



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

---

<b>Processo n°</b>	10120.006917/2003-66
<b>Recurso n°</b>	142.484 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ e REFLEXOS
<b>Acórdão n°</b>	103-22.845
<b>Sessão de</b>	24 de janeiro de 2007
<b>Recorrente</b>	SUPERMERCADO GOIABA VERDE LTDA
<b>Recorrida</b>	2ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF

---

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/12/2000

Ementa: MULTA QUALIFICADA - A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente e intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO GOIABA VERDE LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada, de 150%, ao seu percentual normal de 75%, vencidos os Conselheiros Flavio Franco Corrêa (Relator) e Leonardo de Andrade Couto que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Relator Designado *Ad Hoc*

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA e ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE



## Relatório

Em decorrência das investigações conduzidas por agentes fiscais, efetuou-se o lançamento de ofício de IRPJ e de contribuições em nome do sujeito passivo acima qualificado, dando-se ciência à autuada no dia 12.11.2003. Os trabalhos de fiscalização compreenderam a verificação de fatos ocorridos entre setembro de 1999 e dezembro de 2000, encerrando-se após a constatação de receitas não submetidas à incidência da lei tributária.

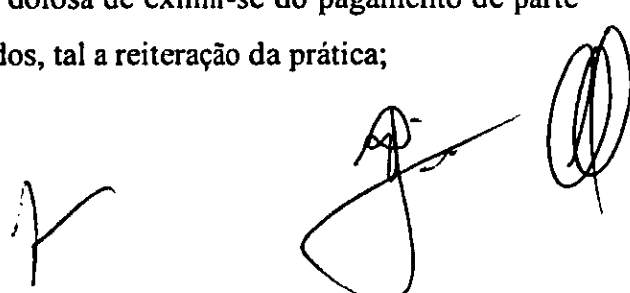
Para o período compreendido entre setembro de 1999 e fevereiro de 2000, a omissão ora descrita surgiu do confronto entre as receitas das vendas de mercadorias escrituradas nos Livros de Apuração de ICMS da própria recorrente, às fls. 38/65, e os valores que declarara ao Fisco, por meio das Declarações do Simples apresentadas - fls. 121/124.1

Por outro lado, já para o lapso temporal entre março e dezembro de 2000, foram comparadas as importâncias correspondentes à receita bruta constante na Declaração Simplificada da autuada, conforme fl. 124, com as receitas de vendas de mercadorias escrituradas nos Livros de Apuração de ICMS da fiscalizada e das pessoas jurídicas FRANSUAR & LOPES LTDA, COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LOPES LTDA e LOPES & ALMEIDA LTDA, incorporadas em fevereiro de 2000. Entre as fls. 66/118, presentes as cópias dos Livros fiscais do ICMS anteriormente mencionados; às fls. 139/146, ao seu turno, vêem-se anexados os demonstrativos consolidados da composição da base de cálculo e das diferenças de tributos apuradas

Esclarecem os autuantes que a recorrente não exibiu qualquer explicação sobre as divergências narradas, ainda que intimada para tal fim, a teor dos documentos às fls. 138/147.

No mais, acrescentam os auditores-fiscais que;

- 1) não obstante as incorporações referidas, a autuada continuou a escriturar as vendas das sociedades incorporadas nos livros fiscais destas, mesmo depois que se transformaram em filiais, com as incorporações;
- 2) desta forma, a fiscalizada prestara informação inverídica ao Fisco, para os meses de março a dezembro de 2000, o que denota a conduta dolosa de eximir-se do pagamento de parte dos tributos devidos, tal a reiteração da prática;



- 3) por fim, assinalam os agentes fiscais que a recorrente promoveu alteração contratual, com registro na Junta Comercial de Goiás datado em 26.12.2002, às fls. 34/35, transferindo a matriz para Uberlândia, em Minas Gérias, bem como o objeto social apenas desta última, modificando-o para prestação de serviços em manutenção de máquinas e eletro-domésticos em geral e similares, contrastando com o sucesso empresarial da fiscalizada, como evidenciam as incorporações aludidas;
- 4) os fiscais empreenderam diligências, em 2003, a fim de comprovar a mudança para ramo de atividade inteiramente diverso e verificar a localização e o efetivo funcionamento do estabelecimento-matriz, verificações que se frustraram em razão da inexistência da numeração do prédio no novo logradouro indicado nas alterações contratuais, ou mesmo a presença da pessoa jurídica Goiaba Verde em suas proximidades;
- 5) com base no exposto, o Fisco concluiu que o retratado nos itens 3 e 4, supra, revelam clara simulação, com o objetivo de dificultar os trabalhos de fiscalização;
- 6) afora a menção aos resultados da inspeção local, os servidores do Fisco relatam que, malgrado a mudança contratual, a fiscalizada continuou a operar no antigo endereço como se matriz fosse, inclusive mantendo os assentamentos do movimento de vendas em seus livros fiscais até março de 2003, quando, então, começou a transcrevê-los em nome de uma sexta filial, justamente na ocasião em que estava sob a fiscalização da Administração Tributária da União e do Estado de Goiás, conforme fls. 7/10.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica fiscalizada impugnou o feito às fls. 258/262. Decisão de primeira instância às fls. 269/279, com a seguinte ementa:

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



*Período de apuração: 30/09/1999 a 31/12/2000*

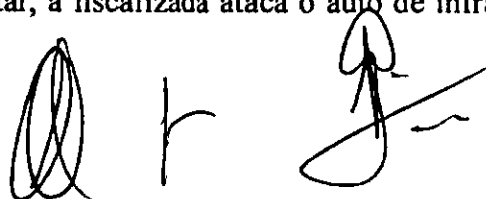
*Ementa: IMPOSTO RETIDO NA FONTE. Não cabe alegar que inexistiu compensação de imposto sobre a renda retido na fonte quando se trata, na espécie, de autuação em virtude da não-apresentação de livros ou documentos. Além disso, em princípio, as pessoas jurídicas optantes pelo Simples não sofrem retenção de tributos na fonte pelos órgãos públicos. Ademais, as provas que o sujeito passivo possui devem ser juntadas na impugnação, salvo relevante razão de direito, precluindo o direito de apresentação posterior.*

*ISONOMIA. BASE DE CÁLCULO. Deve ser mantida a autuação quando se verifica que o Autuante se restringiu a aplicar a base de cálculo prevista na legislação, não cabendo ao julgador administrativo avaliar o cabimento de aplicação de montante diverso, não previsto expressamente em lei, com base em suposta isonomia com outros contribuintes.*

*Lançamento Procedente.”*

Ciência da decisão de primeira instância em 05.04.2004, conforme fl. 286. Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem no dia 03.05.2004, às fls. fl. 304/341. Bens arrolados às fls. 365/366.

Nesta oportunidade, aduz, em síntese, que a atuação fazendária sofreu limitações com o advento da Portaria SRF nº 1.265/99, atualmente Portaria SRF nº 3.007/2001, uma vez que a emissão do mandado de procedimento fiscal – MPF tornou-se, segundo alega, condição indispensável à validade de todos e quaisquer atos praticados no curso das atividades de fiscalização. Dessa forma, a defesa repudia o lançamento de ofício, pois o procedimento levado a efeito não teria observado as regras que restringem o tributo e o período de apuração àqueles constantes no MPF. Com esta visão acerca do tema, afirma a recorrente que a auditoria não poderia examinar ano-calendário diferente de 2000, nem perquirir sobre a regularidade do recolhimento de tributo diverso do IRPJ (fl. 310), consoante as determinações expedidas aos agentes fiscais. Sem a emissão de MPF Complementar, a fiscalizada ataca o auto de infração

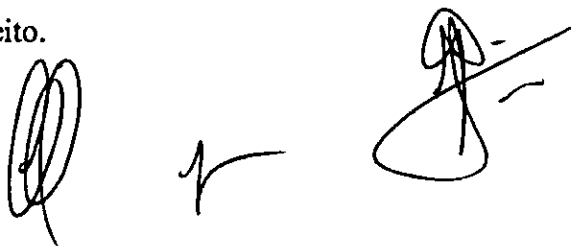


de PIS, bem assim as exigências referentes a períodos não inclusos no âmbito da ordem emanada pelo delegado. Nem mesmo a alusão às designadas “verificações obrigatórias” teria o condão de validar o lançamento de ofício, considerando que a Portaria SRF nº 3.007/2001 é de cristalina transparência, no tocante à obrigatoriedade da condução dos auditores nas linhas demarcadas pela autorização expressa.

No mais, assenta a defesa que, não obstante a demonstração da espontaneidade das DCTF complementares e das DIPJ retificadoras, os julgadores de primeira instância não acolheram a argumentação da recorrente, no ponto em que a autuada evidenciaria a extensão dos benefícios garantidos pelo art. 138 do CTN aos tributos e períodos não inseridos em MPF. A respeito do assunto, salienta que é de bom alvitre esclarecer que a lei tributária, ao eximir o contribuinte faltoso de qualquer sanção pecuniária, desde que o sujeito passivo corrija o comportamento equivocado ou ilícito antes do começo do procedimento fiscal, também repercute em outra seara do direito, afastando-o, por via de consequência, da responsabilidade penal.

De qualquer sorte, a recorrente manifesta que as DCTF complementares e as DIPJ retificadoras foram apresentadas antes do início das investigações, quando, então, os referidos documentos de informação originais mereceram os devidos reparos, eliminando-se os erros que os contaminavam. Logo, a Fiscalização teria desprezado a situação da recorrente, amparada pela espontaneidade, cujo manto protegia o PIS e todos os anos-calendário não incluídos no MPF-F. Neste particular, os agentes do Fisco deveriam ter aproveitado as declarações complementares e as retificadoras, conforme o caso, porquanto a MP nº 1.990/99, em seu art. 19, estabeleceu que a nova declaração terá natureza idêntica à original e não dependerá de autorização expressa da autoridade administrativa. Visto de outra forma, poder-se-ia dizer que há duplicidade de lançamento, levando-se em conta o auto de infração e os instrumentos de comunicação de débitos, já mencionados. Assim, se declarado o principal, espontaneamente ou não, só restaria, na pior das hipóteses, a aplicação de multa, moratória ou de ofício, segundo a jurisprudência deste Conselho.

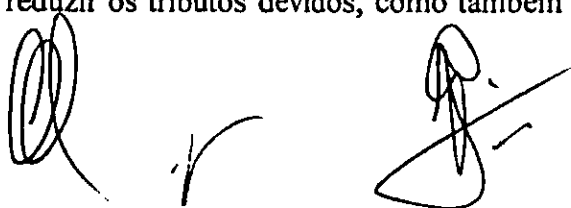
Com tais considerações, a recorrente sustenta que, após o processamento das declarações, os tributos informados passarão a constar do sistema de contas correntes, o que resultará em dúplice exigência sobre a mesma prestação. Assim, os fatos ora iluminados estariam evidenciando que o presente lançamento causará sérios transtornos à autuada, pois o Fisco haverá de submetê-la aos mecanismos coercitivos de cobrança, se a instância recursal nada fizer para impedir a manutenção do feito.



Importa ainda anotar que, por exercer a opção pela tributação com base nas regras do lucro presumido, a fiscalizada assegura que a lei lhe permitia a adoção do regime de caixa para a apuração do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSSL. Desse modo, explicar-se-ia a divergência entre o Livro de Apuração de ICMS e o livro Caixa: o primeiro foi escriturado em obediência ao regime de competência, enquanto o segundo curvou-se à faculdade de seguir o regime de caixa, consoante o disposto na IN SRF nº 104/98. Entretanto, a defesa assevera que os agentes fiscais relegaram o critério preferido pela recorrente, adotando o regime de reconhecimento de receitas delineado pela competência, recusando as notas fiscais ofertadas com o fito de possibilitar a conclusão de que a recorrente cumprira a legislação tributária. Nesse sentido, a autuada expõe que os autuantes buscaram um caminho alternativo mais complexo e suscetível a enganos, recompondo a escrita tão-somente para promover o lançamento de ofício, desrespeitando a norma legal que consente ao contribuinte a alternativa da tributação à medida que os recursos são efetivamente recebidos. Sob tal argumento, a pessoa jurídica rejeita a omissão de receitas, acrescentando que o ônus da prova caberia ao Fisco, embora os agentes públicos houvessem resumido a atuação estatal à mera mudança de um regime de contabilização para outro, mais conveniente aos interesses da Fiscalização.

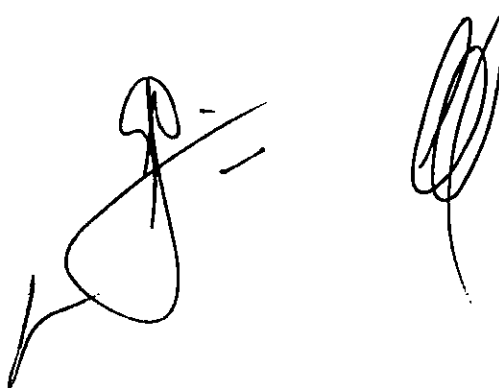
No mesmo tom, a recorrente se opõe ao pronunciamento da primeira instância, apontando contradição entre as razões de decidir e o decidido, quando a autoridade julgadora afirma que as declarações retificadoras e complementares obedecem às diretrizes da competência, valendo-se da assertiva de que os valores ali registrados coincidem com as importâncias escrituradas no Livro de Apuração do ICMS, sem fazer desse mesmo raciocínio a base substancial para derrubar o lançamento de ofício. Tal opinião expressa no voto apenas corroboraria a tese da recorrente de que inexistente diferença entre os tributos deliberadamente informados ao sujeito ativo e os valores apurados pela equipe de auditoria fiscal.

Ao término, a fiscalizada pretende realçar que, ainda que se rejeite a espontaneidade, a exasperação da multa é incabível. A recorrente é firme ao mencionar que não criou obstáculos às investigações, fornecendo os livros e as notas fiscais aos agentes requisitantes, inclusive preenchendo os formulários entregues pela equipe de auditores, sem que estivesse obrigada a tal proceder. Além de seu comportamento irrepreensível e respeitoso, toda a receita estava escriturada nos livros fiscais, o que torna inaceitável a majoração da sanção que lhe foi aplicada. Ademais, a recorrente elucida que as diferenças encontradas, decorrentes da substituição do regime de caixa pelo regime de competência, não podem suscitar a idéia de uma conduta reiterada de reduzir os tributos devidos, como também não se



deve acolher como causa para agravamento o fato de não haver, no livro Caixa, registro individual das notas correspondentes a cada recebimento. Na linha ora transcrita, a defesa adverte que é descabida a acusação de que os antigos sócios tinham em mira a transferência do controle societário para fazer frente a eventual execução fiscal, já que não estava na iminência de execução alguma, seja da Fazenda Pública, seja de terceiros. Encerrando, a recorrente reitera que, afora simples ilações, os autos carecem de base fática para a sanção de 150%, exemplificando com a falta de emissão de notas fiscais de vendas ou a utilização de nota fiscal “calçada”, ou qualquer outro meio que faça transparecer o evidente intuito de fraude, motivo por que há de ser eliminada da autuação, bem assim os demais itens da acusação, guerreados pelo presente recurso.

É o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is more complex and stylized, while the one on the right is simpler and more circular.

## Voto Vencido

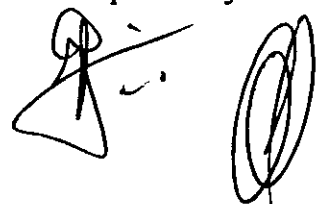
Conselheiro FLAVIO FRANCO CORREA, Relator

Comparando-se a peça exibida ao órgão *ad quem* com a impugnação, é de se reparar que a autuada não suscitou, perante o órgão *a quo*, o alegado descumprimento das regras que regem o mandado de procedimento fiscal, nem tratou, na instância anterior, da eventual improcedência do lançamento em razão da espontaneidade das DCTF complementares e das DIPJ retificadoras, nem do desprezo dos agentes públicos pelo regime contábil de caixa.

Também é visível que a recorrente não levou ao órgão julgador de primeiro grau a preservação da regularidade da escrituração do Livro de Apuração de ICMS, nem argüiu a duplicidade de cobrança, da mesma prestação, pela via do lançamento de ofício e pela confissão de dívida.

Em suma, perante a primeira instância, a fiscalizada limitou-se a trazer os seguintes argumentos:

- a) que realizava vendas, quase que na totalidade, a órgãos públicos;
- b) que o IRPJ, a Cofins, o PIS e CSSL devidos foram retidos na fonte pelos órgãos públicos pagadores e repassados aos Cofres Públicos;
- c) que a fiscalizada adotou entendimento diferente do esposado pela Fiscalização quanto ao conceito de faturamento, o que pode explicar as supostas divergências entre os tributos declarados e as importâncias apuradas em procedimento fiscal;
- d) que o conceito de faturamento utilizado pelo Fisco levou em consideração o valor efetivo das vendas, sem a dedução de qualquer parcela referente a custo ou despesa;
- e) que o conceito de faturamento previsto em lei para as instituições financeiras é mais justo, bem assim no que diz respeito às pessoas jurídicas cujo objeto é a compra e a venda de moedas estrangeiras e às revendedoras de veículos usados, porquanto a lei lhes autoriza deduzir custos;
- f) que o tratamento diferenciado entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas supramencionadas não é isonômico;



- g) que o faturamento, para qualquer ramo de atividade, só pode ser o correspondente ao lucro bruto, tal e qual a previsão legal respeitante às instituições financeiras, às revendedoras de veículos usados e às pessoas jurídicas que operam com a compra e a venda de moedas estrangeiras;
- h) que o ponto de vista defendido no item anterior é extensivo às bases de cálculo do Pis, da Cofins, do IRPJ e da CSSL;
- i) que também se deve excluir do conceito de receita bruta o ICMS incidente sobre suas vendas; e
- j) que não agiu com o intuito de suprimir ou reduzir tributo ou de omitir informações.

Vê-se, pois, que, em comum ao recurso, só há o debate em torno da presença do dolo em sua conduta, cabendo fixar que a autuada repeliu a acusação, repudiando a imputação de que se conduziu tipicamente em conformidade aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, como se lê à fl. 262, *verbis*:

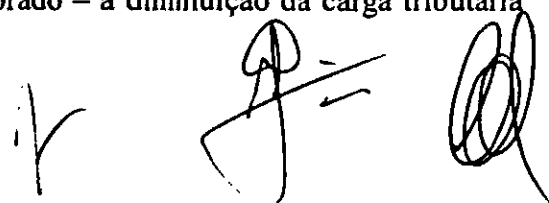
*“Finalmente também, cabe esclarecer que a Fiscalização (sic) não agiu com o intuito de suprimir ou reduzir tributo indevidamente ou de omitir informações.”*

Afora o que se destacou, parece que a fiscalizada se defende, no presente, de acusações que devem estar formuladas em processo distinto, consoante as observações abaixo reunidas:

- a) a ementa da decisão que se reproduz, às fls. 305 a 307, não coincide com aquela que se extrai da apreciação da impugnação;
- b) o MPF, em fl. 01, estende-se aos anos-calendário de 2000 e 2001, e não apenas ao ano de 2000, como afirma a defesa à fl. 309;
- c) a fiscalização iniciou-se no dia 08.05.2003 (fl.07), enquanto a autuada informa que tomou ciência do começo da ação fiscal no dia 07.10.2002 (fl. 315);

- d) não há relação de DCTF espontaneamente apresentadas em fl. 305, como se assegura à fl. 316;
- e) o relator do julgamento em primeira instância não faz qualquer alusão às Instruções Normativas SRF n.º 166/99 e 255/2002, ao contrário do que manifesta a autuada à fl. 326;
- f) não existe a folha de n.º 734, como consta na peça de defesa, à fl. 326;
- g) a decisão do órgão *a quo* não tem uma linha sequer dos argumentos cuja autoria a defesa atribui à autoridade de primeira instância, no item 2.2.28, à fl. 326;
- h) na impugnação oferecida à Delegacia de Julgamento, não se vê referência alguma à resposta ao termo de reintimação fiscal n.º 01, diversamente da narrativa à fl.327;
- i) na fase das investigações, a contribuinte jamais prestou os esclarecimentos que reúne no item 2.3.2 da defesa, pelos quais, pretendendo justificar as diferenças detectadas no curso da auditoria, aludir-se-ia à alegada adoção do regime de competência, na escrituração do Livro de Apuração de ICMS;
- j) a decisão recorrida nada menciona a respeito da existência ou inexistência de declarações retificadoras ou complementares, diversamente do que assenta a defesa no item 2.3.8, à fls. 330;
- k) os julgadores de primeira instância não tentam descaracterizar a opção pelo regime contábil de caixa, bem em desacordo ao expresso no item 2.3.9, à fl. 330.

Restringindo-me à questão que me cabe conhecer, não há adequação típica, para fins de agravamento da sanção, entre a alegada mudança fictícia de domicílio ou de ramo de atividade e os tipos descritos nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. Quero dizer, de outro modo, que não obstante a impressão de que as alterações contratuais em lume não se revelam vinculadas ao firme propósito da realização dos fatos nelas registrados, ainda assim não compartilho da tese de que os agentes tivessem a intenção de suprimir ou reduzir os tributos devidos, quando da conduta ora realçada. Até aí, portanto, não anoto a existência do dolo dirigido à obtenção do resultado juridicamente desvalorado – a diminuição da carga tributária



que cabe à fiscalizada – consoante a exigência contida no *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. No entanto, é indubitável que as cópias reprográficas do Livro de Apuração do ICMS são abundantes provas documentais de que a autuada auferiu receitas mensais substancialmente maiores que aquelas utilizadas como bases de cálculo dos tributos declarados. O evidente intuito de sonegar resta cristalino diante de práticas verificadas no curso de 16 meses, intervalo dentro do qual a autuada exibiu ao Fisco valores de receitas que variaram entre 4,17% e 66,52% daquelas efetivamente auferidas, de acordo com o mapa à fls.146, tendo-se em conta os valores que a própria fiscalizada anotou nos Livro de Apuração de ICMS.

A jurisprudência deste Conselho conserva pronunciamentos na mesma linha, como bem retratam as seguintes ementas::

*“MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – DECLARAÇÃO ABAIXO DO VALOR DA RECEITA PARA ENQUADRAMENTO NO SIMPLES EM ANOS SEGUIDOS – O fato do contribuinte declarar pelo "Simples" em vários anos sucessivos, quando, na verdade, auferia receita muito superior a declarada, confirma hipótese de aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%. (Acórdão nº 108-07569, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Sessão de 16.10.2003)*

*“PAF - IRPJ – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – A entrega sistemática das DIRPJ com valores correspondentes a aproximadamente 20% do volume total de faturamento por dois exercícios consecutivos, represente a conduta tipificada no artigo 1º inciso primeiro da Lei 8137/1990: "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo , ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias". (Acórdão nº 108-07616, Relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Sessão de 03.12.2003)*

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, II, seleciona os casos em que o contribuinte merece sanção administrativa mais severa, quando o Fisco constata a prática de fraude, em sentido amplo, cujas espécies são descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64: a sonegação, a fraude em sentido estrito e o conluio.



Em termos penais, o traço comum das fraudes, conforme orienta Julio Fabbrini Mirabete<sup>1</sup>, é a utilização da astúcia, da mistificação, do engodo, do embuste, da trapaça, na obtenção de uma vantagem ilícita, para o agente ou para outrem. Afirma-se que existe a fraude quando há propósito *ab initio* do agente de não prestar o equivalente económico. O autor recorda que a fraude traz em si um dano ou um perigo social.

Diz-se freqüentemente que na fraude emprega-se um artifício, ardil ou qualquer outro meio. Artifício é o aparato que modifica, ao menos aparentemente, o aspecto material da coisa, figurando entre esses meios o documento falso ou outra falsificação qualquer, o disfarce, a modificação por aparelhos mecânicos ou eléctricos etc. Ardil é a simples astúcia, conversa enganosa, de aspecto meramente intelectual. Mirabete ensina que a mentira pode configurar ardil, se hábil a enganar. Nesse sentido, a jurisprudência do STF:

*"ESTELIONATO; A SIMPLES MENTIRA (NUDUM MERIDACIUM), DADAS AS CIRCUNSTANCIAS, PODE SER MEIO ILUDENTE CARACTERISTICO DA FRAUDE PATRIMONIAL"* (RE 22727, DJ de 11.06.1953) (os grifos não estão no original)

*"CRIME DE ESTELIONATO. ELEMENTO MORAL. MENTIRA VERBAL. - EM FACE DO CARÁTER AMPLÍSSIMO DA EXPRESSÃO E "OUTROS MEIOS ASTUCIOSOS", EMPREGADA NO ART. 171 DO CÓDIGO PENAL, E DA AUSÊNCIA DE UM CRITÉRIO CIENTIFICO QUE ABSTRATAMENTE DISTINGA A FRAUDE PENAL DA FRAUDE CIVIL, E DE ADMITIR-SE A ORIENTAÇÃO DE QUE INCUMBE AO JUIZ, APÓS TERMINADA A INSTRUÇÃO JUDICIAL E EM FACE DELA, DECIDIR SOBRE O GRAU DE CONVENCIMENTO, NO CASO CONCRETO, DA MENTIRA VERBAL E, BEM ASSIM, SE O DENUNCIADO TINHA A IDEIA PRECONCEBIDA, O PROPOSITO "AB INITIO" DE OBTER, PARA SI OU PARA OUTREM, VANTAGEM ILÍCITA, MENTINDO E INDUZINDO EM ERRO A VÍTIMA. "HABEAS CORPUS" INDEFERIDO. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO."* (RHC 59100, DJ de 25.08.1981) (os grifos não estão no original)

<sup>1</sup> Manual do direito penal, vol. 2, Editora Atlas, 1998, pág. 293 a 296.

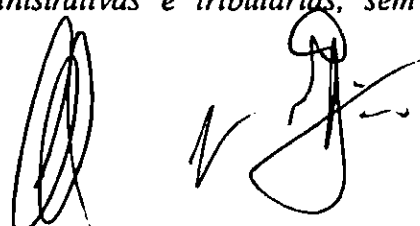
Em linha compatível com a manifestação pretoriana, o autor também entende que até o silêncio do agente pode configurar fraude, “quando este tem o dever jurídico de esclarecer a verdade dos fatos”.

Deixadas essas linhas precedentes, elimine-se, daí, a errônea conclusão de que a fraude penal sempre requer a presença da falsidade material ou ideológica, vale dizer, de uma falsidade documental, pois as disposições do Código Penal compreendem uma e outra como formas de falsidade documental. Pode haver fraude, portanto, sem documento algum que sirva de instrumento ao crime, pois o agente pode valer-se de outro meio para iludir a vítima e dela tirar proveito econômico, para si mesmo ou para terceiro.

As considerações referentes à matéria penal, acima delineadas, são decorrências da estrutura lógica da norma jurídico-penal que proíbe a obtenção de vantagem ilícita, em prejuízo alheio, pela indução ou manutenção de alguém em erro, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento. O indivíduo que fere esse mandamento, previamente formulado, sujeita-se à punição do Estado, que chamou a si a tarefa exclusiva de aplicar a sanção ao infrator. Assim também com qualquer outra conduta humana indesejada, cuja prática lesiona ou põe em risco determinados bens jurídicos que o legislador julga conveniente proteger. No entanto, para delimitar o poder do Estado em face dos direitos individuais, é necessário que o revestimento da norma, que é a lei, explicita os limites dentro dos quais a intervenção estatal sancionatória se mostra legítima.

Nos dizeres de Sacha Calmon<sup>2</sup>, “*sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato violador de dever legal ou contratual*”. E, completando o raciocínio, ensina o tributarista: “*As infrações são absorvidas pela ordem jurídica através da aplicação de sanções aos infratores e estas são mais diversas. Mencione-se, para logo, que as sanções não são uma exclusividade do Direito Penal, posto que seja um Direito tipicamente sancionatório. Nesta província jurídica, especificamente, as sanções são qualificadas e denominam-se penas, compreendendo as multas (sanções pecuniárias) e outras mais fortes, privativas da liberdade, de direitos e até privativas da vida. Ostentam como função precípua a penalização dos agentes dos crimes e contravenções tipificados no Direito Penal. Isto não significa a inexistência, fora do Direito Penal, de ilícitos e sanções. Existem ilícitos eleitorais, civis, administrativos, tributários etc, assim como sanções eleitorais, civis, administrativas e tributárias, sem*

<sup>2</sup> Teoria e prática das multas tributárias – 2ª edição, Forense, pág. 19.



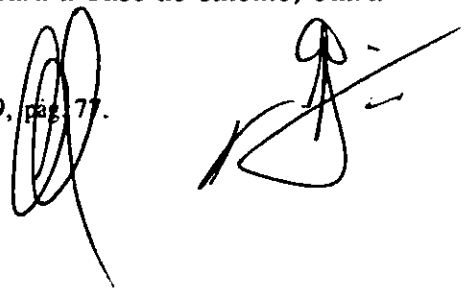
*envolver a lei criminal cuja aplicação é feita pelos juizes criminais, segundo preceitos de direito e processos penais.”*

Aliás, outros mestres consagrados, como Geraldo Ataliba e Nelson Hungria, atestam que a ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico, pois as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição. Dessa observação, resulta que o ilícito tributário não se distancia ontologicamente do ilícito penal, mantendo-se uma fundamental identidade entre ambos: um e outro significam lesão efetiva ou potencial de um bem jurídico, razão de existir a pena, o mal infligido por lei, que serve de meio de intimidação ou coação psicológica, na prevenção do ilícito. As infrações não se distinguem, pois, pela natureza, que é única, e sim pela gradação da sanção, conforme a gravidade da violação, segundo a política legislativa. E se há a imposição de sanção estatal, no exercício do *jus puniendi*, mesmo que a gravidade da violação não tenha merecido o tratamento mais severo regulado pelo Direito Penal, conforme a valoração do legislador, como aqui, nas sanções tributárias, reitera-se a importância do estudo do tipo para o alcance do direito de punir do Estado, cuja atuação está delimitada ao âmbito da norma que intenta proteger o bem jurídico tutelado. Por isso, Sacha Calmon, em sua obra<sup>3</sup>, adverte quanto à necessidade de que as infrações fiscais também sejam estudadas segundo as determinações da teoria da tipicidade, asseverando, na oportunidade, a validade da aplicação de alguns princípios do Direito Penal à interpretação das infrações meramente tributárias. É que o tipo conserva uma finalidade de garantia do indivíduo, ao mesmo tempo em que delimita a liberdade para sua conduta. Nele estão descritos os elementos precisos da ordem ou da proibição. Para a verificação da adequação entre o fato real e a hipótese descritiva, o intérprete, portanto, há de ater-se a esses elementos componentes do tipo, que são de índole subjetiva – o dolo e um especial fim de agir – e objetiva – uma ação ou omissão revelada pelo núcleo verbal, os sujeitos ativo e passivo, o objeto da ação, o bem jurídico tutelado; o nexa causal; o resultado; circunstâncias de tempo, lugar, meio, modo de execução. Os primeiros pertencem ao campo psíquico-espiritual do autor; os últimos compõem o denominado “núcleo real-material” do ilícito.

Os tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se referem a práticas juridicamente reprovadas, mas não indicam as penas aplicáveis e nem por isso deixam de compor normas sancionantes. Geraldo Ataliba<sup>4</sup> toma as palavras de Becker para esclarecer que *“não existe regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra*

<sup>3</sup> Ob. cit. pág. 52.

<sup>4</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999, pág. 77.



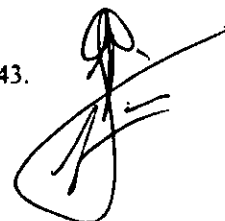
para a alíquota etc; tudo isto integra a estrutura lógica de uma regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de lei (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis". Nesse sentido, o conteúdo proibitivo dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 se associa à sanção estipulada no artigo 44, II, da Lei 9.430/96, para a formulação unitária de uma norma jurídica, que se pode dividir em duas partes: o preceito primário, *preceptum juris*, o comando, descrito nos tipos da Lei nº 4.502/64, e o preceito secundário, *sanctio juris*, a sanção repressiva, prevista na Lei nº 9.430/96.

Postas em seu lugar as devidas premissas e partindo-se, agora, ao exame da sonegação, conforme a descrição típica do art. 71 da Lei nº 4.502/64, vê-se que este tipo também não exige a obrigatória presença de um documento material ou ideologicamente falso para a caracterização do referido ilícito tributário, à semelhança da fraude penal. Pode haver, sim, mas não necessariamente. E, no entanto, a autuada fez uso de documento eivado de falsidade, de mentiras – a própria declaração de tributos que lhe serviu de instrumento para a realização da conduta descrita nos núcleos verbais do tipo – impedir ou retardar. E impedir ou retardar o quê? Os demais elementos objetivos do tipo respondem: o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte.

Vamos aos fatos. Em primeiro lugar, a recorrente deixou de informar ao Fisco, no lapso temporal de 16 meses consecutivos, o tributo que deveria recolher na proporção das receitas auferidas. As declarações apresentadas ao Fisco expressam situações diferentes da realidade, com tributos que não correspondem às receitas efetivas, o que é falso e juridicamente relevante, tal a lesividade da informação prestada, uma vez que o contribuinte obteve proveito econômico por intermédio dela.

Por mera técnica legislativa, modernamente, segundo as orientações de Luis Regis Prado<sup>5</sup>, o tipo não contém ordem direta, malgrado guarde proposições imperativas. Quando o tipo descreve “matar alguém”, a norma quer dizer “é proibido matar seres humanos” (imperativo negativo); quando descreve “deixar de prestar assistência”, a norma quer dizer “é obrigatório prestar assistência a terceiro, quando possível fazê-lo sem risco pessoal, se esta pessoa estiver com sua vida ou sua saúde em risco” (imperativo positivo). Do mesmo modo, quando o tipo descreve “impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária

<sup>5</sup> Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª edição, págs. 142 e 143.

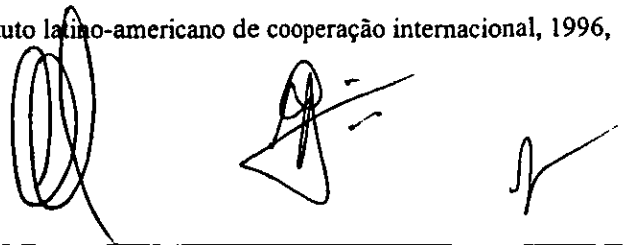


da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte”, a norma impõe “é obrigatório facilitar o tempestivo conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária e das condições pessoais de contribuinte”.(imperativo positivo). Pela descrição típica, a conduta de Impedir ou retardar é juridicamente desvalorada. Não obstante, a norma, em seu contexto geral, só admite a aplicação da sanção ao agente se, em razão de uma dessas condutas, consumir-se certo resultado que o ordenamento jurídico quer evitar, a diminuição ou supressão do tributo não informado, resultado esse que é descrito em seu preceito secundário, revelado no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e que serve de base de cálculo para a apuração da multa.

A sonegação apreende condutas comissivas ou omissivas. A lei determinava à recorrente o dever de informar corretamente o valor do tributo por ela apurado. O lançamento por homologação, como é o caso dos tributos federais, implica antecipação do recolhimento do contribuinte sem o prévio exame da autoridade fiscal. Essa técnica, hoje prevalecente, decorre da impossibilidade de um prévio lançamento para os milhões de contribuintes, considerando a incalculável quantidade de fatos geradores que acontecem a cada dia, a cada mês, a cada ano, se confrontados com a dimensão do órgão estatal arrecadador. Tendo em vista que o tributo tem a perspectiva de cobrir as despesas públicas e satisfazer os interesses da comunidade, a realidade reclamou da legislação tributária a criação de documentos que conjugam, a final, dupla missão: a coleta de informações relativas ao administrado, sobretudo o que toca aos valores obtidos quando da espontânea subsunção dos fatos ocorridos à lei material, e o aproveitamento de um meio hábil à confissão da dívida correspondente ao montante calculado, com o intuito de conferir agilidade à cobrança pelo Estado. Sendo assim, o legislador, representante democrático dos anseios da maioria, confiou ao contribuinte a tarefa cívica de apresentar-se espontaneamente para confessar e oferecer a parte de seus bens que lhe cabe no rateio geral das despesas, de acordo com a sua capacidade econômica de contribuir. Não o fazendo, sua atitude indica desprezo aos outros indivíduos, mormente a grande maioria de necessitados de nossos conterrâneos, daí a desvalorização jurídica da conduta.

*In casu*, trata-se de ilícito omissivo impróprio, ou comissivo por omissão, que difere do ilícito omissivo próprio. Este se consuma com o simples descumprimento do mandamento legal, independentemente da produção de um resultado, exaurindo-se na mera omissão ao dever de agir imposto pelo ordenamento. Juarez Tavares<sup>6</sup> exemplifica com o crime

<sup>6</sup> As controvérsias em torno dos crimes omissivos, Instituto latino-americano de cooperação internacional, 1996, pág. 75.



de omissão de socorro, *“cuja consumação se dá desde que o sujeito não tenha prestado o socorro, ainda que outro o tenha feito e, assim, impedido a morte do acidentado”*. Já nos ilícitos omissivos impróprios, segundo Regis Prado<sup>7</sup>, há uma omissão da ação mandada (uma inação) que dá lugar a um resultado típico, *“não evitado por quem podia e devia fazê-lo, ou seja, por aquele que, na situação concreta, tinha a capacidade de ação e o dever jurídico de agir para obstar a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado”*. É um ilícito especial, advertem Regis Prado e Tavares, pois tão-somente se admite a autoria daquele que, estando anteriormente na posição de garantidor do bem jurídico, não evita o resultado típico, podendo fazê-lo. Tal é o caso da sonegação, em sua modalidade omissiva, pois a adequação típica somente se verifica, conforme a estrutura da norma, se, além da inação, consumir-se o resultado juridicamente indesejado, nos termos da combinação entre os artigos 71 da Lei n.º 4.502/64 e 44, II, da Lei n.º 9.430/1996. E acrescente-se: o sujeito passivo é o garantidor do Erário, o bem tutelado, desde o momento em que a legislação tributária lhe impôs o dever de antecipar o tributo e informar ao Fisco sua condição de contribuinte. Não o fazendo, torna-se sonegador, porquanto o seu comportamento anterior (a omissão da ação mandada) concretizou o risco de lesão ao referido bem jurídico, com a supressão ou a redução da exação.

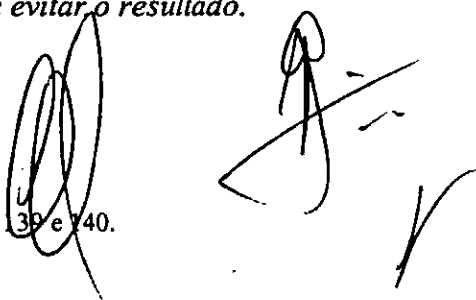
Quanto ao dolo, a ciência moderna do Direito o compreende como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, de acordo com as linhas tracejadas por Luis Regis Prado<sup>8</sup>. Ele é composto, então, de dois elementos, sendo um deles cognitivo - conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos - e outro, volitivo - vontade de realizar a ação e o resultado típicos, a partir da cognição do agente sobre a situação típica. Contudo, Juarez Cirino dos Santos<sup>9</sup> nos ensina que o dolo, nos ilícitos omissivos, não precisa ser constituído de consciência e vontade, como nos ilícitos de ação: *“basta deixar as coisas correrem com conhecimento da situação de perigo para o bem jurídico e da capacidade de agir, mais o conhecimento da posição de garantidor”*. Juarez Tavares<sup>10</sup> segue trilha semelhante, ao mencionar que, em infrações omissivas, o dolo se expressa com a decisão acerca da omissão da ação mandada, *“com a consciência de que o sujeito poderia agir para evitar o resultado”*, isto é, *“o sujeito inclua na sua decisão a não execução da ação possível”*, quando dotado de possibilidade material de evitar o resultado.

<sup>7</sup> Ob. cit. Pág. 261.

<sup>8</sup> Ob. cit. Pág. pág. 297.

<sup>9</sup> A moderna teoria do fato punível, Lúmen Júris, 4ª edição, págs. 39 e 40.

<sup>10</sup> Ob. cit. pág. 95.



Quanto à prova do evidente intuito de fraude, vejo, aí, nesse *nomen juris*, a necessidade da prova do dolo, o elemento subjetivo do tipo, identificada na palavra “intuito”, e dos elementos objetivos da fraude, em qualquer de suas espécies. Cabe trazer, aqui e agora, as orientações de Afrânio Silva Jardim<sup>11</sup>, merecedoras das lembranças do Ministro Felix Fisher, no julgamento do RESP n.º 250.504, DJ de 18.03.2002, ao advertir, no que respeita ao dolo, que *“a sua demonstração será feita através do próprio fato principal e de suas circunstâncias, que devem estar firmadas na acusação”, pelo uso do raciocínio.*

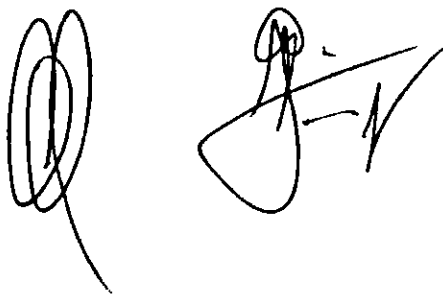
Também no RESP n.º 247.263, o Ministro Felix Fischer, DJ 20.08.2001, toma o rumo da lição anterior:

*“...O dolo eventual, na prática, não é extraído da mente do autor mas, isto sim, das circunstâncias...”*

Destaque-se das orientações pretorianas, supramencionadas, que, no exame da existência do dolo, não sendo possível penetrar, em concreto, no ambiente em que estão estados e processos anímicos do sujeito, nem por isso o julgador está impedido de inferi-lo pelo raciocínio lógico, valendo-se de circunstâncias fáticas presentes nos autos. No mesmo trilho, Moacir Amaral Santos<sup>12</sup>, com sua grande experiência, confirma o pronunciamento do Ministro Felix Fischer e de Afrânio Silva Jardim, ao exprimir que *“a prova indiciária tem grande aplicação, principalmente na apuração do dolo, da fraude, da simulação e, em geral, nos atos de má-fé”*.

De tudo o que relatei e das provas coligidas e, ainda, consoante a imputação fática, saio convicto de que a inação da recorrente configura a sonegação descrita na autuação, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502/64. Por dezesseis meses, a fiscalizada frustrou as expectativas de sua coletividade, obtendo proveito ilícito com informações omitidas, não revelando a totalidade do tributo que deveria recolher, na proporção das receitas que sabia ter auferido, afinal, escriturou no livro de ICMS valores bem superiores à base de cálculo que utilizou em sua apuração. A recorrente, que era garantidora do Erário, lesou voluntariamente o Fisco, ao deixar de fornecer ao Estado o retrato fiel de sua realidade tributável. Sua escrituração fiscal reforça a convicção de que suas vendas constituem fatos geradores do IRPJ e das contribuições que deveria apurar e informar ao Estado, mediante os instrumentos criados

<sup>11</sup> Direito processual penal, Forense, 7ª edição, pág.217.



pela legislação tributária. Assim, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal que lhe incumbia, em sua inteireza, quis escondê-la parcialmente do conhecimento do Fisco, como, de fato, escondeu. O dolo está visível, afinal, a escrituração do livro de ICMS, pelo valor efetivo das vendas praticadas, evidencia a consciência de que poderia agir para evitar a lesão ao bem jurídico. Desse modo, sua decisão acerca da inação se dirigiu finalisticamente ao resultado típico, deixando de executar a ação que lhe era possível, por efeito de sua vontade.

No que afeta à discussão que versa sobre a aplicação do art. 44, I, da Lei nº 9.439/96, ao caso concreto, sob o eventual argumento de que a multa de 75% deve ser a incidente em casos de falta de declaração ou declaração inexata, é importante acrescentar que o referido inciso prevê, ele mesmo, a imposição da multa do inciso II, quando a omissão da entrega ou a inexatidão é dolosa. Eis o dispositivo:

*“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;*

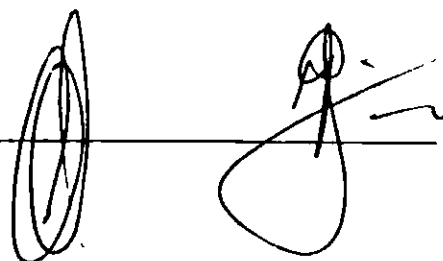
*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. “*

De tudo, enfim, que examinei, NEGÓ provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007

  
FLÁVIO FRANCO CORRÊA

<sup>12</sup> Prova judiciária no cível e no comercial, vol. 1, Max Limonad, 1949.



## VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator Designado *Ad Hoc*

Dirirjo do erudito voto proferido pelo eminente Relator, Conselheiro Flávio Franco Correa, na parte em que entende cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício no percentual de 150%.

A própria Lei nº 9.430/96, no seu art. 44, inciso I, inclui a declaração inexata, ao lado da falta de declaração, da falta de pagamento, do pagamento fora do prazo sem o acréscimo da multa de mora, como hipóteses em que a multa aplicável é de setenta e cinco por cento, dispondo:

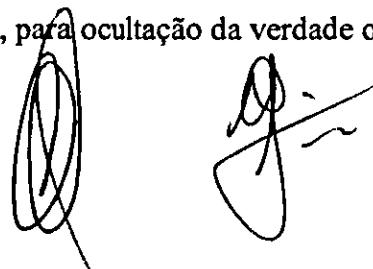
*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.*

*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;”*

Para que as hipóteses apontadas no inciso I, inclusive a hipótese de declaração inexata, como possíveis da incidência da multa de setenta e cinco por cento passem a sofrer a incidência da multa de cento e cinqüenta por cento, o inciso II exige a presença de evidente intuito de fraude, com a seguinte dicção:

*“II – cento e cinqüenta 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”.*

Segundo De Plácido e Silva, intuito é o firme desejo, o objetivo pensado, o resultado querido, a finalidade que se tem em mente quando se pratica o ato; e fraude é o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.



Segundo o Dicionário Aurélio, evidente é o que não oferece dúvida, que se compreende prontamente, dispensando demonstração, claro, manifesto, potente.

Não satisfeito com os atributos já conferidos ao tipo, o legislador da Lei nº 9.430/96, para o seu fechamento, incorporou a definição dada pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que o conceitua como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de 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”, bem como “o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Assim, o dolo específico ou determinado, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64, integra o tipo de que cogita o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Na conduta da recorrente descrita no Termo de Verificação Fiscal, consistente na prestação de declarações inexatas, não está presente o tipo previsto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, subsumindo-se ela no tipo do inciso I, apenado com a multa de 75%.

Por tais fundamentos, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, DF, 24 de janeiro de 2007

  
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

