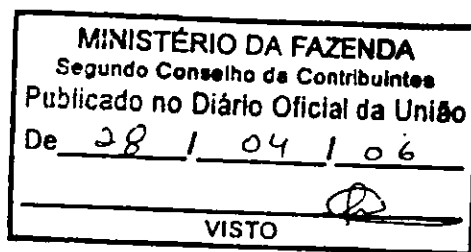




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768



Recorrente : FIGUEIREDO E ARANHA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. NULIDADE.** O Mandado de Procedimento Fiscal tem o escopo de dar publicidade e legitimar a presença do agente fiscal no estabelecimento do fiscalizado. Não tem o condão de obstaculizar o cumprimento da atividade vinculada e obrigatória do lançamento, cuja competência é exclusiva do auditor fiscal. **Preliminar rejeitada**

**PIS. ESPONTANEIDADE NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES.** A teor do parágrafo único do art. 138 do CTN não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, bem como desacompanhada do pagamento integral da exação.

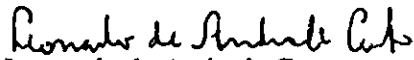
**MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE. HIPÓTESE DE EVASÃO. DOLO NÃO DEMONSTRADO. NÃO OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO.** Lançamento decorrente de divergências entre os valores declarados em DCTF e os consignados em livros fiscais, apurado com base em informações prestadas pelo contribuinte, caracteriza-se como evasão. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, descabe a qualificação da multa, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FIGUEIREDO E ARANHA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos em: a) em rejeitar a preliminar de nulidade. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López que acolhia a preliminar para cancelar o lançamento; e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa agravada. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Luciana Pato Peçanha Martins e Cesar Piantavigna. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2004

  
Leonardo de Andrade Couto

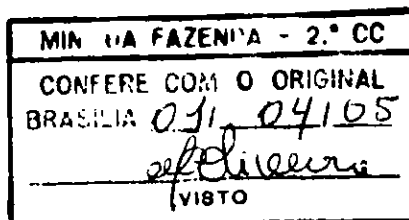
Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc





Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

Recorrente : FIGUEIREDO E ARANHA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, referente à constituição de crédito tributário da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de março de 2000 a setembro de 2002, no valor total de R\$108.089,73.

Por bem descrever os fatos, reproduzo abaixo parte do relatório da decisão recorrida:

*Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração em virtude de apuração de diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente aos períodos de apuração compreendidos entre os meses de março/2000 a setembro/2002 (fls. 161 a 168).*

*A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 165 e 168.*

*A contribuinte impugna (fls. 177 a 203) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:*

*Por grave desacato ao que determina o art. 10, parágrafo 2º, da Portaria SRF nº 3.007/2001, mostra-se nulo o auto de infração por estar fundado em MPF substancialmente viciado, isto é, constituiu-se crédito tributário lançando-se valores relativos a período de apuração diverso do fixado no MPF-F, sem a indispensável emissão de MPF-C, inclusive sem emissão do complementar para incluir as contribuições sociais PIS, COFINS e CSLL;*

*Inadequado o Auto também por se ter lançado indevidamente, caracterizando dupla tributação, valores declarados de modo regular e espontâneo, via DCTF Complementar, e reconhecidos pelos próprios Autuantes como sendo os valores corretos (fls. 167);*

*Por força do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996, não restando demonstrado o evidente intuito de fraude, descabe a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), mesmo porque a contribuinte declarou a menor porque apurou a contribuição nos moldes da Lei 9.718/1999, art. 3º, parágrafo 2º.*

*Descabe ainda, a aplicação da multa agravada, inclusive da própria multa de ofício de 75%, vez que os valores devidos foram declarados/confessados em DCTF Complementar, espontaneamente, pois em relação aos demais tributos e períodos de apuração não abrangidos pelo MPF-F a impugnante jamais perdeu sua espontaneidade.*

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 31/03/2000 a 30/09/2002*

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 01/04/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

*Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - Nulidade do Auto de Infração por Inexistência de MPF-Complementar - Arguição Rejeitada*

*O lançamento da Contribuição para o PIS, decorrente de verificações obrigatórias, correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, independe da emissão de MPF-Complementar, quer para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, quer para alterar o tributo ou contribuição, pois o MPF-F autoriza aquelas verificações até os cinco anos anteriores à ciência do Termo de Início de Fiscalização, tanto para tributos como para contribuições sociais PIS, COFINS e CSLL.*

*Falta de Recolhimento*

*Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.*

*Denúncia Espontânea*

*Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Além disso, a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade da contribuinte tão-só se acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.*

*Multa Qualificada*

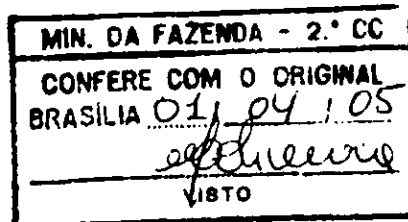
*Declarando a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502/1964, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.*

*Lançamento Procedente.*

Intimada a conhecer da decisão em 31/03/2003, a empresa insurreta contra seus termos, apresentou, em 28/04/2003, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na impugnação, reforçando a improcedência total do auto de infração em razão da preservação da espontaneidade para declarar os débitos relativos ao PIS.

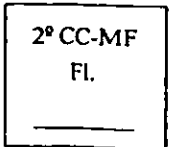
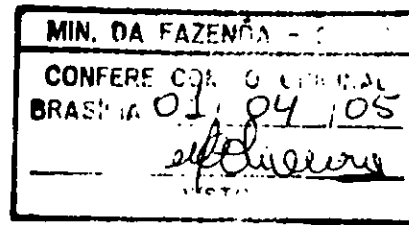
A autoridade preparadora informa, à fl. 159, a inexistência do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal uma vez que o contribuinte não possui em seu ativo permanente bens imóveis ou outros bens sujeitos a controle por outros órgãos, conforme IN/SRF nº 254/2002, de 20/12/2002.

É o relatório.





Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
VENCIDA QUANTO À REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Da defesa apresentada sintetiza-se os seguintes argumentos:

- os vícios do MPF;
- a espontaneidade das declarações – DCTF complementares;
- a espontaneidade do procedimento elide a multa e os juros; e
- a inaplicabilidade da multa agravada por inexistência de dolo ou fraude;

Por prejudicial, a primeira alegação será aqui analisada como preliminar e as demais como mérito.

Não cabe reparo os fundamentos postos na decisão recorrida acerca do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. As verificações obrigatórias que devem ser efetuadas por dever legalmente imposto ao Auditor Fiscal da Receita Federal encontram-se explicitadas no formulário do MPF entregue à recorrente, cujo conteúdo observa o disposto na Portaria nº 3.007, de 26/11/2001. É ato administrativo vinculado. Portanto, não só agiram os agentes fiscais dentro das normas como a recorrente foi expressamente informada do alcance do procedimento fiscal, conforme reproduz-se abaixo texto contido no MPF:

*“VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.”*

Encetando com respeito ao esforço do digníssimo patrono da recorrente em tentar comprovar inaplicabilidade do MPF à contribuição lançada de ofício, à qual busca impingir lógica inamalgável, entendo seja ele estéril, visto restar cristalino dos documentos acostados nos autos a inabalável juridicidade do ato primo do processo, não tendo a defesa logrado abalar os fundamentos apostos no voto da decisão de primeira instância. Senão vejamos. O Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF foi apresentado em 07/10/2002 (fl. 03). As declarações DCTF complementares, que pretende sejam aceitas como espontâneas, apresentadas em 28 e 29/10/2002,

Por via de consequência rejeito, também, a alegada espontaneidade das declarações DCTF complementares e o requerido afastamento da multa e dos juros de mora, já que restou comprovada a licitude do Termo de Início de Ação Fiscal.

Verifica-se cediço que não pode o intérprete, *sponte sua*, abrigar-se na alegação de espontaneidade de forma a resultar em inobservância de norma expressamente posta no direito positivo. Extrai-se tal lição dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker que afirma, em seu livro Teoria Geral do Direito Tributário:

*“...O Direito Tributário como todo direito positivo, tem natureza instrumental; manejá-lo é uma ciência que exige sensibilidade específica: atitude mental jurídica. Caso contrário, as conclusões que emergirem do esforço interpretativo*



Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

*serão filosóficas ou financeiras ou políticas e até convenientes naqueles respectivos planos, porém nunca jurídicas.*

*Ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a estrutura lógica e a atuação dinâmica de toda e qualquer regra jurídica."*

Não pode a vontade do intérprete substituir a vontade da lei que, ordinariamente, deriva do encontro dos fatos concretos com a norma abstrata contida no direito objetivo.

Isso posto, reporto-me ao enquadramento legal que ensejou a autuação, que em última análise, são os artigos 2º, inc. I; 8º, inc. I; e 9º da Lei nº 9.715, de 25/11/1998 e artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Sendo pessoa jurídica de direito privado, a recorrente está expressamente inserida no contexto dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, sendo-lhe determinado observar, em razão da atividade que desenvolve, o disposto no § 2º do artigo 3º.

Por fim, na análise dos argumentos relativos à multa exacerbada, não que ser trazidos ao raciocínio, inicialmente, alguns conceitos.

Determina o artigo 44, inciso II, da Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27/12/1996, que será exigida a multa de "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 artigos 71, 72 e 73 reportam-se, respectivamente, à sonegação, à fraude e ao conluio. Para melhor compreensão, reproduzo abaixo o conteúdo dos referidos artigos:

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

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

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

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

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

Prosseguindo na prospecção dos conceitos, busco arrimo no dicionário jurídico de De Plácido e Silva, o qual define as duas primeiras figuras citadas, uma vez que a terceira não se aplica ao presente contexto, como abaixo reproduzido, na parte que interessa a este julgado:

*"FRAUDE. Derivado do latim fraus, fraudis (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.*

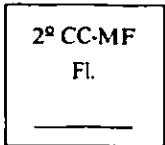
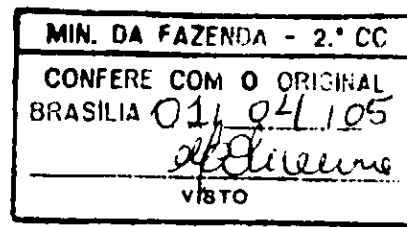
MIN. DA FAZENDA - 2.º CC

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASILIA 01/04/05

*[Assinatura]*

VISTO



Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

*Nessas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, [...] mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros."*

*FRAUDE FISCAL. É a contravenção às leis ou regras fiscais, com o objetivo de fugir ao pagamento do imposto devido ou de passar mercadoria de uma qualidade ou procedência por outra."*

E quanto à sonegação:

*"SONEGAÇÃO. De sonegar, do latim subnegare (negar de algum modo), entende-se a ocultação, ou a subtração de alguma coisa ao destino, que lhe é reservado."*

No conceito jurídico, a sonegação envolve sempre a *ocultação* ou a *subtração* dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que se satisfaçam mandos legais. Assim, a sonegação importa em procedimento doloso e contrário a normas legais instituídas.

*"SONEGAÇÃO FISCAL. Em Sentido fiscal, a sonegação, em princípio, designa a evasão do tributo por meio de artifícios ou manejos dolosos do contribuinte. Quer significar, pois, a falta de pagamento do tributo devido, ou a subtração ao pagamento do tributo, mediante o emprego de meios utilizados com esse objetivo.*

*Desse modo, a sonegação não implica numa falta de pagamento involuntária ou decorrente da falta de recursos, mas no emprego de meios para se furtar a esse pagamento."*

O autor classifica a sonegação fiscal em simples e dolosa, conceituando-as como a seguir:

*"Sonegação simples é a que resulta da falta do pagamento do tributo, sem qualquer malícia, ou sem o emprego de ardid, ou fraude, com que se procura subtrair ao cumprimento da imposição fiscal.*

*A sonegação dolosa, ou a sonegação fraudulenta, é a que se gera da fraude ou da má-fé do contribuinte, usando meios, manobras, ou ardis para se furtar, ou se subtrair ao pagamento do tributo."*

(Todos os destaques são do original – Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, 20ª edição, ed. Forense, RJ, 2002, págs. 370, 772 e 773).

Da informação trazida aos autos pelos autuantes e não contraditada pela recorrente, aliás, confirmada, pela apresentação de declarações complementares, *"...o contribuinte prestou informações inexatas nas declarações citadas acima ou as deixou de apresentar, de modo reiterado e continuado durante os anos de 2000 a 2002, declarando faturamento menor que os valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias do livro de registro de apuração do ICMS...visando eximir-se do pagamento de parte dos tributos pela omissão de declaração sobre grande parcela do faturamento da empresa..."*

Também elaboraram planilha às fls. 158 a 160, para demonstrar as diferenças entre a Receita Apurada e os débitos declarados.

Conforme demonstrado pela fiscalização e não negado pela defesa, a recorrente utilizou-se do recurso de forma reiterada, contínua e deliberada.



Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

Escudando-se no fato de ter apresentado declarações complementares, que pretendia espontâneas, busca desembaraçar-se da multa agravada. Excluída a espontaneidade, constata-se que a entrega das declarações constituiu-se em outra tentativa de escapar ao Fisco, desta vez no que se refere aos consectários legais punitivos.

Os conceitos sobreditos aplicam-se com claridade solar ao proceder da recorrente.

As providências que envidou adotar, por seu caráter extemporâneo, não favoreceu a retirada da mácula ínsita no procedimento anterior.

A teor da definição jurídica posta, a “sonegação envolve sempre a *ocultação* ou a *subtração* dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que se satisfaçam mandos legais”. Constata-se que a recorrente valendo-se desse artifício, não trouxe às declarações as reais receitas brutas auferidas, furtando-se à constituição do crédito tributário e frustrando a sua identificação pela SRF.

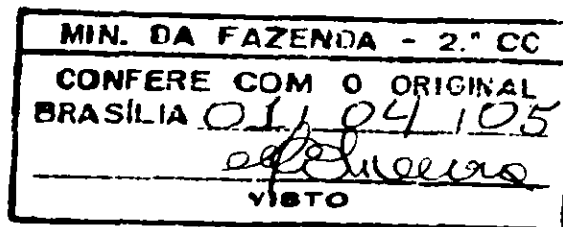
A constatação da realidade jurídico-contábil da empresa só se tornou possível a partir da iniciativa fiscal do órgão. E essa não é a característica do lançamento por homologação. Nessa modalidade, é dever do administrador apurar, declarar e recolher corretamente o tributo devido. E não se presta à defesa o argumento de manutenção da espontaneidade em razão da imprestabilidade do MPF para retirá-la quanto a esta contribuição. A ninguém é dado proceder como se legítimo fosse como o fez a autuada.

Tal procedimento traduz uma “*fuga ao cumprimento do dever*”, e o uso de “meios, manobras, ou ardis para se furtar, ou se subtrair ao pagamento do tributo” sendo incompatível com os argumentos apresentados.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2004

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/04/05
<i>ed. Luciana</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

### VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS DESIGNADO QUANTO À REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Reconhecendo a excelência do voto da ilustre relatora, dele divirjo apenas por entender que no caso em tela não ficou demonstrado o dolo, a ensejar a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização, na descrição dos fatos (fl. 167), ao tempo em que destaca a inexatidão das informações prestadas pelo contribuinte por meio das DCTF entregues nos anos de 2000 a 2002, quando confrontadas com a sua escrita fiscal, tudo conforme demonstrado às fls. 108/110, também informa que "... após a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal em 07/10/2002, o contribuinte entregou declarações complementares de DCTFs (fls. 74 a 107), inserindo os valores corretos de apuração de tributos de acordo com o faturamento total da empresa, referente aos anos 2001 e 2002, fato este que colabora para a demonstração da consciência da conduta do contribuinte quanto o ilícito cometido." Informa, ainda, que os valores foram apurados com base no Livro de Apuração de ICMS.

A recorrente, por outro lado, afirma que apresentou DCTF complementares para corrigir o equívoco detectado em sua contabilidade (fl. 137). Na impugnação, tenta justificar tal equívoco afirmando que "...considerava como base de cálculo do PIS e da COFINS, apenas o lucro bruto tal qual o são para as instituições financeiras, empresas que comercializam com veículos usados e empresas que operam com compra e venda de moeda" (fl. 189).

Embora a justificativa apresentada para a inexatidão dos dados contidos nas DCTF originais apresente-se desarrazoada, e as DCTF complementares tenham sido entregues após o início da fiscalização, extemporaneamente, de todo modo é certo que o lançamento foi apurado com base em informações fornecidas pela empresa, extraídas a partir de sua escrita fiscal. Considero esta última circunstância crucial para o caso em tela, merecedora de destaque porque é a partir dela que julgo descaracterizado o dolo.

Como se sabe, para a qualificação da multa (ou agravamento, na nomenclatura empregada pela recorrente) carece seja demonstrado o dolo. Na forma prescrita pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Os três artigos da Lei nº 4.502/64 tratam de infrações subjetivas, em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)<sup>1</sup> - é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Observe-se a dicção dos dispositivos legais citados:

**Lei nº 4.502/64:**

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

<sup>1</sup> Cf. art. 18, I, do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/04/05
<i>elton</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

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

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

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

#### **Lei nº 8.137/90**

*Art. 1º 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;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*(...)*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

#### **Lei nº 9.430/96:**

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

*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.*

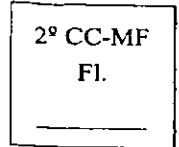
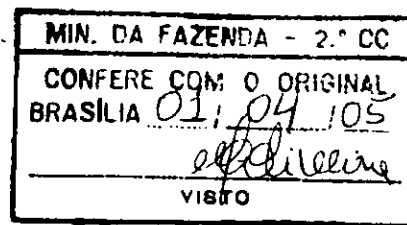
Nas infrações qualificadas o dolo deve ser demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

*O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a laga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos*



Processo n<sup>o</sup> : 10120.008764/2002-19  
Recurso n<sup>o</sup> : 123.543  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.768



*constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexó entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.*

(...)

*Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.<sup>2</sup>*

Como já antecipado, entendo que na situação dos autos não ficou caracterizado o dolo. Se por um lado houve inexactidão reiterada nos dados informados nas DCTF originais, por outro a empresa consignou em sua escrita fiscal os dados corretos. E mais: quando intimada a apresentar tais dados à fiscalização federal, forneceu o Livro de Apuração do ICMS, com os dados corretos e divergentes das DCTF originais.

A entrega à fiscalização dos livros e das informações solicitadas, com base nas quais foram apuradas as diferenças que resultaram no lançamento, pesa a favor do contribuinte, de modo a afastar a caracterização da conduta dolosa. A par das inexactidões reiteradas nas DCTF, cabe admitir que o dolo pode ser vislumbrado, mas não resta caracterizado. É que no mesmo período houve a escrituração regular, no Livro de Apuração do ICMS, dos valores posteriormente informados à fiscalização federal. Para mim a situação fática enseja dúvidas, pelo que cabe aplicar a regra *in dúbio pro reo*, inserta no art. 112, IV, do CTN, a informar o seguinte:

*"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

Diante das diferenças encontradas nas DCTF e dos recolhimentos a menor, a multa a ser aplicada deve ser a de 75%, face à evasão caracterizada. De acordo com as provas carreadas aos autos, nem se tem a conduta dolosa apenas vislumbrada pela fiscalização, nem ocorreu simples elisão, já que o procedimento adotado pela contribuinte, de informar valores a menor nas DCTF, não encontra guarida na lei. A infração enquadra-se na hipótese de evasão, consistente no recolhimento e na declaração ao Fisco Federal de valores a menor que os devidos, de forma não permitida pela legislação tributária.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.



Processo nº : 10120.008764/2002-19  
Recurso nº : 123.543  
Acórdão nº : 203-09.768

Dessarte, o lançamento deve ser mantido no valor principal e no montante dos juros de mora, porém com a redução da multa para o percentual básico de 75%.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso de forma a reduzir a multa para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2004

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

