



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Recurso nº : 132144
Matéria : IRPJ - EXS.: 1997 A 2001
Recorrente : LD DISTRIBUIDORA DE SECOS E MOLHADOS LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2003
Acórdão nº : 107-07.084

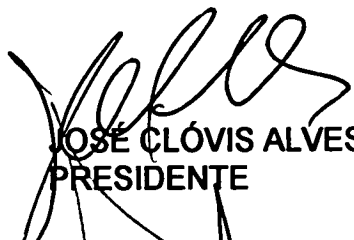
IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - O percentual de presunção do lucro deve incidir sobre a receita bruta conceituada pela legislação. Não há previsão legal para que o ICMS seja deduzido da receita bruta.

IRPJ - Não cabe lançamento de ofício de tributos declarados em DCTF, ainda que apresentada sob ação fiscal. Cabe entretanto o lançamento da multa de ofício pela perda da espontaneidade.

IRPJ - DECLARAÇÕES APRESENTADAS, SISTEMATICAMENTE, COM RECEITAS MENORES QUE AS ESCRITURADAS EM LIVROS FISCAIS - MULTA AGRAVADA - CABIMENTO - O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática, consistente em calcular o imposto de renda e informá-lo nas Declarações de Rendimentos e nas DCTF, tomando como base para apuração do tributo um percentual quase fixo (entre 7% e 10%) das receitas efetivamente auferidas e escrituradas em livros fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LD DISTRIBUIDORA DE SECOS E MOLHADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Neicyr de Almeida que divergiu em relação à manutenção da multa agravada, o Conselheiro fará declaração de voto.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausnente, justifiadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07.084

Recurso nº : 132144
Recorrente : LD DISTRIBUIDORA DE SECOS E MOLHADOS LTDA

RELATÓRIO

LD DISTRIBUIDORA DE SECOS E MOLHADOS LTDA, recorre a este colegiado contra Acórdão nº 2.010/2002 da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 450 a 462, que lhe exige Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e Adicional, dos anos-calendário de 1996 a 2000.

O fisco acusou a empresa de calcular o imposto, tomando como base para apuração do lucro presumido entre 7% (sete por cento) e 10% (dez por cento) da receita efetivamente escriturada nos livros fiscais, confirmando sua conduta delituosa ao fazer constar das Declarações de Rendimentos dos anos-calendário de 1996 a 1999 e das DCTF do 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, os valores a calculados a menor.

Relata o fisco que na DCTF do 4º Trimestre, entregue já sob ação fiscal, em 19.02.2001, a fiscalizada teria declarado os valores corretos, embora não tenha calculado o adicional do IRPJ.

Defende-se a atuada em impugnação regular, estando assim ementada a Decisão de primeiro grau, ora atacada:

IRPJ - Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO IRPJ. O conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do Imposto

de Renda, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, é o que está definido no art. 31 da Lei nº 8.981/1995.

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%. Provado nos autos que o contribuinte recolheu a menor os tributos devidos e que, sistematicamente, por cinco anos consecutivos, apresentou declarações a SRF informando bases de cálculo de 7% a 10% do faturamento obtido a cada mês, configurado está o evidente intuito de fraude, por sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64), cabendo a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei 9.430/196).

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A argüição de inconstitucionalidade não pode ser apreciada pela autoridade administrativa, tendo em vista a vinculação de sua atividade, e a presunção de constitucionalidade que milita em favor da lei.

Lançamento Procedente

Cientificada da Decisão da DRJ em 19.08.2002, o recurso foi protocolado em 06.09.2002. Às fls. 552 a autoridade preparadora dá conta da regularidade no arrolamento de bens, necessário ao seguimento do recurso.

São as seguinte, fundadas em doutrina e decisões judiciais, em síntese, suas razões de recurso:

- a prática do crime se verifica quando o contribuinte tenta fugir do controle da administração, omitindo de forma deliberada, no todo ou em parte, sua movimentação financeira e patrimonial, lançando mão de inúmeros estratagemas, dentre os quais, a venda sem a devida emissão de documento fiscal, nota fiscal calçada e etc;
- o simples fato de interpretar a legislação de forma antagônica àquela interpretada pela administração tributária não possui o condão de transformar em dolosa a operação, muito menos em fraudadora, a Recorrente;

- em resposta a intimações fiscais, informou a totalidade de suas vendas e a apuração da base de cálculo, nos moldes em que a fiscalização determinou. De boa fé forneceu espontaneamente a totalidade do seu faturamento, bem assim como todos os procedimentos de base de cálculo. Trabalho esse que deveria ter sido executado pela fiscalização;
- o próprio Auto de Infração atesta que todos os livros fiscais (apuração do ICMS) encontravam-se corretos e devidamente escriturados, sem omissão de receita ou faturamento. Tanto é verdade que os fiscais não verificaram nenhuma nota fiscal ou fatura, de tal sorte que a confiança deles quanto à conduta da Recorrente e com relação à emissão de notas fiscais relativas às suas vendas, era total;
- a caracterização do crime estaria patente se houvesse divergência, sistemática e reiterada, entre as notas fiscais emitidas e àquelas escrituradas nos livros fiscais e contábeis. ou, ainda, omissão de receita decorrente da falta de emissão de documento fiscal;

Informa a recorrente que há um outro fato que milita em seu favor. É que no Processo nº 10120.001420/2001-90 foi lançada multa pela falta de entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, asseverando que se o motivo do agravamento da multa decorreu da omissão de declaração sobre grande parcela do faturamento, sendo que ao mesmo tempo foi autuada pela falta de entrega da DCTF, faz as seguintes indagações:

a) como foram declarados os valores a menor, se somente foram apresentadas as DCTF's relativas aos anos-calendários de 1999 e 2000?; e,

b) de que maneira se explica, então, o agravamento da multa desde 1996?

Aduz que o agravamento da multa, bem como a representação fiscal para fins penais, só tem uma explicação lógica, qual seja: pressionar a Recorrente a pagar o malfadado crédito tributário, para eximir-se de punibilidade.

Reitera que está convicta da legalidade do procedimento por ela adotado e entende que a conotação de crime sustentada pelo fisco assume características de chantagem, e tem como escopo força-la a quitar o suposto crédito em busca do benefício abrigado no art. 34 da Lei nº 9.249/95, caracterizando a utilização, por parte do fisco, de meios vexatórios para cobrança, conduta repelida pelo art. 316, § 1º do Código Penal.

Transcreve decisões deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que não restou comprovado o intuito de fraude.

Traz também Decisão da própria DRJ em Brasília que, a seu ver, em caso idêntico ao seu adotou posicionamento diferente.

Passa a aduzir argumentos relacionados à consideração do lucro bruto para fins de pagamento do PIS e da COFINS, matéria estranha a estes autos, pois,

certamente são exações exigidas em autos separados, que não se encontram em julgamento.

Justifica que, não obstante grande parte da discussão acerca da determinação de faturamento cingir-se às leis disciplinadoras do PIS e da COFINS o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido são aferidos por presunção mediante aplicação de percentual que supostamente representam margem de lucro sobre o faturamento. Por isso entende que não se pode ter conceito diametralmente opostos para a mesma matéria; faturamento deve representar a mesma grandeza econômica, seja para cálculo da COFINS e do PIS, seja para cálculo do IRPJ e da CSLL, com base no lucro presumido ou arbitrado.

Ainda nesta linha de argumentação, agora sim no tocante ao imposto de renda, defende que o conceito de faturamento assume contornos diferenciados para cada atividade e aduz: *"Para uns, faturamento compreende toda e qualquer receita; para outros, faturamento confunde-se com lucro. Evidencia-se, portanto, que a administração faz massa plástica do aludido conceito, moldando-o de acordo com sua conveniência, contrariando o que dispõe o art. 110 do CTN (Lei nº 5.172/66), o qual veda alteração de conceitos definidos pelo direito privado."*

Reclama o mesmo tratamento dado às revendedoras de veículos usados, previsto na Instrução Normativa SRF nº 152/98.

Acrescenta que as supostas diferenças apontadas pelos auditores, residem na exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta, fazendo considerações sobre interpretação da Lei Complementar nº 70/91 e concluindo que o

ICMS cobrado do adquirente dos bens comercializados, não constitui faturamento ou receita.

Pede a interpretação da lei tributária de maneira que lhe seja mais favorável, invocando o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Reitera que a exigência é improcedente, pois, do contrário, estar-se-á instituindo carga confiscatória, o que contraria o disposto no art. 150, IV da CF/88 (princípio do não-confisco), bem como o direito de propriedade constitucionalmente garantido.

Assevera que os autuantes também erraram quando não consideraram os lançamentos constituídos por sua iniciativa por ocasião da entrega da DCTF, em 19/02/2001, pelo fato de encontrar-se sob fiscalização. É que quando do início da ação fiscal em 05.02.2001, o prazo para entrega da DCTF referente ao 4º trimestre de 2000 não havia vencido, vez que o mesmo só venceria em 15.02.2001, assim sendo, devem sim, ser considerados como espontâneos os registros ali efetuados pela Recorrente.

Declarado o principal, na pior das hipóteses caberia aos agentes do Fisco tão-somente analisar qual a multa aplicável ao presente caso, se multa moratória (20%) ou multa em função da atividade fiscalizadora, popularmente conhecida como multa de ofício (75%) e lançá-la isoladamente, quando cabível, conclui a recorrente.

Finaliza seu recurso pedindo:



- a) seja considerado como base de cálculo do IRPJ apenas o lucro bruto tal qual o é para as instituições financeiras, empresas que comercializam com veículos usados e empresas que operam com compra e venda de moeda, determinando, conseqüentemente, uma nova apuração sobre essas bases;
- b) seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o valor efetivamente devido;
- c) seja desconsiderada a multa agravada em face de ter calculado seus tributos com base em entendimento amplamente debatido no meio jurídico e, sobretudo, porque não foi encontrada nenhuma omissão de suas operações em sua escrituração fiscal, inexistindo dolo ou fraude;
- d) seja revisto e cancelado, também, o lançamento decorrente da suposta entrega em atraso da DCTF relativa ao 4º trimestre de 2000.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos legais. Dele tomo conhecimento.

A autuada optou pela apuração do imposto de renda, nos anos-calendário de 1996 a 2000, pelo lucro presumido, por isso, pressupõe-se o conhecimento das regras aplicáveis a esta sistemática de apuração.

Com efeito, o lucro presumido, base para incidência do imposto de renda e adicional, é calculado a partir da aplicação do percentual legalmente definido para a atividade exercida sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração.

O conceito de receita bruta para essa finalidade é o previsto no art. 31 da Lei nº 8.981/95:

“Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

O ICMS não é cobrado destacadamente, integra o preço dos bens ou dos serviços, seu destaque na nota fiscal é meramente escritural, por isso, não acolho a pretensão da empresa, consistente em deduzir o ICMS da receita bruta para fins de cálculo do lucro presumido.

Dispõe o art. 25 da Lei nº 9.430/96:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Nessa ordem de juízo, afasto também o argumento da recorrente de que o imposto de renda, na sistemática do lucro presumido deve tomar como ponto de partida o lucro bruto auferido.

Entretanto, assiste razão à recorrente quando reclama do lançamento de valores declarados na DCTF relativa ao 4º Trimestre do ano-calendário de 2000.

Ainda que a DCTF tenha sido apresentada em atraso (a apresentação se deu em 19.02.2001, quando o prazo era 15.02.2001), o afastamento da espontaneidade só pode produzir efeitos em relação à multa de ofício incidente sobre o imposto declarado, que deveria ser lançada isoladamente.



Tivesse a empresa apresentado a DCTF no prazo previsto - 15.02.2001 - ainda que sob ação fiscal, também não seria devida a multa de ofício sobre o valor do IRPJ declarado, pois até aquela data sua espontaneidade estava assegurada, eis que a omissão, no caso em exame, somente se configura com a apresentação das declarações (DCTF ou DIPJ).

Por isso, deve ser excluído do Auto de Infração, do IRPJ relativo ao 4º trimestre de 2000, o valor de R\$ 25.568,96, reduzindo-se o percentual da multa de ofício aplicada neste trimestre para 75% (setenta e cinco por cento).

Deve ser reduzida também para 75% a multa incidente sobre o adicional não incluído na DCTF do 4º trimestre, eis que com a DCTF apresentada em 19.02.2001 a fiscalizada intentava regularizar o IRPJ daquele período, sendo lícito presumir que a não inclusão do adicional está mais próximo da figura do erro.

Resta analisar o ponto nuclear do litígio, qual seja a presença de intenção deliberada de declarar receitas a menor que as escrituradas, visando consolidar pagamentos a menor do imposto de renda, a justificar a majoração da penalidade para 150% (cento e cinquenta por cento).

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/97:

“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, 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 arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502. de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, têm a seguinte redação:

"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.

A conduta do contribuinte consistia em calcular o imposto devido com base no lucro presumido pela aplicação do percentual legal de presunção, não sobre a receita bruta, como definida na legislação, mas sobre uma parte destas receitas, geralmente entre 7% e 10% da receita auferida.

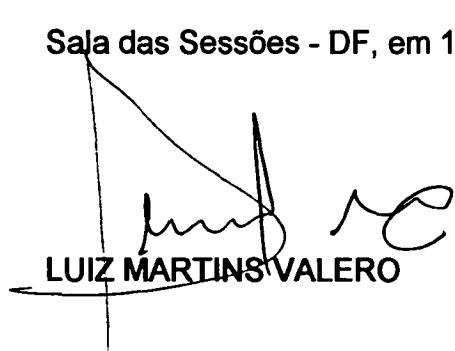
A prática reiterada e sistemática adotada pelo contribuinte durante 5 anos, sem sombra de dúvidas visava impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

O dolo está provado pelas próprias circunstâncias da conduta, caracterizando assim as figuras que justificam a exasperação da penalidade.



Por isso, voto por se dar provimento parcial ao recurso para excluir tão somente o IRPJ no valor de R\$ 28.410,49, do total lançado no 4º trimestre de 2000, reduzindo-se o percentual da multa de ofício aplicada neste trimestre para 75% (setenta e cinco por cento), inclusive aquela que incidiu sobre o adicional não declarado, pelas razões antes expostas.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003.



LUIZ MARTINS VALERO

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

RMF-8

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 16 de abril de 2003, desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência parcial das razões recursais, notadamente em face da multa majorada aplicada que, pela maioria dos ilustrados membros desse Colegiado deve prevalecer em face de prática reiterada de informar ao fisco valores aquém do devido, ainda que com base em escrituração regular, tive a oportunidade de divergir dos fundamentos e conclusões desfiados pelo ilustre relator, Dr. Luiz Martins Valero.

Louvável a preocupação do insigne Relator e da Câmara na tese que abraçam. No entanto, firme estou na convicção em sentido oposto, após longo e detalhado estudo que elaborei sobre o assunto, não configurando o momento como apto a alterar o meu posicionamento.

Por esposar o conceito de que a multa majorada, por prática reiterada de declarar valores menores que o devido no ente acessório, tão-somente, não tem o condão de prosperar, pois não atinge o fato gerador, mas estritamente o quanto a recolher - e nem mesmo as prescrições exatas e restritas da legislação de regência -, passo a alinhar, a seguir, os fundamentos que plasmam o meu posicionamento e a minha decisão. Para tanto, trago à colagem o inteiro teor do trabalho que tenho desenvolvido acerca do tema:

Inicialmente importa coligir os conceitos de sonegação e fraude, *in verbis*, extraídos das prescrições da Lei n.º 4.502 – de 30 de novembro de 1964:

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

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

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

II – (...).

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.

Observa-se que, em ambos os comandos, o ilícito se reporta ao fato gerador da obrigação tributária principal. Vale dizer: atos ocultados à incidência tributária, os quais implicariam impedir a apuração do tributo correspondente.

É consabido que a fraude fiscal impede o nascimento a obrigação, retarda a sua exigibilidade ou desvirtua a sua natureza.

Valemo-nos, agora, do CTN para melhor clarificar o fato gerador do Imposto sobre a Renda:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Da exegese do art. 114, infere-se que, para a identificação ou tipificação do fato gerador, hão de se reunir todos os elementos fundamentais que convergem para o seu nascimento, a exemplo das receitas, custos e despesas, máxime quando se contempla o fato jurígeno compreendido na seara do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Ora, se a descrição do fato jurígeno, em lei, é abstrata, a sua concreção no mundo fático somente será perceptível ou detectável pela sua manifestação clara, possível ou levada ao conhecimento do ente tributante com todos os seus contornos (o que a declaração de rendimentos, por si só, não é capaz de satisfazer).

Continuemos trilhando as veredas do CTN em busca do conceito exato do que seja fato gerador do Imposto sobre a Renda:

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem **como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

*I - de renda, assim entendido o **produto do capital, do trabalho ou da combinação** de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos **os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.***

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o **procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Os destaques dos textos de lei foram consignados pelo autor).

Emerge manifesto, à luz do dia, por uma conclusão sistemática dos artigos anteriores, que o procedimento administrativo tendente a verificar o fato gerador, ou seja, o acréscimo patrimonial, é função indelegável da Autoridade Administrativa que, para tanto, necessita, à vista dos fatos econômicos havidos pela sociedade empresarial, identificar o fato gerador e quantificar, a partir daí, a matéria impositiva.

É assente que a declaração de rendimentos, e muito menos a DCTF, não especificam a natureza e a finalidade das receitas, dos custos e das despesas, sendo, em decorrência, inservíveis para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos escriturais que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento, reitera-se. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode *aprovar ou confirmar* os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa.

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se -, uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar a explicitação dos ingredientes que a compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado...e nada mais.

E tal fato está claro no presente caso submisso a presente discussão, pois a redução do tributo devido só foi possível ser constatada através dos livros fiscais e do Livro Caixa que não esconderam ou ocultaram a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, pelo menos dessa feita, segundo me informou o senhor relator.

O que fora ocultado, **fora o “quantum” devido** – fato não previsto na tipicidade da lei aplicável. E, tal diferença, não-declarada, ainda que reiterada, deve se subsumir ao abrigo do art. 142, pois tal evidência quedou-se materializada pelo ***procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ao determinar a matéria tributável, e calcular o montante do tributo devido.***

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais, indiscutíveis - no mais das vezes iterativas - evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente, sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por si só, não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

mesmo há de se admitir, para a qualificação do ilícito, amparo solitário em indícios que não sejam os vários nitidamente veementes e concordantes, e os não-demonstrados pelos singelos assentamentos contábeis ou fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido a vista de elementos que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalize quanto à sua validade e fundamento há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.

Emerge manifesta que, *in casu*, não se configurou, com todas as luzes, o *animus* caracterizador da sistemática exibidora de quaisquer manobras subterrâneas alinhadas identificadamente com as prescrições dos arts. 71 e 72, da Lei n.º 4.502/64 que, salvo melhor juízo, notadamente do *dominus litis da ação penal pública*,¹ pudessem revelar de conformidade com o cenário antes traçado, atitude ilícita na ótica tributária.

Analogamente, poder-se-ia fazer o seguinte:

01. declaração correta, mas com recolhimento reiteradamente apontando valores menores do que o devido: **imposição de multa de mora de 20% (vinte por cento)**;
02. declaração com valores devidos menores, reiteradamente, mas com recolhimentos apontando valores corretos: **nenhuma multa;**

¹O procedimento administrativo tributário não constitui pressuposto, nem condição jurídica para atuação do órgão ministerial público, mormente por ser o Ministério Público o *dominus litis* da ação penal pública, consoante o nosso ordenamento constitucional em seu artigo 129, inciso I.

O provimento conferido aos atos de lançamento tributário, enquadrados como crimes pelos Agentes Fiscais, antes ou após a representação criminal formulada pelos seus autores ao Ministério Público, não significa, na mais tênue percepção, motivo causal que possa desfechar eficácia para retirar do órgão ministerial o seu *animus* de ação. Contrário senso, o ato de se negar provimento ao contribuinte também falece de qualquer força institucional para conferir ao julgamento legitimidade para se declarar culpado criminalmente o seu autor, salvo se admitirmos que se possa usurpar, ainda que de forma inócua, a competência privativa das autoridades judiciais, transformando-as, ao alvedrio das normas legais, em instituição meramente homologatória das decisões administrativas. Os atos processuais administrativos - enfeixando as decisões nesta esfera - podem contribuir de maneira aguda para a celeridade e o acerto da ação do MPF, mas a eles não se pode conferir força judicante que possibilite dispensar outras investigações quantitativas e qualitativas, no âmbito do MPF e das autoridades policiais especializadas, nesse aspecto mais elaboradas, sobretudo por ser o processo administrativo, via de regra, um repertório rico de informações, tangido por um conjunto probatório no mais das vezes robusto, ainda que despojado, por imperativo das normas do direito positivo que o reveste, de qualquer objetivo conclusivo - finalista na ambiência do direito penal.

Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

03. falta reiterada de apresentação de declaração de rendimentos, mas com recolhimentos corretos: **nenhuma multa, salvo por atraso na entrega da declaração de rendimentos;**

04. falta reiterada de apresentação de declaração, mas com recolhimentos reiteradamente menores do que os devidos. **Multa de 75% sobre a diferença aplicada de ofício.**

1.^a Conclusão: a aplicação da multa majorada no presente caso, **pune não o fato gerador ocultado**, e que, no caso presente, ocorrera e fora denunciado pela escrituração e pelos elementos probantes dos atos negociais da pessoa jurídica, **mas, sim, a falta de recolhimento, EXCLUSIVAMENTE.**

Em oposição:

a constatação de despesa inexistente e reiterada; os pagamentos com recursos não contabilizados, reiteradamente, ente entre outros, curva-se, seguindo o raciocínio antes expendido, à não causa de multa majorada, não obstante ocultar a ocorrência do fato gerador, com falseamento na escrituração, além de conspurcar a declaração de rendimentos ao reduzir o tributo devido, de forma similar e adredemente **ocultada.**

2.^a Conclusão: a aplicação da multa majorada não vem punindo a prática de se ocultar o fato gerador e nem a forma reiterada com que se cristalizam as infrações que, por sua vez, reduzem o quanto devido, ou a recolher ou recolhido.

Forçoso concluir:



Processo nº : 10120.001419/2001-65
Acórdão nº : 107-07084

que a causa de multa majorada (excepcionando os casos provados de falsidade ideológica) vem sendo o recolhimento reiterado, ou simplesmente o valor declarado incorreto, alinhado à declaração do quanto devido igualmente reiterado e incorreto (desde que a menor) – e não o fato gerador ocultado, como fundamento.

É imperativo que as contas contábeis expressem, com fidelidade, a situação patrimonial da autuada, uma vez que é a contabilidade o ente determinante dos valores gerados pelo patrimônio de uma entidade e que nele devem estar incluídos, ora como lucros (acréscimos) ou prejuízos (decréscimos)

Como corolário de tudo o que fora expresso, somente a omissão na escrituração comercial e na escrita fiscal impedirá a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal - pela redução dos resultados presumidos - em face das transações à margem da escrituração ou escamoteadas ou disseminadas propositalmente na escrituração.

Por derradeiro, que não se diga que a partir da declaração de rendimentos se chega ao fato gerador; a partir desse, sim, se chega à declaração, já que esta é meramente um instrumento extremamente condensador das mutações patrimoniais e fiscais das empresas, por unidade de tempo.

Em face do exposto, e com apoio na literalidade dos artigos regentes da matéria, voto no sentido de se dar provimento parcial, para reduzir a multa de ofício para o seu patamar de 75 (setenta e cinco por cento).

É como voto.

Brasília, DF., em 16 de abril de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA