



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15
Recurso nº. : 137.646
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX.: 1999
Recorrente : OÁSIS DE ADMER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2004
Acórdão nº. : 108-08.005

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência.

PAF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - EXTENSÃO DO CONCEITO - A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN. Por isto não há como acolher a pretensão da recorrente para excluir a multa em procedimento de ofício, sob argumento de que nenhum ilícito cometera.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITO BANCÁRIO – A simples alegação de que os depósitos bancários estão contidos dentro da movimentação comercial e financeira do sujeito passivo, sem a devida comprovação, não é suficiente para ilidir a pretensão fiscal, mais ainda, quando a movimentação bancária se processou na conta corrente da pessoa física do sócio.

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil, sob forma legal, e um fato jurídico, imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra. Mesmo quando se trata de apuração de lucro presumido a escrituração não pode abandonar as normas contábeis de regência.

PROVA ILÍCITA – UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO -



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

Não se constitui em prova ilícita a utilização de dados adquiridos através da CPMF, como elemento a mais na mensuração da capacidade contributiva do sujeito passivo, mais ainda, quando há autorização judicial para a realização do procedimento administrativo.

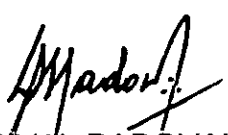
IRPJ MULTA AGRAVADA – Verificada a omissão de receitas a partir do conhecimento de contas bancárias, em nome de sócios da pessoa jurídica, sem comprovação das origens dos recursos e mantida à margem da contabilidade, tipificada se encontra a hipótese de incidência do artigo 1º, inciso 1º, da Lei 8137/1990, sendo aplicável a multa descrita no inciso segundo do artigo 44 da Lei 9430/1996.

LANÇAMENTOS REFLEXOS PIS/COFINS/CSL - MULTA AGRAVADA – Cabível quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990, no lançamento principal, cuja decisão se obrigam os reflexos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OÁSIS DE ADMER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes, votou reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%, no que foi vencido.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

Recurso nº. : 137.646

Recorrente : OÁSIS DE ADMER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra OÁSIS DE ADMER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA., já qualificada, foi exigido o imposto de renda das pessoas jurídicas e reflexos para o PIS, COFINS e CSL, no valor total de R\$ 318.422,47, por omissão de receitas, confirmadas pela existência de valores creditados em contas bancárias, à margem da contabilidade, mantidas em nome do sócio (pessoa física), e em relação aos quais, não logrou comprovar a origem.

Nos autos os lançamentos se encontram, às fls. 971/977 para o IRPJ; 986/989 para a CSL; 978/981 para o PIS; 982/985 para COFINS; enquadramento legal nos próprios Termos.

A causa de lançar, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 990/997, em breve síntese, foi à manutenção à margem da contabilidade de depósitos bancários em nome de Júlio Décio Gobbi, evidenciando omissão de receitas operacionais. As contas bancárias mantidas no Banco Itaú S/A e no Banco do Estado de Santa Catarina, em nome do Contribuinte acima referido, pertenciam, de fato, a recorrente e movimentaram no ano de 1998, respectivamente R\$ 1.918.870,89 e R\$ 2.194.439,37.

A ação fiscal decorreu de informação bancária quanto a CPMF, fornecidas pelo Banco do Estado de Santa Catarina – BESC e Banco Itaú S/A. O então intimado, interpôs medida judicial com finalidade de se ver excluído do procedimento. Houve autorização judicial para utilizar apenas os dados fornecidos pelo BESC S/A. O autuante conciliou os dados da conta 079.901-0, que movimentou no período o valor de R\$ 2.194.439,87.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15
Acórdão nº. : 108-08.005

Regularmente intimada a pessoa jurídica não logrou justificar a origem desses recursos. Como os manteve a margem da tributação, houve agravamento da multa, por, em tese, sugerir evidente intuito de fraude. Outro item de autuação se deveu a falta de recolhimento do IRPJ no 4º. trimestre de 1999; 1º. e 4º. de 2000; 2º. e 3º. de 2001. O lucro seguiu a opção presumida.

Impugnação, fls. 1009/1019, alega, em apertada síntese, ter oferecido a tributação toda a receita referente àquela movimentação bancária. Estaria contida no faturamento anual, informado no período, no valor de R\$ 6.815.264,28. (Livro Razão, fls. 740, valor não contestado pelo autuante e informado na DIPJ anual).

A movimentação bancária fora totalmente utilizada no giro comercial da empresa, inclusive a conta mantida em nome do sócio (e objeto inicial desta ação), conforme provariam os Livros Diário e Razão apresentados no curso da ação fiscal. Contudo, apesar de todas as provas juntadas, o lançamento fora realizado. Mas o ato jurídico produzido seria nulo de pleno direito, posto que ineficaz, como demonstrariam as presentes razões.

Reclamou do fundamento legal da exação, por desrespeito à vigência da lei no tempo, ao dar guarida a Lei Complementar 105 e Decreto 3742, ambos de 2001, para fatos geradores ocorridos em 1998.

Demonstra os valores das diferenças aceitas, no item 02 da autuação, no valor total de R\$ 4.245,76, das quais providenciou o parcelamento, destacando o equívoco do autuante, também no cálculo desse item.

Como optara por calcular seu lucro na forma presumida, não estaria obrigado a escrituração regular, conforme pretendido pelo autuante. Mesmo assim incluía na movimentação da conta caixa o fluxo financeiro completo, ai



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

considerando também toda a movimentação bancária. Mas sua escrita regular não recebeu do autuante uma análise esmerada.

Discorreu sobre o oferecimento à tributação dos valores auferidos em suas transações comerciais, pediu que fosse cancelada a multa de ofício e permissão para recolher os valores que apurou (na demonstração do item referente a falta de recolhimento do IRPJ) sem multa de ofício, por se encontrar em gozo da espontaneidade. Reclamou do enquadramento legal e da representação fiscal para fins penais, dizendo que "a lei não pode retroagir para prejudicar o réu".

Decisão de fls. 1109/1122 julgou o lançamento procedente. A questão nuclear do litígio seria a espontaneidade e correção no procedimento. A conexão entre a conta corrente descoberta e a pessoa jurídica clarificara possíveis dúvidas quanto ao ilícito detectado. As provas apresentadas apontavam o erro do sujeito passivo e a manutenção, a margem da escrituração, da movimentação bancária sob comento, apontando, em tese para uma conduta delituosa. A movimentação financeira descoberta pelo fisco e a escrita apresentada não se vinculavam (por falta de coincidência dos depósitos, em datas e valores). A coincidência, na escrita da pessoa jurídica, dos depósitos bancários, não fora observada. A multa dependeria do ilícito tipificado, não cabendo a autoridade lançadora se afastar do regramento jurídico que a disciplinaria. O acesso aos dados bancários respeitou o devido processo legal e a escrita da interessada foi refeita após início do procedimento de fiscalização.

Quanto as alegações referente ao item 02 do lançamento, estariam carentes de provas.

Ciência da decisão em 11 de julho de 2003, recurso interposto em 12 de agosto seguinte, fls.1128/1139, onde, em breve resumo, apresentou a preliminar de nulidade, pois as provas foram obtidas por meios ilícitos. A aplicação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

da Lei 105 não poderia surtir efeitos antes de 2001, sob pena de desrespeito à vigência da lei no tempo.

Para não sofrer abalo em seu direito ao sigilo de dados, buscou a tutela jurisdicional. Mesmo assim o autuante insistiu no pedido dos documentos bancários, também da conta do Banco Itaú, fato proibido por medida judicial. Contudo, para demonstrar a boa vontade em atender a demanda fiscal, apresentou toda documentação (contábil e comercial) onde se continha a movimentação bancária em apreço, mesmo com a decisão judicial a seu favor. Comentando às fls. 1132:

"objetivando esclarecer a situação conflituosa de forma pacífica, porém dentro dos limites legais, a autuada encaminhou toda documentação Contábil e Livros Razão e Diário conforme documentos em anexo, onde constam discriminadas todas as receitas e despesas, bancos, (inclusive Itaú, Banco do Brasil e Banco Safra, não solicitadas pela autoridade fiscal e autoridade judiciária), clientes e fornecedores da empresa ora impetrante, referente ao ano calendário de 1998, abrindo, contrariamente, a determinação do MM. Juízo a quo, toda movimentação financeira da autuada junto aos diversos bancos em que opera, caracterizando, assim, abuso de autoridade". (grifos do original)

Juntando aos documentos apresentados as justificativas:

a) "que a empresa Oásis Admer Ind.Com. Confec.Ltda., na forma da Lei 9430/96, optou pela DIPJ pelo lucro presumido, ou seja, a base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação de percentual de acordo com a atividade empreendida pela empresa sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em real;

b) a empresa enquadrava-se com o tipo de declaração optado, cujo limite legal era a receita bruta total igual ou inferior a 12.000.000 de UFIR, tanto que o fiscal da fazenda federal em momento algum questionou ou impugnou o tipo de declaração optada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

c) conforme documentos contábeis e livros Razão e Diário apresentados, a empresa teve sua receita bruta total no valor de R\$ 6.815.264,28, conforme livro Razão as fls. 740, valor não contestado em momento algum pela autoridade fiscal e devidamente discriminado nos Livros Diário e Razão;

d) a movimentação financeira apurada junto ao BESC e demais bancos, conforme discriminações nos Livros Diário e Razão apresentados, são compatíveis com a receita bruta total declarada pela empresa na declaração do imposto de renda ano calendário 1998 e cujo imposto apurado foi pago, sendo que em momento algum a autoridade fiscal contestou a receita declarada;

e) ficou ainda demonstrado que a movimentação financeira apurada junto ao BESC, conta 079.901-0 em nome dos sócios, diz respeito a movimentações financeiras realizadas pela empresa OÁSIS ADMER IND.COM.CONF.LTDA oriunda de transações comerciais ocorridas no ano calendário de 1998 conforme Livro Razão e Diário apresentados, decorrentes exclusivamente de vendas de produtos de sua fabricação, suportadas por notas fiscais de vendas que foram todas submetidas a tributação."

^ Não estaria obrigada a escrita regular pela forma de opção de lucro escolhida. Todavia, na escrituração do seu Livro Caixa inserira toda movimentação bancária. Fez sua escrita pelos totais de entradas e saídas, como lhe facultaria a lei.

Seria incorreto afirmar que não escriturara seus livros tempestivamente. As fls. 81 a 201 apontariam em sentido contrário:

"Mesmo diante de todos os fatos narrados e provas carreadas a autoridade administrativa (documentação contábil e Livros Razão e Diário) a autoridade fiscal emitiu os autos de infração ora guerreados **alegando falta de provas quanto aos documentos que deram origem a movimentação financeira da empresa junto ao Banco Besc S/A, sem analisar, contudo a movimentação financeira total dos bancos descritos nos livros Diário e Razão e documentos Contábeis, a receita bruta total auferida no ano calendário de 1998 e os valores declarados na Declaração do Imposto de Renda ano calendário de 1998, razão pela qual devem ser declarados nulos e sem efeito por não se revestirem amparo legal**". (Destaques do original)



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

Demonstra os valores que julgou devido, quanto ao item 02 do lançamento, argumentando ter realizado recolhimento a maior no mês de outubro de 2000, o que fecharia sua equação.

Explicou a forma como processara a movimentação financeira, com o exemplo seguinte:

"No razão às fls. 277, cliente no. 16343(Maria Sílvia Sorerthomaz), no dia 09/07/98 efetuou a compra de mercadorias, através da nota fiscal no. 5615 no valor de R\$ 2.024,10, e efetuou depósito parcial de R\$ 655,14 em 11 de agosto de 1998, conforme consta do extrato bancário c/c 79901-0, lançamento no.683 e a nota fiscal consta do Livro Razão às fls. 723, lançamento 350346, demonstrando, assim, que todas as demais operações bancárias, também tem uma origem de receita comprovada e que esta foi submetida a tributação."

Transcreve ementas de acórdãos que tratam de patrimônio a descoberto, em julgamentos das 2ª. e 6ª. Câmara, dizendo que o seu faturamento oferecido a tributação também suportaria os depósitos realizados naquele ano calendário.

Reiterando a forma como ofereceu à tributação os valores auferidos em suas transações comerciais pediu que fosse cancelada a multa de ofício. Lembrou que o enquadramento legal utilizado não se compaginava com a verdade dos fatos. Argüindo espontaneidade em seu procedimento pediu para recolher eventuais importâncias remanescentes sem multa de ofício. Reclamou do enquadramento legal e da representação fiscal para fins penais, pois não restara comprovado o crime.

Arrolamento de bens conforme relação de fls. 1149. Intimação às fls. 1180 pede complementação. Atendimento às fls. 1184. Despacho de fls. 1188 remete o processo a este Conselho.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15
Acórdão nº. : 108-08.005

V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Tratam os autos de lançamentos para exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas e reflexos para o PIS, COFINS e CSL, por omissão de receitas, configurada pela existência de valores creditados em contas bancárias da pessoa física do sócio, mantida à margem da contabilidade, e em relação a qual a recorrente não logrou comprovar a origem.

O recurso apresentou a preliminar que, por sua natureza, será tratada como mérito. Argüiu a utilização de prova ilícita. Todavia, tal não ocorreu. Os dados conseguidos a partir da CPMF não se constituíram em afronta ao devido processo legal pois houve autorização da justiça para realização da auditoria.

Há confusão quanto ao entendimento de que não poderia o fisco utilizar os dados da CPMF para verificação a existência de créditos tributários de outra natureza até a revogação do artigo 11, inciso 3º, da Lei 9311/1996. A recorrente argumenta que a permissão para o lançamento só caberia para os fatos geradores ocorridos após 11 de janeiro de 2001.

Contudo, esta não parece a melhor conclusão, porque a Lei Complementar 105 não traz em si critério material. Representou apenas mais um instrumento de fiscalização, em consonância com o princípio da inquisitorialidade e da indisponibilidade dos bens públicos, contido no comando do parágrafo 1º do artigo 144 do CTN, como se depreende à sua leitura.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

"Artigo 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Parágrafo 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade a terceiros."

A discussão se prende ao possível desrespeito aos princípios da irretroatividade. A Lei 10174, **não criou tributo**. Apenas apresentou mais um instrumento de fiscalização, para que a administração tenha seus instrumentos fiscalizatórios "em tempo real" visando coibir as novas formas de subterfúgios que são empregados para fuga à tributação. Por outro lado se poderia também questionar a existência do parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN. Senão para casos como dos autos, para que serviria?

Nos autos para o imposto de renda das pessoas jurídicas, (fls. 978), o enquadramento legal se fez nos artigos seguintes: artigo 25 e artigo 42 da Lei 9430/1996, dos quais este último dispositivo é a causa de lançar e o outro determina a forma e o tratamento tributário dado ao ilícito:

"Artigo 42 Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

Este artigo inverte o ônus da prova e como tal o sujeito passivo fornecerá ao administrador tributário os esclarecimentos necessários aos fatos jurídicos detectados na ação fiscal. Nos autos a pessoa jurídica admitiu que os



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

depósitos se prestavam para a movimentação financeira de sua empresa, mas nenhum ilícito haveria porque oferecera a tributação os valores transitados naquela conta, se contendo no fluxo geral informado em sua DIPJ. Todavia, a prova desta assertiva não se concretizou.

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A prática adotada pelo sujeito passivo demonstrou, inequivocamente, seu erro consciente e até sinalizou para a possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária.

A cobrança ora realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários realizadas de forma irregular, pois houve oferecimento à tributação em valor insuficiente, frente à verdade material, em estrita observância à legislação de regência. Nenhuma contraprova foi apresentada, diversamente da pretensão espelhada nas razões oferecidas, que insistem na reclamação da cobrança da multa agravada, e falta de respeito na vigência da lei no tempo.

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

A tentativa da recorrente em derrubar as provas produzidas pelo fisco não foi adiante posto que foram apresentados apenas argumentos teóricos.

Também não se verifica nos autos a possível ocorrência da denúncia espontânea. Entende a interessada que nos valores espontaneamente oferecidos a tributação se conteriam as movimentações bancárias objeto do seu pedido de tutela jurisdicional. Oferecera uma declaração retificadora, antes de qualquer procedimento do fisco.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

Contudo a recorrente não se encontrava albergada pela espontaneidade, pela conexão entre os procedimentos iniciado na pessoa física do sócio e a pessoa jurídica. A matéria já é conhecida desta Câmara, onde o acórdão 108-07.153, de 16 de outubro de 2002, assim ementado, firmou convicção:

“PAF– ARTIGO 7º, § 1º - ESPONTANEIDADE – INOCORRÊNCIA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – CONTA BANCÁRIA – OMISSÃO DE RECEITA - O disposto no § 1º, do artigo 7º, do Decreto 70.235/72, alcança aqueles que, através de interposta pessoa, mantenham em conta bancária desta, valores de receita omitida.”

Ora, aqui reside o óbice para que seja aceita a tese da denúncia espontânea. As contas correntes pertenciam a pessoa física do sócio que afirmou estarem as mesmas a serviço da pessoa jurídica.

O caso dos autos não se subsumem ao caput do artigo 138 como pretendido e sim ao seu parágrafo único:

“Art. 138

(...)

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Apenas argumentando, também não comungo da idéia de ser possível interpretar a norma contida no artigo 138 da forma isolada. Filio-me a corrente que entende não ser possível a exclusão da multa, aplicável sempre que se descumpra obrigação contratual ou legal, por sua característica de compensação frente a um inadimplemento.

A natureza jurídica da multa é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, a multa que se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

A multa fiscal, tendo caráter indenizatório ou de sanção penal é o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. No caso de mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum, porque pune um ilícito.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, afirmou que:

"O artigo 138 fala da "sanção premial. Quem se auto-denuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva)."

O conceito de responsabilidade inculcado no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina, isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime, contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.

O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis: multa e juros. Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

A conclusão equivocada se deve à interpretação isolada que se deu ao artigo 138 sem considerá-lo no contexto no qual se insere, junto aos artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração.

Isso nos remete às possibilidades de interpretação que o direito comporta, onde nos ensina o Professor Celso Ribeiro Bastos que:

“a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios, que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática, o que por si só, já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.

Concluindo, o artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas.

Melhor sorte não tem a recorrente quanto ao pedido para que se exclua a multa de ofício. A multa tendo caráter indenizatório ou de sanção penal, representa o instrumento de que o Estado dispõe para coagir o devedor a satisfazer a obrigação. Se moratória, tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo estipulado. Quando pune infração específica tem características semelhantes à sanção penal comum por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Quando o contribuinte é autuado e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Sua base se assenta na Lei 9430/1996 onde constam os dispositivos seguintes:

Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 75% (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, excetuando a hipótese do inciso seguintes:

As multas compensatórias são proporcionais e bastantes para satisfazer o erário, como o ressarcimento do prejuízo causado pela falta de pagamento. As sanções pecuniárias tem por fim restaurar o patrimônio do credor deixando-o nas condições que estaria se o pagamento houvesse ocorrido tempestivamente.

Havendo atos praticados com infração conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações conforme o artigo 137 do CTN, cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

Acórdão nº. : 108-08.005

Nos autos são tratados ilícitos tributários que, em tese, apontam para ocorrência de crime contra a ordem tributária. As razões nas duas versões apresentadas (impugnação e recurso) tangenciam esse aspecto do litígio. Centram a análise nas preliminares sem adentrar no cerne da questão que é a responsabilidade que teria a empresa com os ilícitos apontados. E a multa decorre da natureza desses. Como norma penal em branco, é preenchida segundo o tipo penal ao qual se subsume. Sendo norma de superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.

Nos autos o ilícito decorreu da manutenção à margem dos seus registros contábeis de movimentação bancária, com a finalidade de omitir do fisco tais valores e oferecer à tributação um quanto menor que o devido. Conduta prevista na norma insculpida no artigo 44 inciso II da lei 9430/1996.

O lançamento seguiu o Regulamento do Imposto de Renda RIR/94: artigos 195,II(ajuste ao lucro líquido), 197 e parágrafo único (dever de escriturar todas as operações do contribuinte); artigo 226 do RIR/94 (conceito de receita bruta) no rito do artigo 24 da Lei 9249/1995 (tratamento das receitas omitidas na mesma forma de opção de lucro das receitas declaradas) artigo 42 da Lei 9430/96 (matriz legal do ilícito).

Quanto ao pedido para que sejam consideradas dentro das receitas declaradas os valores levantados na movimentação da conta corrente n. 079.901-0, mantida no BESC S/A, em nome de Júlio Décio Gobbi, não é possível atender, por falta de previsão legal e também porque não restou comprovado que nos valores oferecidos a tributação continham aquelas importâncias. A forma utilizada pela recorrente para realizar os lançamentos nos livros fiscais e contábeis não permite a aceitação dos argumentos expendidos, por serem meramente discursivos. Além do mais, embora não estivesse obrigado a escrituração completa no Diário, por ter

4



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

Processo nº. : 10920.000479/2003-15

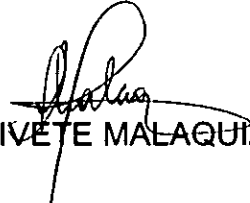
Acórdão nº. : 108-08.005

optado pela apuração de lucro na forma presumida, não se encontrava excluído da prestação de contas ao administrador tributário, dentro das regras contábeis que norteiam toda atividade comercial, sob qualquer forma de apuração dos resultados.

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não apresente arguições específicas ou elementos de prova, novos.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

