



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675. 000389/2004-46
Recurso nº : 142.514 – EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTRO - Ex(s): 2001
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ/JUIZ DE FORA/MG e COPERCAFÉ COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº : 103-21.996

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. O lucro da atividade comercial, oriundo de receitas provenientes de vendas destinadas à exportação, compõe a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro. A isenção é sempre decorrente de norma legal expressa, inexistente nos períodos autuados.

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.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão de mérito proferida na matriz, IRPJ, aplica-se, no que couber, ao decorrente.

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, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (relator) e Maurício Prado de Almeida, que o proviam, parcialmente, para restabelecer a multa de lançamento *ex officio* de 150%, em relação ao ano calendário de 2001, e, por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso voluntário, 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: 10 NOV 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 : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

Recurso nº : 142.514
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ/JUIZ DE FORA/MG e COPERCAFÉ COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.

RELATÓRIO

Os lançamentos aqui examinados, de IRPJ e CSSL, abrangem fatos geradores ocorridos nos quatro trimestres de 1999, 2000 e 2001, e no terceiro trimestre de 2002.

Conforme descreve o autuante em fls. 222/223 e 235/236, 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 efetuou um único recolhimento de tributo desde sua constituição, ocorrida em Julho/97, referente ao imposto de renda retido na fonte em novembro de 2000, incidente sobre remuneração de serviços prestados por pessoa jurídica (código 1708).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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. 150).

Registre-se que o Fisco reiteradamente intimou a recorrente a apresentar as declarações acima mencionadas, além dos livros contábeis e fiscais escriturados desde sua inauguração. A autuada, todavia, preferiu exibir à Fiscalização 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.

Sem os livros legalmente exigidos para a apuração do lucro real ou presumido, restou ao autuante o arbitramento do lucro da recorrente, com base na receita conhecida.

Também cabe acrescentar que, em resposta à intimação específica, em fl. 52, para comprovar as vendas de mercadorias e serviços ao exterior, ou para empresas comerciais exportadoras, mediante a emissão de notas-fiscais e memorandos de exportação, a autuada alegou, em fl. 55, que toda a documentação da pessoa jurídica havia sido apreendida pela Polícia e o Fisco, na execução do referido mandado de busca e apreensão. Na mesma ocasião da resposta, a autuada aproveitou para consignar que todas as vendas efetuadas “tiveram como finalidade a exportação”

Para resguardar os interesses da Fazenda Nacional, o agente do Fisco promoveu o lançamento de ofício, constituindo o crédito tributário apurado com base no lucro arbitrado trimestralmente, aplicando à autuada a multa agravada de 150%, exceção feita ao terceiro trimestre de 2002, sob a acusação de evidente intuito de fraude, imputando à fiscalizada a habitualidade na prática da infração, ocultando do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

Fisco a renda tributável, com destaque à relevância dos valores omitidos para obstar a eventual alegação 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 autuada 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 para o IRPJ: art 47, III, da Lei 8.981/95, para fatos geradores ocorridos até 31/03/1999; art. 530, III, do RIR/99, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999.

Enquadramento legal para a CSSL: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 20 da Lei nº 9.249/95; art. 6º da MP nº 1.807/99 e reedições; art. 6º da MP nº 11.858/99 e reedições.

Eis e ementa da decisão de primeira instância:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. O lucro da atividade comercial, advindo de receitas oriundas de vendas destinadas à exportação compõe a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o lucro. A isenção é sempre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

condicionada à existência de norma legal expressa em vigor. Nos períodos autuados isso não ocorreu.

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 REFLEXO. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão quanto ao mérito proferida no matriz, IRPJ, aplica-se aos decorrentes.

Lançamento Procedente em Parte".

A decisão foi postada no dia 16.07.2004, sendo devolvida pelos Correios, conforme fls. 286 - verso/287. No entanto, ainda assim 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. 298.

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 que tomou ciência da recorrida no dia 21.07.2004, data constante no Aviso de Recebimento – AR, cumprindo, pois, o prazo legal para interposição do recurso. Afirmando não possuir bem algum para ser arrolado, a defesa espera o conhecimento de seus argumentos, sustentando, quanto ao mérito, 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, coletados no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46

Acórdão nº : 103-21.996

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 cumpriu o dever que lhe cabe de provar a veracidade dos fatos que imputou ao contribuinte.

No que se refere à CSSL, a defesa clama pelo apoio do art. 149, § 2º, da Carta Magna, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, 11 de dezembro de 2001, que inovou o ordenamento jurídico ao introduzir a imunidade das receitas decorrentes de exportação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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.

A defesa se lança na aventura das palavras vazias, ao pronunciar, em fl. 291, que todas as receitas tributadas neste processo são oriundas de exportação. Este fato, embora não comprovado pela autuada, em nada afeta o lançamento do imposto de renda, pois as vendas ao exterior não gozam de qualquer benefício instituído por lei específica, devendo, portanto, compor a base de cálculo do tributo, conforme dispõe o art. 51 da Lei nº 7.450/1985.

No mais, é inteiramente infundada a afirmação de que a autuação baseou-se em presunções não autorizadas, pois o farto material extraído dos Livros de Apuração do ICMS e de Registro de Saídas, em fis. 88 a 129, é o bastante para a fixação da certeza de que a autuada auferiu receitas durante o período examinado. Há, ao contrário, abundante prova documental, revelando a habitualidade de negócios



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

celebrados, e celebrados no mercado interno, diante da inexistência de transcrição de valores com códigos relativos a práticas comerciais no exterior.

Em face de tais evidências, o Fisco ainda facultou à recorrente a oportunidade de comprovar as exportações alegadas em fls. 55, em razão da cláusula de imunidade das contribuições sociais, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, alterando o art. 149, § 2º da Carta Magna. No entanto, a fiscalizada se limitou ao palavreado vago, 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. 07, 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. 08 a 13.

No rol dos documentos devolvidos, à luz da informação em fls. 12, 13, 17 e 18, 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 sustentar as exportações efetuadas, se verdadeiras. Referências a contratos com clientes estrangeiros, cartas, nomes, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46

Acórdão nº : 103-21.996

para lhe conferir consistência probatória, sem qualquer alusão ao respectivo item do Termo de Retenção. É estranha 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 imunidade da CSSL, para fatos geradores havidos a partir de 11 de dezembro de 2001. 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 atuada, 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.

Outrossim, não figuram entre os documentos apreendidos os Livros Razão, Diário, Lalur e o Caixa, não exibidos, sob intimação, aos agentes fiscais, nem mesmos os que se relacionam aos anos-calendário de 1999 e 2000, para os quais a atuada apresentou DIPJ. Desse modo, perfeito o arbitramento do lucro, nos termos do art. 47, III, da Lei nº 8.981/95. Em consequência, perfeito o lançamento reflexo da CSSL.

No que toca ao recurso de ofício, data vênua, vejo grande confusão nos conceitos, aqui ou ali encontrados em decisões administrativas. A Lei nº 9.430/96, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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

Em termos penais, o traço comum das fraudes, conforme orienta Julio Fabbrini Mirabete¹, é a utilização da astúcia, da mistificação, do engodo, do embuste, da trapaça, na obtenção de uma vantagem ilícita, para o agente ou para outrem. Afirma-se que existe a fraude quando há propósito *ab initio* do agente de não prestar o equivalente econômico. O autor recorda que a fraude traz em si um dano ou um perigo social.

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

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

"CRIME DE ESTELIONATO. ELEMENTO MORAL. MENTIRA VERBAL. - EM FACE DO CARÁTER AMPLÍSSIMO DA EXPRESSÃO E "OUTROS MEIOS ASTUCIOSOS", EMPREGADA NO ART. 171 DO CÓDIGO PENAL, E DA AUSÊNCIA DE UM CRITÉRIO CIENTIFICO QUE ABSTRATAMENTE DISTINGA A FRAUDE PENAL DA FRAUDE CIVIL, E DE ADMITIR-SE A ORIENTAÇÃO DE QUE INCUMBE AO JUIZ, APÓS TERMINADA A INSTRUÇÃO JUDICIAL E EM FACE DELA, DECIDIR SOBRE O GRAU DE CONVENCIMENTO, NO CASO CONCRETO, DA MENTIRA VERBAL E, BEM

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 : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

ASSIM, SE O DENUNCIADO TINHA A IDEIA PRECONCEBIDA, O PROPOSITO "AB INITIO" DE OBTER, PARA SI OU PARA OUTREM, VANTAGEM ILICITA, MENTINDO E INDUZINDO EM ERRO A VÍTIMA. "HABEAS CORPUS" INDEFERIDO. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO." (RHC 59100, DJ de 25.08.1981) (os grifos não estão no original)

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

Deixadas essas linhas precedentes, 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 se mostra legítima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

Nos dizeres de Sacha Calmon², *“sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato violador de dever legal ou contratual”*. E, completando o raciocínio, ensina o tributarista: *“As infrações são absorvidas pela ordem jurídica através da aplicação de sanções aos infratores e estas são mais diversas. Mencione-se, para logo, que as sanções não são uma exclusividade do Direito Penal, posto que seja um Direito tipicamente sancionatório. Nesta província jurídica, especificamente, as sanções são qualificadas e denominam-se penas, compreendendo as multas (sanções pecuniárias) e outras mais fortes, privativas da liberdade, de direitos e até privativas da vida. Ostentam como função precípua a penalização dos agentes dos crimes e contravenções tipificados no Direito Penal. Isto não significa a inexistência, fora do Direito Penal, de ilícitos e sanções. Existem ilícitos eleitorais, 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,

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

em sua obra³, adverte quanto à necessidade de que as infrações fiscais também sejam estudadas segundo as determinações da teoria da tipicidade, asseverando, na oportunidade, a validade da aplicação de alguns princípios do Direito Penal à interpretação das infrações meramente tributárias. É que o tipo conserva uma finalidade de garantia do indivíduo, ao mesmo tempo em que delimita a liberdade para sua conduta. Nele estão descritos os elementos precisos da ordem ou da proibição. Para a verificação da adequação entre o fato real e a hipótese descritiva, o intérprete, portanto, há de ater-se a esses elementos componentes do tipo, que são de índole subjetiva – o dolo e um especial fim de agir – e objetiva – uma ação ou omissão revelada pelo núcleo verbal, os sujeitos ativo e passivo, o objeto da ação, o bem jurídico tutelado; o nexa causal; o resultado; circunstâncias de tempo, lugar, meio, modo de execução. Os primeiros pertencem ao campo psíquico-espiritual do autor; os últimos compõem o denominado “núcleo real-material” do ilícito.

Os tipos dos artigos 71 a 73 da Lei 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.

³ Ob. cit. pág. 52.

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 : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

Postas em seu lugar as devidas premissas e partindo-se, agora, ao exame da sonegação e da fraude, conforme a descrição típica do art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, vê-se que os tipos em análise também não exigem 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 pela ausência de documento que contenha falsidade material ou ideológica.

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, sendo que, em relação a este último, a Fiscalização somente examinou o terceiro trimestre, como já ficou dito. Quanto aos anos-calendário de 1999 e 2000, para os quais consta a entrega das DIPJ devidas, a contribuinte declarou receita bruta da ordem treze milhões de reais no primeiro ano (fl. 156) e quatro milhões no segundo (fl. 192), valores que se assemelham aos montantes apurados pelos autuantes. Repara-se, além disso, que o tributo correspondente ao terceiro trimestre de 2002 não foi exigido com a multa agravada, mas com a multa de 75%.

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” (imperativo positivo). Do mesmo modo, quando o tipo descreve “impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte”, a norma impõe “é obrigatório facilitar o tempestivo conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária e das condições pessoais de contribuinte”.(imperativo positivo). Pela

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 : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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 indica desprezo aos outros indivíduos, mormente a grande maioria de necessitados de nossos conterrâneos, daí a desvalorização jurídica da conduta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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 uma 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 (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 Penal o compreende como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, de acordo com as linhas tracejadas por Luis Regis Prado⁸. Ele é composto, então, de dois elementos, sendo um deles cognitivo - conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos - e outro, volitivo - vontade de realizar a ação e o resultado típicos,

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

⁷ Ob. cit. Pág. 261.

⁸ Ob. cit. Pág. 297.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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:

“...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

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 : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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 do suporte fático acostado, fico com a convicção de que a recorrente não interpôs obstáculos ao conhecimento do Fisco acerca do lucro tributável dos anos-calendário de 1999 e 2000. Acrescente-se a isso a semelhança entre as receitas declaradas e aquelas apuradas pelos agentes fiscais, conforme a anotação registrada em parágrafo precedente.

Os fatos adicionais, citados pelos autuantes, que gravitariam circunstancialmente no quadro probatório, não interferem favoravelmente na configuração da fraude, em sentido amplo. A carência patrimonial dos sócios ou da fiscalizada, por exemplo, não é indício de que tenha havido fraude em sentido estrito ou sonegação, assim como a existência de procuradores que mantinham vínculo profissional com outras empresas e a coleta de cheques parcialmente utilizados, cujas folhas não emitidas foram encontradas assinadas. Não há como, a partir desses supostos antecedentes, construir-se um nexos causal entre os fatos conhecidos e os fatos que se quer provar. Sócios pobres, empresas sem patrimônio, procuradores vinculados a terceiros e cheques assinados em branco não erigem a presunção de que, na generalidade dos casos iguais, há uma lei de freqüência de resultados conhecidos, ou uma decorrência da previsão lógica de seu desfecho, que acabe formando a certeza de que ocorreram as situações típicas da Lei nº 4.502/64.

Pretendem os autuantes, sim, criar a impressão de que a sociedade é composta por interpostas pessoas. A partir desse juízo, ao qual se chegaria por via dedutiva, com a reunião dos fatos narrados no parágrafo anterior, uma segunda presunção seria elaborada, consistente na certeza da fraude e da sonegação.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

Entretanto, ressalta-se dos depoimentos em fls. 30, 32 e 76 que a administração da sociedade comercial estava sob o encargo do sócio Joaquim José da Silva Júnior, o que coincide com a cláusula VIII da alteração do contrato social, em fl. 136, de 19.10.1999. E a mencionada carência patrimonial dos sócios não aparece em evidência alguma. Por todos esses argumentos, é incabível a majoração da sanção para os anos-calendário de 1999 e 2000.

Por outro lado, está excluído do debate o terceiro trimestre de 2002, pela imposição da sanção estipulada no inciso I, e não no inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, restando a este Colegiado o exame da legalidade da multa majorada, aplicada sobre o imposto do ano-calendário de 2001.

Tenho para mim que a recorrente merece a sanção mais grave, no que se refere a esse período. Das provas coligidas e, ainda, consoante a imputação fática, entendo que a inação da recorrente configura a sonegação descrita na autuação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. A fiscalizada frustrou as expectativas de sua coletividade, obtendo proveito ilícito com informações omitidas, 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 do IRPJ e da CSSL 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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 negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo, apenas, a multa agravada incidente sobre o IRPJ e a CSSL apurados no ano-calendário de 2001.

Sala das Sessões, DF, 15 de junho de 2005.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator Designado.

No que toca ao recurso voluntário, acompanhamento, na íntegra, o voto do ilustre conselheiro relator, cujas razões adoto para negar-lhe provimento.

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;”

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 cinquenta por cento, exige o inciso II, a presença de evidente intuito de fraude, com a seguinte dicção:

“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”.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.000389/2004-46
Acórdão nº : 103-21.996

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.

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 15 de junho de 2005

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO