



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81
Recurso nº. : 146.577
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1999, 2003, 2004
Recorrente : ESTRUTURAL - CONSTRUÇÕES, INCORPORAÇÕES E
COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 21 DE SETEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 108-09.014

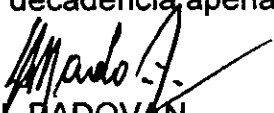
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – DECADÊNCIA – Na situação em que não há configuração de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o § 4º do art. 150 do CTN para contagem do prazo de decadências das contribuições sociais para a seguridade social.

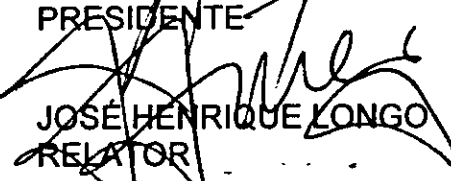
MULTA AGRAVADA DE 150% - LEI 9430/96, ART. 44, II – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O retardamento ou redução do imposto a pagar, por si só, não correspondem à hipótese legal.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ESTRUTURAL - CONSTRUÇÕES, INCORPORAÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **AFASTAR** a multa qualificada e, por decorrência, por maioria de votos, **ACOLHER** a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente até os fatos geradores de 30 de junho de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca que acolhiam a decadência apenas para o PIS.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAREM JUREIDINI DIAS, MARGIL MOURÃO GIL NUNES e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81
Acórdão nº. : 108-09.014
Recurso nº. : 146.577
Recorrente : ESTRUTURAL - CONSTRUÇÕES, INCORPORAÇÕES E
COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada exigem-se os seguintes tributos: IRPJ, CSL, PIS e COFINS, relativamente ao segundo trimestre de 1998 com arbitramento do lucro (IRPJ e CSL), bem como em relação aos trimestres de março de 2002 a setembro de 2003 pela diferença entre o valor escriturado e o declarado (verificações obrigatórias em relação ao IRPJ apenas).

O arbitramento foi aplicado em razão de o contribuinte não ter apresentado os livros contábeis em atendimento à intimação fiscal e de ter sido expressamente declarado que não mais os possuía porque o período de 1998 já havia sido fiscalizado anteriormente.

A fiscalização aplicou a multa de 150% com o fundamento de que: "a multa de ofício encontra-se em sua forma majorada em virtude do evidente intuito de sonegar ao fisco federal as receitas decorrentes destas notas fiscais", em face de que "o depoimento da contadora Zélia (fls. 82 a 84) mostra que participava das 2 (duas) empresas, na Estrutural como contadora, na Lechef como diretora, à época da emissão das notas fiscais, em 1998, tendo pleno conhecimento dos fatos ocorridos" (fls. 117).

A decisão da 3ª Turma da DRJ em Recife cancelou o lançamento de IRPJ do arbitramento (2º trimestre de 1998) em face da decadência, pois a ciência do auto ocorreu em dezembro de 2004 (fls. 163 e seguintes).

O Recurso Voluntário de fls. 180/189 apresenta os seguintes argumentos em suma:



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

- a) deve ser reconhecida a decadência com aplicação do CTN, e não da Lei 8212/91;
- b) a recorrente foi intimada apenas a apresentar os Livros Diário e Razão, sem qualquer solicitação de outros elementos cujo exame propiciaria a apuração de eventuais tributos não pagos;
- c) o arbitramento é medida extrema, após o esgotamento de todas as demais formas de apuração do crédito tributário;
- d) não houve omissão de receita porque o valor das notas de 1998 havia sido oferecido à tributação nos anos anteriores quando a recorrente recebera adiantamentos;
- e) o agravamento da multa exige a demonstração de ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte, e não há como enquadrar o comportamento da recorrente nessa tipologia, não se enxergando evidência de sonegação;
- f) os juros Selic ferem a juridicidade e devem ser cancelados.

O arrolamento de bens encontra-se na fl. 190.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81
Acórdão nº. : 108-09.014

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade e o Recurso deve ser conhecido.

Debate-se apenas a parte do lançamento relativa a junho/1998, sendo que o IRPJ foi declarado decadente.

Considerando a qualificação da multa e a exigência de contribuições sociais CSL e Cofins, cujo fundamento legal, nesse aspecto, é o art. 45 da Lei 8212/91, é imprescindível a análise da multa qualificada.

A multa agravada está assim prevista na Lei 9.430/96:

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

...
II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (o grifo não é do original).

Portanto, há dois fatores que definem a espécie da falta que merece aplicação da multa de 150%.

O primeiro deles é que a falta cometida pelo contribuinte à qual é aplicada a multa agravada deve corresponder a fraude. Ou seja, a contrário senso, tudo o mais não representa a hipótese legal do inciso II do art. 44 da Lei 9430. Com efeito, no campo das penalidades, não há como aplicar a analogia ou qualquer outro



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

instituto que alargue a aplicação de uma determinada norma; a previsão legal e o fato devem ter identidade para que haja a subsunção – isso é a tipicidade, que está compreendida no § 1º do art. 108 do CTN ¹.

Assim, devemos entender que a falta submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. Alberto Xavier traz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção do instituto:

Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu 'Compêndio de Legislação Tributária' que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito. ²

E mais, o segundo fator especifica ainda mais a aplicação da multa mais gravosa. É que deve ser identificada a fraude nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei 4502/64. Vejamos sua redação:

¹Entre nós não são raras as referências isoladas ou fragmentárias ao caráter tipológico do Direito Tributário. Justo porém é referir que o princípio da tipicidade foi expressamente considerado por Ruy Barbosa Nogueira, na sua acepção de necessária adequação do fato ao modelo que o prevê e descreve. (Alberto Xavier Direito Tributário e Empresarial – Pareceres, Forense, 1982, pág. 11)

²Direito Tributário e Empresarial – Pareceres, Forense, 1982, págs. 32



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

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 ...

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ...

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 (grifou-se).

Cumpre observar inicialmente que os artigos mencionados no art. 44, II, da Lei 9430, definem três institutos, sendo um deles a fraude. O art. 71 da Lei 4502 estabelece o conceito de **sonegação**; ora, a norma que prevê a multa não trata de sonegação, portanto não poderia utilizar para definição de fraude esse dispositivo. O mesmo acontece com o art. 73 que trata de **conluio**; inobstante referir-se à fraude, não deveria ser objeto da remissão do art. 44, II.

Assim, em obediência à tipicidade, somente há de ser analisado o art. 72, que define como fraude a ação ou omissão **dolosa**, para **modificar, impedir ou retardar o fato gerador** com objetivo de **reduzir** o montante do tributo ou, então, **evitar ou diferir** o pagamento.³

A palavra **dolosa** traz grande diferença na interpretação desse dispositivo, pois – ainda que se entenda que do ato ou omissão da empresa decorra, de algum modo, a diminuição total ou parcial do tributo, ou ainda seu diferimento indevido – deve ser demonstrada a intenção do agente nesse sentido.⁴

³A lei define a fraude como a ação ou omissão dolosa. Donde se pode concluir que é inerente ao conceito de 'fraus legis' em matéria fiscal a intencionalidade fraudulenta (elemento subjetivo) e a ilicitude do seu objeto (elemento objetivo). (Alberto Xavier, obra citada, pág. 34)

⁴Antônio Roberto Sampaio Dória

Elisão e evasão fiscal (José Bushatsky Editor e IBET, 1977, 2ª edição)

Assim na fraude, como na simulação, no *fundo* os meios são sempre ilícitos, mas em sua *exteriorização formal*, na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido. (pág. 40)



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

Novamente Alberto Xavier socorre para o conceito do dolo no campo tributário:

Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a *intenção* de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente *prevê e quer* o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como *fim*, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘*intenção fraudulenta*’. (obra citada, pág. 34)

Assim, é imprescindível que reste demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente, sob pena de não ser caracterizada sua atitude como passível da multa do art. 44, II, da Lei 9430.

A jurisprudência no Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido:

MULTA MAJORADA - FRAUDE - A fraude deve ser inequivocamente provada, particularmente quanto ao dolo. No caso de despesa referente a serviços pode-se admitir a existência de liberalidade no pagamento, por parte da empresa, sem que necessariamente reste comprovada a fraude (Acórdão 103-19690)

MULTA AGRAVADA - Não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada. (Acórdão 103-19682)

IPI - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - A conduta descrita pela norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64 exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (Acórdão 201-73945)

MULTA DE OFÍCIO. Falsificação de DARFs cometida pelo mandatário do contribuinte, não estando demonstrada a participação deste, nem caracterizado o intuito de dolo, fraude ou conluio do mesmo. Impostos já recolhidos quando da instauração do procedimento fiscal, sem mais demora. Ausência de fundamento legal para a aplicação da multa de ofício. (Acórdão 303-29241)

FRAUDE NA EXPORTAÇÃO. A acusação de fraude não pode repousar em meros indícios, sendo pressuposto para sua ocorrência a comprovação do dolo e de seus efeitos materiais. (Acórdão 302-33924)

No caso em apreço, mormente em face dos depoimentos dos sócios e da contadora (fls. 74/76, 80/81, 82/83) e das explicações apresentadas, não foi demonstrado pela fiscalização o dolo do contribuinte, o que representa obstrução à aplicação da multa qualificada.

Pois bem. Se não é o caso de multa qualificada, o prazo de decadência é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, isto é o de 5 anos a contar do fato gerador, que é 30/06/1998. Como a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2004, é conclusão imperativa que a decadência já impedia o ato do lançamento.

Cabe contudo reflexão sobre o art. 45 da Lei 8212/91 que determina o prazo de 10 anos para o lançamento de contribuição social, nos seguintes termos:

"Art. 45. O direito de a 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

A reflexão necessária foi muito bem exposta no voto da eminente e saudosa Conselheira Tania Koetz Moreira no Acórdão 108-06.992, no qual deixou



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

Processo nº. : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº. : 108-09.014

claro que a regra geral de decadência está definida no art. 173 do CTN. E que a Lei 8212/91 fixou para as contribuições sociais, nos casos do art. 173 do CTN, o prazo de 10 anos. Diz-se que é para os casos do art. 173 pois a redação do art. 45 praticamente é a mesma do art. 173 do CTN, alterando-se apenas o número de anos para a decadência.

Contudo, já é pacífico o entendimento de que, nos casos de lançamento por homologação – como é o caso dos autos –, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece que se considera extinto o crédito tributário no prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (que neste caso foi afastada).

Como disse aquela conselheira, “Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atentar-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior”.

E ainda que “Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, **se a lei não fixar prazo diverso**. Ora, a Lei nº 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4º.

Em suma, sendo a CSL e a COFINS tributos classificados como lançamento por homologação, e tendo transcorrido prazo superior a 5 anos (art. 150, § 4º, CTN) desde o fato gerador e até o lançamento de ofício, é inquestionável a extinção de eventual crédito tributário em face da decadência.



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

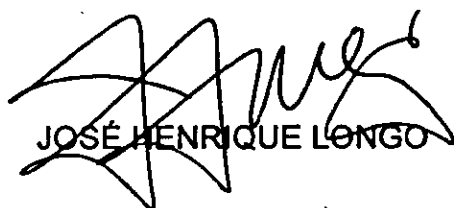
Processo nº : 11618.003399/2004-81

Acórdão nº : 108-09.014

Com relação ao PIS, por não estar incluído nas contribuições às quais o art. 45 da Lei 8212/91 se direciona, deveria desde a decisão anterior ter sido cancelado.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para o fim de declarar a decadência da CSL, COFINS e PIS do período-base encerrado em 30/06/1998.

Sala das Sessões - DF, em 21 de setembro de 2006.


JOSÉ HENRIQUE LONGO

