



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.006917/2003-66
Recurso nº 103-142.484 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.326 – 1ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPERMERCADO GOIABA VERDE LTDA.

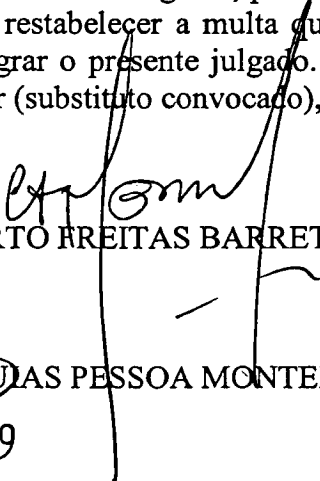
IRPJ e OUTROS– EXERCÍCIOS 2000 e 2001

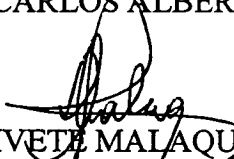
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. “MULTA AGRAVADA. CONDUTA REITERADA. DECLARAÇÃO ABAIXO DO VALOR DA RECEITA EM PERÍODOS SEGUIDOS. CONDUTA REITERADA. O fato de o contribuinte declarar, em dezesseis meses sucessivos, valores que variaram entre 4,17% e 66,52% daquelas efetivamente auferidas, confirma hipótese de aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Junior (substituto convocado), que davam provimento.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.

EDITADO EM: 01 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente

substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 01/09/2008 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria nº 147/2007), vigente à época, contra Acórdão nº 103-22.845, fls. 378/399 – vol II, proferido pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 24/01/2007, assim ementado:

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.

Ementa: -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 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. Publicado no D.O.U. nº 141 de 24/07/2008.

Irresignada, a d.Procuradoria da Fazenda Nacional oferece as razões de fls.404/409 onde questiona a desqualificação da multa, reclamando de que sequer teria sido matéria prequestionada.

Acrescenta que a decisão violou a regra estabelecida no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, também porque a fraude resta comprovada nos autos, com violação ao artigo 44,II da Lei 9430/96, motivos suficientes para a restauração do lançamento.

Seguimento conforme despacho de fls. 411/413.

Ausentes contrarrazões, conforme despacho de fls. 545– vol III.

Em 08 /07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei.

A causa do lançamento, no período compreendido entre setembro de 1999 e fevereiro de 2000, se deveu à omissão de receitas operacionais resultante do confronto entre as receitas das vendas de mercadorias escrituradas nos Livros de Apuração de ICMS da própria recorrente, e os valores que declarou ao Fisco, por meio das Declarações do Simples apresentadas.

No período compreendido entre março e dezembro de 2000, foram comparadas as importâncias correspondentes à receita bruta constante na Declaração apresentada e 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, o que já aponta para o procedimento irregular do Contribuinte.

Da análise de toda instrução processual concordo com o voto vencido, da lavra do i. Relator Flávio Franco Correa, do qual transcrevo partes do voto, por bem definir a matéria dos autos.

(...)

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:

(...)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 Livros 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 Mirabete¹, 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 econômico. 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 elétricos 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 SIMPLESMENTIRA (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 CIENTÍFICO 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

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

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)

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 Calmon², "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,

² Teoria e prática das multas tributárias – 2ª edição, Forense, pág. 19.

civis, administrativos, tributários etc, assim como sanções eleitorais, civis, administrativas e tributárias, sem envolver a lei criminal cuja aplicação é feita pelos juízes 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 obra³, 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 n° 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 Ataliba⁴ toma as palavras de Becker para esclarecer que “não existe regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra 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

³ Ob. cit. pág. 52.

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

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 Prado⁵, 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 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

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

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 Tavares⁶ exemplifica com o crime 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 Prado⁷, 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 nº 4.502/64 e 44, II, da Lei nº 9.430/1996. E acrescente-se: o

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

⁷ Ob. cit. Pág. 261.

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 Prado⁸. 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 Santos⁹ 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 Tavares¹⁰ 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, que "o sujeito inclua na sua decisão a não execução da ação possível", quando dotado de possibilidade material de evitar o resultado.

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 Jardim¹¹, merecedoras das lembranças do Ministro Felix Fisher, no julgamento do RESP nº 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 nº 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

⁸ Ob. cit. Pág. 297.

⁹ A moderna teoria do fato punível, Lúmen Júris, 4ª edição, págs. 139 e 140.

¹⁰ Ob. cit. pág. 95.

¹¹ Direito processual penal, Forense, 7ª edição, pág.217.

circunstâncias fáticas presentes nos autos. No mesmo trilho, Moacir Amaral Santos¹², 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 nº 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 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:

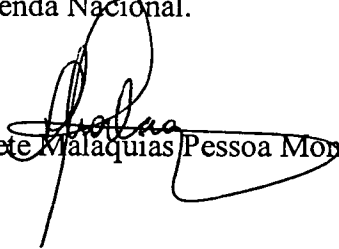
I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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, NEGO provimento ao recurso voluntário.

¹² Prova judiciária no cível e no comercial, vol. 1, Max Limonad, 1949.



Nesta ordem de juízos, DOU provimento ao recurso interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora