro de pessoa física (CPF) na SRF.

18. Do total de alunos matriculados e que não constava pelo menos um pagamento de mensalidade, em número de 3.890 registros (fls. 17982/18092), 3.678 foram intimados. De acordo com as respostas dos alunos, estes foram divididos em dois grupos. O primeiro, composto de 893 registros (fls. 18099/18121), é formado por aqueles alunos que apresentaram comprovantes; e o segundo, com 1.169 registros (fls. 18122/18155), por aqueles alunos que declararam haver pago as mensalidades não contabilizadas pelo contribuinte.

19. Cabe esclarecer que do total de alunos trabalhados por esta fiscalização (aqueles que estavam matriculados e não constava pelo menos um pagamento) e com base nas respostas apresentadas pelos mesmos, foram expurgados os seguintes casos:

- os alunos cuja matrícula foi cancelada;
- os alunos que desistiram do curso;
- os alunos inadimplentes;
- os alunos que efetuaram transferência para outra escola;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : 103-21.255

- os alunos que obtiveram bolsa de estudo integral, aí incluídos aqueles que eram funcionários da entidade;
- os alunos que obtiveram bolsa parcial foram considerados pelo valor efetivamente pagos, ou seja, foram expurgados os valores referentes aos descontos concedidos pela entidade.

20. Com base nos critérios acima, restou constatada a falta de contabilização de recebimentos referentes às mensalidades escolares, nos anos-calendário de 1997 e 1998, conforme planilha de fls. 17879/17968, sendo o contribuinte intimado, em 18/02/2002, através do termo de constatação e intimação fiscal de fls. 17876/17878, a manifestar-se a respeito da referida constatação e apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que ilidisse os fatos constatados, sendo-lhe encaminhada cópia da referida planilha."

Também adiciono que o I. Fiscal autuante, em depoimento prestado na Justiça Federal a partir da Representação Penal instaurada em face da argüida omissão, no seu depoimento pessoal perante o Juízo esclareceu:

"Com relação aos alunos que não comprovaram o efetivo pagamento houve presunção de pagamento."

Por que, assim, excluir da tributação o grupo de 2.785 alunos, que seria representado pelos 1.169 que alegaram pagamento mas não juntaram comprovante e os 1.616 que simplesmente não responderam? Esta a questão.

No vigente regime de tributação do Imposto de Renda a presunção legal da omissão, que importa na inversão do ônus da prova, há de constar expressamente do texto legal para, como prova indireta, legitimar a tributação. Antes da Lei 9.430/96 esta presunção era restrita apenas aos casos de saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimentos de caixa por sócio. Na vigência do referido diploma adicionou-se a falta de escrituração de pagamentos por pessoa jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

Ora, de rigor a presumida omissão de receitas em relação aos que não comprovaram pagamento ou alegaram pagamento mas não juntaram recibos não encontra foros de legitimidade, de tal maneira que, em relação ao grupo dos 2.785 alunos, para confirmar o lançamento ter-se-ia que adotar a confessada presunção assumida pelo Sr. Agente Fiscal. E isto não é possível, sob pena de se legitimar uma presunção não admitida em lei.

Por isso é que, na pior das hipóteses o lançamento só se legitimaria em relação aos 893 alunos já que, juntando eles os comprovantes de pagamento, caberia ao sujeito passivo demonstrar, e isto não foi feito, que os pagamentos foram devidamente internados na contabilidade.

Deve-se salientar, ademais, como aflorou dos debates, que, na pior das hipóteses, em relação a aqueles que alegaram pagamento mas não justificaram, a não anexação dos recibos de pagamento poderia encobrir, eventualmente, interesses menos lícitos destes alunos na medida em que, pela negativa ou buscariam se proteger perante o sujeito passivo, para se safar dos efeitos de inadimplência ou, de resto, se precaverem contra o Fisco para legitimar uma dedução absolutamente indevida. De mais a mais, não cuidou o Fisco de apurar, em tais hipóteses, se os indigitados alunos permaneceram ou não durante todo o ano letivo do curso.

A respeito do tema, e mais especificamente sobre o depoimento pessoal prestado pela autoridade lançadora silenciou-se inteiramente o r. voto vencido e se mostrou ele absolutamente insensível ao caráter de presunção assumido no lançamento.

Este Conselheiro, Relator do voto vencedor, se tivesse que decidir a lide como orientador de voto relator, até talvez tivesse dado provimento integral ao recurso posto que, relativamente a aqueles que juntaram recibo, não se mostraria infenso à circunstância de que a apontada omissão é inferior aos valores escriturados no Caixa. Este elemento pode conduzir à idéia de que os valores pagos em dinheiro pelos 893 alunos foram efetivamente contabilizados. Porém, como o sujeito passivo não fez a

132.746*MSR*24/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90

Acórdão nº : 103-21.255

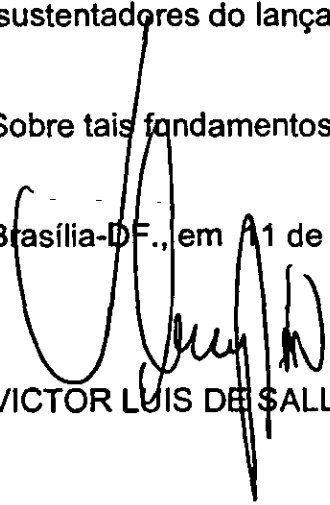
prova desta contabilização, em tal hipótese incorre presunção por tributação, mas tributação decorrente de prova direta em face do silêncio do sujeito passivo na contabilização do numerário.

Entendo que bem andou a Câmara, por votação majoritária, de confirmar o lançamento apenas em relação aos 893 alunos, excluindo o grupo representado pelos 2.785 alunos já que o lançamento haverá de se revestir do caráter de liquidez e certeza e da devida legitimidade sob pena de se tornar, além de inócuo e inseguro, do caráter de ilegítimo. Seguramente em relação ao grupo dos 2.785 alunos faltou o devido aprofundamento na matéria tributável e à luz do depoimento pessoal da autoridade lançadora não poderia esta Câmara e não se sentiria o signatário confortável para dar foros de procedência ao auto de infração.

Por isso é que divergi e, no particular, verifiquei que a divergência também se estendeu à corrente majoritária que assim entendeu de, com o beneplácito da Presidência, de parcialmente improver a omissão de receita, discordando do Conselheiro Relator que assim se mostrou insensível aos maiores e melhores princípios informadores e sustentadores do lançamento.

6. Sobre tais fundamentos se assenta o entendimento do voto vencedor.

Brasília-DF., em 11 de junho de 2003


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE