



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675. 000388/2004-00
Recurso nº : 142.516 -EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : COFINS – Ex(s): 2000 a 2003
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG e COPERCAFÉ COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.
Sessão de : 17. de junho de 2005
Acórdão nº : 103-22.009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência das contribuições sociais é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que é lei complementar de normas gerais, não se lhes aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

VENDAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. Compete à contribuinte provar que suas vendas foram efetivamente destinadas à exportação quando excluir as receitas delas provenientes da base de cálculo do PIS e da COFINS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM JUIZ DE FORA/MG e COPERCAFÉ COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo ao fato gerador do mês de janeiro de 1999, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (relator) e Cândido Rodrigues Neuber, que não acolheram a preliminar

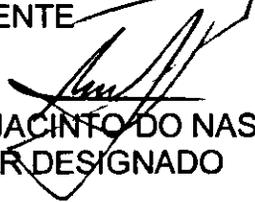


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (relator) e Maurício Prado de Almeida que o proviam, 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.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Recurso nº : 142.516
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG e COPERCAFÉ COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.

RELATÓRIO

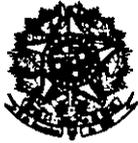
O presente lançamento compreendeu fatos geradores entre 31.01.1999 a 30.09.2002.

Conforme descreve o autuante em fls. 234/235, a fiscalização se iniciou no dia 09.10.2002, originando-se de um mandado de busca e apreensão expedido pelo titular da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Uberlândia, em Minas Gerais, que autorizou a apreensão de documentos e equipamentos da empresa CAFÉ OURO VERDE LTDA, situada na Rua Josias Batista Leite, nº 478, em Araguari/MG, também domicílio da autuada, onde esta funcionava, de fato.

A Fiscalização informa que a medida cautelar em tela decorreu de diligências do Escritório de Pesquisa e Investigação na 6ª Região Fiscal, que constatou a existência, naquele município, de uma rede de empresas corretoras de café, constituídas por sócios "laranjas", que o adquiriam do produtor para revenda ao exportador, infringindo-se, entretanto, a legislação tributária, em razão de não recolherem os tributos devidos.

Consultas ao sistema de pagamentos da Secretaria da Receita Federal, em fls.151, evidenciaram que a autuada não efetuou um único recolhimento de IRPJ, CSSL, PIS e Cofins, desde sua constituição, ocorrida em Julho/97.

Verificou-se, ainda, omissão do contribuinte quanto ao dever de entregar as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - a partir de 1999, afora o descumprimento relativo às Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – dos anos-calendário de 2001 e 2002 (fl. 211).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Não obstante a apresentação da DIPJ dos anos-calendário de 1999 e 2000, o Fisco afirma que a declarante sonegou informações sobre a Cofins devida, nas fichas 33-A e 20-A, respectivamente.

Registre-se que a Fiscalização reiteradamente intimou a recorrente a apresentar as declarações faltantes, além dos livros contábeis e fiscais escriturados desde sua inauguração. A autuada, todavia, preferiu exibir aos agentes fiscais apenas os Livros de Registro de Saídas, de Entradas e de Apuração do ICMS, continuando omissa no que toca às demais obrigações acessórias, malgrado a ordem expressa da autoridade fiscal.

Também cabe acrescentar que a Fiscalização requisitou, em fl. 63, a atualização da escrita até setembro de 2003 e a comprovação das vendas de mercadorias e serviços ao exterior, ou para empresas comerciais exportadoras, mediante a emissão de notas-fiscais e memorandos de exportação, recebendo da autuada a alegação, em fl. 66, de que toda a documentação da pessoa jurídica havia sido apreendida pela Polícia e o Fisco, na execução do referido mandado. Na mesma ocasião da resposta, a autuada aproveitou para consignar que, após a apreensão, não houve a celebração de quaisquer negócios, mas que todas as vendas até então efetuadas "tiveram como finalidade a exportação".

Alerte-se que o Fisco informou à autuada que a ausência de comprovantes de exportação implicaria considerar que as vendas foram realizadas no mercado interno, em fls. 91, tendo em vista a inexistência de operações registradas no Livro de Apuração do ICMS com os códigos 7.11 e 7.12, referentes a contratos com adquirentes localizados no exterior.

Para resguardar os interesses da Fazenda Nacional, o agente do Fisco promoveu o lançamento de ofício da Cofins devida, para os períodos de apuração entre janeiro de 1999 e setembro de 2002, aplicando à autuada a multa agravada de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

150%, sob a acusação de evidente intuito de fraude, imputando à fiscalizada a habitualidade na prática da infração, ocultando do Fisco a renda tributável, com destaque à relevância dos valores omitidos para obstar a hipótese de erro escusável ou de mera negligência nos controles contábeis, uma vez que as cifras correspondentes ao faturamento não declarado se aproximam de treze milhões de reais, em 1999, quatro milhões, em 2000, seis milhões, em 2001, e oitocentos mil reais, entre julho e setembro de 2002.

Outros fatos que gravitariam em torno da atuada estariam a traduzir indícios da utilização de interpostas pessoas, na constituição do capital da recorrente. Seriam eles: a) a ausência de patrimônio da própria pessoa jurídica; b) a insignificante estatura econômica dos sócios, igualmente desprovidos de patrimônio para garantir eventual execução fiscal; c) a existência de vários procuradores profissionalmente vinculados a pessoas jurídicas distintas da fiscalizada; d) a apreensão de talonários de cheques assinados em branco. Tais práticas, conforme a peça acusatória, denotam a consciência dos reais beneficiários, pela própria razão de que, se almejassem fins lícitos em suas atividades empresariais, não haveria motivo para se esconderem.

Enquadramento legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; art. 77, III, do DL nº 5.844/43; art. 149 da Lei nº 5.172/66; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da MP nº 1.807/99 e suas reedições.

Eis e ementa da decisão de primeira instância:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

Período de apuração: 31/01/1999 a 30/09/2002

Ementa: DECADENCIA - O prazo decadencial para as contribuições sociais é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, à luz do artigo 45 da Lei 8.212 de 1991. Esse dispositivo aplica-se ao PIS e a COFINS, conforme expresso no artigo 95 do Decreto nº 4.524 de 2002 (Regulamento do PIS/Cofins).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

VENDAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. Cumpre à contribuinte fazer prova de que suas vendas efetivamente foram destinadas à exportação quando excluir tais receitas da Base de Cálculo do PIS e da COFINS. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, NO PERCENTUAL DE 150%. Na aplicação da multa de 150% sobre os tributos lançados de ofícios, o Fisco fazer prova do "evidente intuito de fraude", definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, cuja conduta deve estar diretamente relacionada à ocorrência do fato gerador da obrigação principal. A constatação de irregularidades outras, em tese de natureza dolosa, que possam configurar "crime contra a ordem tributária", ensejando, inclusive, a Representação Fiscal para Fins Penais, não justificam, por si só, a aplicação da penalidade mais gravosa.

Lançamento Procedente em Parte

Ciência da decisão no dia 16.07.2004, conforme fl. 297. A autuada encaminha recurso voluntário à repartição preparadora, por via postal, com remessa datada no dia 16.08.2004, como revela o carimbo apostado no envelope, cópia em fl. 317.

Pelo valor implícito à redução da multa, passando de 150% para 75%, consoante a decisão de primeira instância, o órgão *a quo* também recorre a este Colegiado, por dever de ofício.

Nas razões da defesa, a recorrente alega tempestividade do recurso e completa carência patrimonial, não possuindo bem algum para ser arrolado. Ainda preliminarmente, a defesa suscita a decadência das exigências referentes a fatos geradores ocorridos até 06.02.1999, considerando que a autuação data de 06.02.2004, de acordo com a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, a fiscalizada sustenta que a totalidade de suas receitas é oriunda de exportações. Tal afirmativa seria encontrada na descrição dos fatos do auto de infração, quando o autuante faz menção às conclusões das diligências empreendidas pelo Escritório de Pesquisa e Investigação na 6ª Região Fiscal. Além disso, o Fisco teria em seu poder os memorandos de exportação da recorrente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

coletados no momento da apreensão executada por determinação judicial. Em outras palavras, a recorrente enfatiza que não houve prova alguma de que suas vendas não se destinaram ao exterior, estando o presente lançamento amparado em presunções sem o amparo em lei. Em suma, o Fisco não teria cumprido o dever que lhe cabe de provar a veracidade dos fatos que imputou ao contribuinte.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

VOTO VENCIDO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA, relator.

A recorrente afirma que não tem bens a arrolar. O Caderno de textos sobre Processo Administrativo Fiscal, distribuído no Programa de Formação para Auditor-Fiscal da Receita Federal, publicado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF - em 2004, sob a coordenação de Marcos Vinícius Neder de Lima, elaborado e revisto por Antonio Zomer e outros, esclarece, em fl. 83, que o recurso terá seguimento, independentemente do arrolamento, caso o contribuinte não possua bens. Além disso, na última DIPJ apresentada, referente ao ano-calendário de 2000, não se observa bem algum declarado.

O recurso é tempestivo e reúne, pois, os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Em primeiro plano, o exame da decadência suscitada pela interessada.

Considero conflitantes as decisões do Conselho de Contribuintes que, de um lado, recusam-se a apreciar a arguição de inconstitucionalidade de lei, sob o argumento de que o órgão carece de poderes para fazê-lo, e, de outro, afastam a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, sob o entendimento de que somente o CTN cumpre o mandamento constitucional que impõe a regulação da matéria à lei complementar, *status* que a Lei nº 8.212/91 não tem. Em outros termos, o que se pronuncia, nesses casos, é a inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei nº 8.212/91, não obstante o uso de palavras comedidas que, no fundo, escondem o que pretendem dizer.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

É evidente que a adoção simultânea de ambas as teses demonstram contradição incontornável. Por coerência, repito, aqui, a opinião que registrei em meu voto, no julgamento do processo nº 10665.001904/2003-43:

“Os julgadores das instâncias administrativas não dispõem da competência para apreciar a arguição sobre a inconstitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial.

O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por considerá-lo inconstitucional (art. 66, § 1º, CR/88). Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

“os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afóra a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento do dispositivo legal em referência, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

Em síntese, o órgão a quo simplesmente aplicou a lei aprovada pelo Congresso Nacional, que recebeu sanção presidencial, sem adentrar no exame de sua constitucionalidade. Se deixasse de aplicá-la, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo.

É inegável que o artigo 150, § 4º, do CTN autoriza a expedição de lei para alterar a regra geral do prazo quinquenal. Reconheço que boa parte da doutrina se desloca entre duas opções, quando da interpretação da norma em referência, ora vislumbrando a alternativa única da possibilidade de diminuição do prazo, ora sustentando a necessidade de preservar o rigor formal do preceito constitucional, a reclamar por outra lei complementar, que assim seria válida para ampliar ou reduzir o período de caducidade. De minha parte, não me atrevo a colocar palavras para restringir o sentido da atuação dos membros do Poder Legislativo. Somente o Poder Judiciário tem competência para proferir a inconstitucionalidade da lei sancionada, como defendi em linhas precedentes."

Voto, pois, no sentido de não acolher a preliminar de decadência.

No mérito, a defesa se lança na aventura das palavras vazias, ao pronunciar, em fl. 311, que todas as receitas tributadas neste processo são oriundas de exportação. É inteiramente infundada a afirmação de que a autuação baseou-se em presunções não autorizadas, pois o farto material extraído dos Livros e Apuração do ICMS e de Registro de Saídas, em fls. 99 a 140, é o bastante para a fixação da certeza de que não houve sequer uma venda ao exterior, diante da inexistência de transcrição de valores com códigos relativos a bens negociados com o mercado externo. Há, sim, prova documental abundante, expressando a prática habitual de sonegar a Cofins no decorrer do período fiscalizado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Em face de tais evidências que lhe são contrárias, o Fisco ainda facultou à recorrente a oportunidade de comprovar as exportações alegadas em fls. 66, sem que a autuada, ao menos, demonstrasse o menor esforço de produzir prova em seu favor do fato modificativo. Sua atitude se limitou ao palavreado oco, encerrando seus argumentos na acusação de que o material probatório estaria com a Fiscalização, desde o cumprimento do mandado de busca e apreensão. Ora, o que foi apreendido manteve-se acondicionado em nove caixas lacradas, de acordo com fl. 17, devolvendo-se, posteriormente, uma parte do todo ao contribuinte, permanecendo outra parte, contudo, em poder do Fisco, segundo o Termo de Retenção e Devolução de Documentos, em fls. 18 a 23.

No rol dos documentos devolvidos, à luz da informação em fls. 22, 23, 27 e 28, constam sete pastas com as segundas vias de notas-fiscais de compras, vendas e remessas simbólicas, emitidas entre 1999 e agosto de 2001, notas-fiscais de entrada e saída destacadas em setembro e outubro de 2001, afora cinco blocos de notas-fiscais, com numeração entre 3.043 e 3.250. Por outro lado, destaque especial se reserva às cópias do Livro de Registro de Saídas, em fls. 137 a 139, porque aí se percebe que a nota-fiscal de nº 3.042 foi a última emissão de 2001, ocorrida no mês de outubro, ao passo que a primeira emissão de 2002, exatamente em julho, iniciou-se com a nota-fiscal de nº 3.044, sendo a de nº 3.137 a derradeira, emitida em setembro.

Diante do que relatei, convenci-me de que a recorrente dispunha dos talonários de notas-fiscais correspondentes ao lapso temporal examinado pelo Fisco, que lhe serviriam para combater a imputação fática, descrita na autuação, se verdadeiros os fundamentos por ela aduzidos. No mais, contratos com os clientes estrangeiros, cartas, nomes, referências e endereços dos comparadores, fechamentos de câmbio, enfim, tudo o que pudesse ser útil em sua defesa abrigou-se na desculpa de que o Fisco e a Polícia levaram o que era necessário para lhe conferir consistência probatória, sem qualquer alusão ao respectivo item do Termo de Retenção. No



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

entanto, não figuram entre os documentos apreendidos os Livros Razão e Diário não exibidos, nem mesmos aqueles relacionados aos anos-calendário de 1999 e 2000, para os quais a autuada apresentou DIPJ. É estranha, portanto, a atitude de não oferecer ao Fisco nenhum elemento de identificação de seus clientes estrangeiros, preferindo deixá-los no completo anonimato, se, efetivamente, alienou mercadorias a adquirentes localizados fora do País, o que lhe garantiria a isenção, em face da regra inscrita nos artigos 7º, I, da Lei Complementar nº 70/91, e 14, II, da Medida Provisória nº 1.858-6 e reedições. Diversamente, sua omissão e a opção pelo silêncio não lhe dão apoio na comprovação do fato modificativo alegado. Não há explicação razoável para não colaborar na demonstração do fato jurídico aventado, sob todos os aspectos, a não ser a produção da dúvida da qual poderia tirar proveito, fracassando, todavia, tais as transcrições, de sua própria autoria, nos Livros de Registro de Saída e de Apuração do ICMS.

Igualmente inverídico é o registro de que membros do Escritório de Pesquisa e Investigação da 6ª Região Fiscal teriam afirmado que a recorrente celebrava negócios no mercado externo. No relato dos fatos, há simples menção histórica sobre o começo dos trabalhos investigativos, cuja origem se situa nas diligências que levaram os agentes fiscais ao endereço da autuada, para cumprir a ordem judicial proferida em sede cautelar, com o intuito de apurar ilícitos tributários e penais, consistentes na formação de sociedades por interpostas pessoas, que deixavam de recolher os tributos devidos.

No que toca ao recurso de ofício, data vênia, vejo grande confusão nos conceitos, aqui ou ali encontrados em decisões administrativas. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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 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 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 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)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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, vede-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 atuação punitiva 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-*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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 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

³ Ob. cit. pág. 52.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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 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 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, distintamente do que ficou assentado nos termos da decisão recorrida, onde o julgador repele a acusação

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

pela ausência de documento que contenha falsidade material ou ideológica. E, no entanto, há, nos autos, documento eivado de falsidade, de mentiras, que o julgador não reparou, embora tenha servido 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 não apresentou DCTF ao longo do período fiscalizado nem as DIPJ para os anos-calendário de 2001 e 2002. Quanto aos anos-calendário de 1999 e 2000, para os quais entregou as DIPJ devidas, não há um único registro de valor de base de cálculo diferente de zero. Então, considerando o espaço entre janeiro de 1999 e setembro de 2002, os agentes descobriram 36 (trinta e seis) meses de apuração sem que o Fisco soubesse das ocorrências dos fatos geradores que a autuada omitiu. É óbvio, por conseguinte, que as DIPJ de 1999 e 2000 estão repletas de mentiras, com bases de cálculo iguais a zero (fls. 172 a 177 e 200 a 205), ou seja, receitas tributáveis iguais a zero, o que é falso e juridicamente relevantes, tal a lesividade da informação prestada, uma vez que o contribuinte obteve proveito econômico, por intermédio dela, ao longo de todo o tempo em que operou sem recolher um tostão do tributo.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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, principalmente no que se refere às contribuições sociais, inspiradas pela solidariedade social, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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 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

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

⁷ Ob. cit. Pág. 261.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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 da raciocínio.

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

⁸ Ob. cit. Pág. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

"...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 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 trinta e seis meses, a fiscalizada frustrou as expectativas de sua coletividade, obtendo proveito ilícito com informações omitidas ou mentirosas (bases de cálculo iguais a zero, o que equivale a receitas iguais a zero), não revelando sua condição de devedora e, por conseguinte, de contribuinte. A recorrente, que era garantidora do Erário, não praticou ato algum de exportação, como se adiantou em linhas anteriores. Sua escrituração fiscal reforça a convicção de que suas vendas constituem fatos geradores da Cofins que devia 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, quis escondê-la do conhecimento do Fisco, como, de fato, escondeu. O dolo está visível, afinal, apresentou duas DIPJ, o que 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

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:

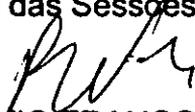
"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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. "

Finalizando, dos fundamentos fáticos e jurídicos ora destacados, voto no sentido de não acolher a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, DF, 17 de junho de 2005.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, relator designado.

A decisão recorrida inacolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador do mês de janeiro de 1999, ao argumento de que, à luz do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial para as contribuições sociais é de dez anos.

Ocorre que, o art. 146, III, da Constituição Federal, estabelece que, além da competência para dispor sobre conflito de competência e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, cabe à lei complementar fixar, em caráter nacional, as normas gerais, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como a definição dos fatos geradores dos impostos discriminados à competência dos entes tributantes, suas bases de cálculo e contribuintes e, ainda, dispor sobre os elementos essenciais da obrigação tributária, em particular os que dizem respeito ao lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Por outro lado, no seu art. 149, *caput*, a Constituição submete ao regime tributário a instituição e cobrança das contribuições de seguridade social e, por decorrência dessa submissão, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que, em matéria de decadência, o regime aplicável às ditas contribuições é o do CTN, que é lei complementar de normas gerais, regime esse compreensivo da generalidade dos tributos.

Nesse quadro, indubitavelmente, os prazos de decadência não de obedecer ao disposto nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional. A referência feita pelo art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição, de que cabe à lei complementar dispor sobre a decadência, não significa apenas definir no âmbito do direito tributário esse instituto, mas também e principalmente determinar o prazo a que está sujeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Nesse sentido é a jurisprudência mais recente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cuja Primeira Turma, no julgamento do Ag Rg. No Recurso Especial nº 616.348-MG, decidiu que:

"2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social".

Do voto do Relator, Ministro Teori Albino Zavascki, por elucidativo da questão, colhe-se o seguinte trecho:

"2. Cumpre, assim, enfrentar a segunda questão trazida pela agravante, que diz respeito ao termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito de contribuições para a seguridade social. Segundo afirmado na decisão recorrida, a jurisprudência da 1ª Seção é firme no sentido de que, quando se trata de repetir tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a repetição de indébito (de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN), tem início, não na data do indevido pagamento, mas na data em que ocorreu o lançamento definitivo (expresso ou tácito) do tributo. Ora, no caso concreto, não tendo ocorrido lançamento expresso, questiona-se em que prazo veio ele a ocorrer de forma tácita, marco inicial de contagem da prescrição da pretensão restitutória. Segundo a decisão embargada, o lançamento tácito se deu no prazo de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Mas a recorrente sustenta que, em se tratando de contribuição para a seguridade social, o prazo é de dez anos, conforme estabelece o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, a saber:

'Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

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

Mantenho o entendimento da decisão agravada, já que o art. 45, acima transcrito, padece de insuperável inconstitucionalidade formal. Com efeito, no regime da Constituição de 1988, as contribuições sociais, entre as quais as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm natureza tributária. A doutrina, praticamente unânime nesse sentido (Geraldo Ataliba, 'Hipótese de Incidência Tributária', Malheiros, 1996, pág. 116; Ives Gandra da Silva Martins, 'As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro', coord. Hugo de Brito Machado, Dialética, 2003, pág. 339; Wagner Balera, 'As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro', coord. Hugo de Brito Machado, Dialética, 2003, pág. 563; Hugo de Brito Machado, 'Curso de Direito Tributário', 18ª ed., Malheiros, 2000, pág. 339; Roque Antonio Carazza, 'Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª ed., Malheiros, 2003, pág. 461; José Eduardo Soares de Melo, 'Contribuições Sociais no Sistema Tributário', 3ª ed., Malheiros, 2000, pág. 72), ganhou a chancela da jurisprudência, inclusive a do Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

'Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Lei 7.689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. (...)' (RE 146.733-6/SP, Tribunal Pleno, Min. Moreira Alves, DJ de 06/11/1992).

'Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. Sendo as contribuições para o Finsocial modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido'. (RE 141.715-3/PE, 1ª T., Min. Moreira Alves, DJ 25.08.95).

'Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Contribuição Social Instituída pela Lei Complementar nº 70/91. Empresa de Mineração. Isenção. Improcedência. Deficiência no Traslado. Súmula 288. Agravo Improvido. 1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos. 2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal. 3. Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

Agravo regimental improvido'. (AI 174.540 AgR/AP, 2ª T., Min. Maurício Corrêa, DJ 26.04.96)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Ao votar no RE 146.733-6/SP, o Min. Moreira Alves, relator, observou:

'Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente'.

Pois bem, afirmada a natureza tributária da contribuição social, está ela, inquestionavelmente, sujeita ao que dispõe o art. 146, III, b, da CF:

'Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários'.

Não há dúvida, portanto, que a matéria disciplinada no artigo 45 da Lei 8.212/91 (bem como no seu artigo 46, que aqui não está em causa) somente poderia ser tratada por lei complementar, e não por lei ordinária, como o foi. Poder-se-ia argumentar que o dispositivo não tratou de 'normas gerais' sobre decadência, já que simplesmente estabeleceu um prazo.

É o que defende Roque Antonio Carazza ('Curso de Direito Constitucional Tributário', 19ª ed., Malheiros, 2003, páginas 816/817), para quem 'a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais.

Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas (...) Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependem de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as 'contribuições previdenciárias'.

Acolher esse argumento, todavia, importa, na prática, retirar a própria substância do preceito constitucional. É que estabelecer 'normas gerais (...) sobre (...) prescrição e decadência' significa, necessariamente, dispor sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

prazos, nada mais. Se, conforme se reconhece, a abolição desses institutos não é viável nem mesmo por lei complementar, outra matéria não poderia estar contida nessa cláusula constitucional que não a relativa a prazos (seu período e suas causas suspensivas e interruptivas).

Tem-se presente, portanto, no artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, b, da Carta Magna. Sendo inconstitucional, o dispositivo não operou a revogação da legislação anterior, nomeadamente os artigos 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional, que fixam em cinco anos o prazo de decadência para o lançamento de tributos”.

Em suma, ante a sorte de reflexões expostas, o que se há de concluir é que, frente à Constituição, o prazo de decadência das contribuições sociais é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não se lhes aplicando o art. 95 da Lei nº 8.212/91.

Diante disso, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador do mês de janeiro de 1999.

No que pertine ao recurso de ofício, a decisão recorrida guarda consonância com a jurisprudência deste Conselho, que consolidou-se no sentido de que a falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa.

Aliás, é a própria Lei nº 9.430/96 que, no inciso I do art. 44, inclui a falta de declaração e a declaração inexata, ao lado da falta de pagamento e 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;”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Para que as hipóteses apontadas no inciso I como passíveis da incidência de multa de setenta e cinco por cento passem a sofrer a incidência da multa de cento e cinqüenta por cento, exige o inciso II, 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”.

No dizer de De Plácido e Silva, intuito é o firme desejo, o objetivo pensado, ou 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; enquanto que, segundo o Dicionário Aurélio, evidente é o que não oferece dúvida, que se compreende prontamente,

dispensando demonstração, claro, manifesto, patente.

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 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”, 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 4.502/92, integra o tipo de que cogita o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.



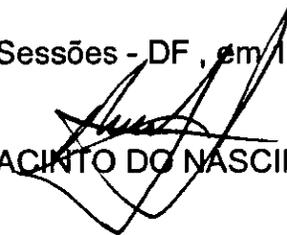
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000388/2004-00
Acórdão nº : 103-22.009

Na conduta da recorrente, consistente na não apresentação da DCTF de todo o período fiscalizado e da DIPJ dos anos-calendário de 2001 e 2002 e da apresentação da DIPJ relativas aos anos-calendário de 1999 e 2000 sem o registro das bases de cálculo dos tributos, não vislumbro o tipo do inciso II do art 44 da Lei nº 9.430/96 e entendo que ela se subsume no tipo do inciso I, apenado com a multa de setenta e cinco por cento.

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF , em 17 de junho de 2005


PAULO JACIRTO DO NASCIMENTO