



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/07 /

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Recurso nº : 134186
Matéria : IRPJ E OUTROS EX: 1999
Recorrente : DE CONTO COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 11 de agosto de 2004.
Acórdão nº : 107-07.735

Assunto: Normas de Administração Tributária.

Ano-calendário: 1998

Ementa: LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

É incabível falar-se de irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidenciam omissão de receita os depósitos realizados em conta de interposta pessoa, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refuta-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento à CSLL.

WZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento ao PIS.

Assunto; Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento à COFINS.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

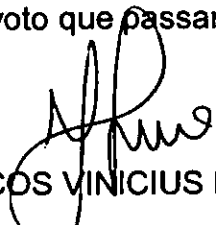
Ementa: MULTA QUALIFICADA. 150%

Constatado o dolo por meio de utilização de conta bancária de terceira pessoa para movimentação financeira da empresa como forma de se furtar ao recolhimento de tributos, cabível a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Lançamento procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DE CONTO COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de perícia e de nulidade do lançamento pela utilização retroativa da Lei Complementar nº: 105/2001 e da Lei nº: 10174/2001, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

MARCOS RODRIGUES DE MELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

Recurso nº : 134.186
Recorrente : DE CONTO COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

RELATÓRIO

O contribuinte apresentou recurso a este Conselho de Contribuintes contra decisão proferida pela DRJ/Curitiba que manteve lançamento de ofício de fls. 602 a 631 e termo de constatação fiscal de fls. 588 a 596, onde lhe foi exigido IRPJ, /CSLL, PIS e COFINS, apurados em razão omissão de receitas – depósitos bancários não contabilizados. Foi também exigida a multa qualificada de 150%, fundamentada no artigo 44, inciso II da Lei 9.430, que trata do evidente intuito de fraude.

Em síntese, o feito fiscal identificou que a empresa movimentou recursos mantidos a margem da contabilidade, utilizando interposta pessoa como titular de conta corrente mantido junto ao Banco Banestado.

O contribuinte apresentou impugnação de fls. 635 a 694, onde argumente, em síntese:

1 – DA IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001.

2 – NÃO HOUE UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA PARA ACOBERTAR MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E NEM SIMULAÇÃO COM INTUITO DE FRAUDAR O FISCO.

Neste ponto, alega a empresa que a conta foi aberta para suprir necessidade de capital de giro pela empresa; que a abertura foi realizada em nome do funcionário com total conviência do banco, tal que no comentário para autorização de crédito o nome do funcionário aparece apenas no que diz respeito a conta em si; que os recursos originários da cobrança de duplicatas e vendas por todo o grupo De Conto especialmente os cheques recebidos dava-se de modo centralizado e operacionalizava-se nesta conta; que fica confirmada a declaração



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

firmada pela empresa às fls. 55 e 63, que afirmam que os entregadores e motoristas faziam diretamente os depósitos nesta conta e que os cheques na maioria de terceiros e de pequenos valores e finalmente os recursos originavam-se de oito empresas e que também está claro, pelas declarações do banco, que os depósitos na conta eram feitos com cheques recebidos de clientes e de terceiros, conforme declarado pelo contribuinte.

3 – CAIXA CENTRALIZADO PARA RECEBIMENTOS E PAGAMENTOS.

O contribuinte afirma que a conta era um caixa para receber os pagamentos de clientes de modo facilitado.

4- A ORIGEM DOS RECURSOS

Que a origem dos recursos utilizados nos depósitos, são as próprias venda efetuadas pelas empresas do grupo.

5 – CHEQUES DEPOSITADOS E DEVOLVIDOS PELO BANCO.

Que o valor de R\$ 408.707,28 em cheques que foram devolvidos não foram levados em consideração pelo AFRF.

6 – COMPROVAÇÃO DE QUE OS RECURSOS DEPOSITADOS PERTENCIAM ÀS DEMAIS EMPRESAS DO GRUPO.

A empresa utilizava os recursos depositados na conta bancária mencionada para fazer os pagamentos das compras e demais compromissos da mesma e das empresas do grupo.

7 – SUPRIDA A FALTA DE ESCRITURAÇÃO

A escrituração comercial da empresa foi refeita e desta vez incluída toda a movimentação da referida conta.

8 – SIMULAÇÃO NÃO OCORRIDA – INEXISTÊNCIA DO INTUITO DE FRAUDE.

9 – DESCABIMENTO DA MULTA AGRAVADA.

10 – NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

11 - DA INEXISTÊNCIA DE PROVAS DE OMISSÃO DE RECEITA REFERIDA NOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS E DA NULIDADE DOS MESMOS.

12 – DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO.

Ao final, pede:

1 – Que seja declarada a nulidade do pretenso lançamento, tendo em vista a utilização de informações da CPMF relativamente a período anterior a EC 105, em flagrante violação a Lei conforme fundamentado;

2 – Que seja cancelado ao auto de infração principal e o demais dele decorrentes pelas razões e fundamentos alegados na contestação, para que não produza qualquer efeito;

3 – Não sendo acatado o pedido acima pede o deferimento de perícia técnica;

4 – Que seja determinado o refazimento do auto de infração para que o montante dos depósitos seja rateados a cada uma das empresas;

5 – Que seja determinado o refazimento do auto de infração para que do montante dos depósitos sejam previamente deduzidos os cheques devolvidos para evitar a dupla tributação;

6 – Pede que seja apurada a base de cálculo deduzindo-se os custos e despesas do montante dos depósitos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, em proferiu decisão de fls. 1602 a 1619, assim ementada:

Assunto: Normas de Administração Tributária.

Ano-calendário: 1998

Ementa: LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

É incabível falar-se de irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Handwritten signature



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidenciam omissão de receita os depósitos realizados em conta de interposta pessoa, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refuta-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento à CSLL.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998.

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento ao PIS.

Assunto: Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Data do fato gerador: 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998.

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação causa e efeito, aplica-se o mesmo procedimento à COFINS.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: MULTA QUALIFICADA. 150%

Constatado o dolo por meio de utilização de conta bancária de terceira pessoa para movimentação financeira da empresa

unzu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

como forma de se furtar ao recolhimento de tributos, cabível a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.
Lançamento procedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 11/01/2003 e apresentou recurso em 11/02/2003 (fls. 1625 a 2593), acompanhado da relação de bens e direitos para arrolamento de fls. 2595 a 2600.

Em seu recurso, o contribuinte repete os argumentos da impugnação e pede, ao final:

1 – Que seja declarada a nulidade do pretenso lançamento, tendo em vista a utilização de informações da CPMF relativamente a período anterior a EC 105, em flagrante violação a Lei conforme fundamentado;

2 – Que seja cancelado ao auto de infração principal e o demais dele decorrentes pelas razões e fundamentos alegados na contestação, para que não produza qualquer efeito;

3 – Não sendo acatado o pedido acima pede o deferimento de perícia técnica;

4 – Que seja determinado o refazimento do auto de infração para que o montante dos depósitos seja rateados a cada uma das empresas;

5 – Que seja determinado o refazimento do auto de infração para que do montante dos depósitos sejam previamente deduzidos os cheques devolvidos para evitar a dupla tributação;

6 – Pede que seja apurada a base de cálculo deduzindo-se os custos e despesas do montante dos depósitos.

É o Relatório.

unlu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

VOTO

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator.

O presente recurso é tempestivo e foi atendida a formalidade referente ao arrolamento de bens, conforme informado pela DRF em Cascavel a fls. 2606 e dele tomo conhecimento.

Quanto ao pedido de perícia, não vejo razão para o acolhimento, pois os quesitos apresentados são justamente os referentes às questões que foram formuladas pelo fisco ao contribuinte e que o mesmo não se dignou a atender, identificando a origem dos depósitos realizados na conta da interposta pessoa, principalmente de quem seriam os recursos depositados, sendo necessário para isso a apresentação de prova hábil e idônea da origem.

Passo então a analisar cada um dos argumentos da defesa, em relação ao lançamento:

“Não houve utilização de interposta pessoa para acobertar movimentação financeira e nem simulação com intuito de fraudar o fisco”

Embora o contribuinte tenha trazido aos autos extensa argumentação visando o convencimento de que a abertura de conta corrente em nome de funcionário não tinha intuito de fraudar o fisco, não conseguiu sequer início de prova que comprovasse sua alegada motivação. O que se prova de forma clara nos autos, e nem o contribuinte contesta, é que em conta de um funcionário administrativo da empresa eram movimentados recursos que não pertenciam ao mesmo e que a origem destes recursos não era contabilizada conforme determina a legislação de regência. O próprio cadastro da conta, em doc. de fls 114, aparecem como intervenientes/avalistas os senhores Alvio Luiz de Conto e Álvaro Antonio de Conto, sócios majoritários da empresa autuada.

O próprio contribuinte traz documentos que, conforme afirma a fls. 1633, provariam que a conta foi aberta para suprir necessidades de

Handwritten signature



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

capital de giro da empresa e que os recursos originavam-se do recebimento de duplicatas e de vendas por todo o grupo de empresas De Conto.

Em seguida, o contribuinte reafirma que a origem dos recursos são as próprias vendas efetuadas pelas empresas do grupo, o que seria comprovável comparando-se o montante do faturamento das empresas do grupo e o montante de depósitos efetuados nesta conta e nas demais contas utilizadas pelo grupo. No entanto, embora reafirme enfaticamente que a origem dos recursos esteja nas vendas das empresas, não traz sequer uma nota fiscal de venda que tenha sido contabilizada e que seja compatível com depósitos para os quais o contribuinte foi intimado a comprovar as origens. Mostra-se evidente que, realmente, a origem dos depósitos sejam vendas da empresa, mas não se demonstra em nenhuma oportunidade que estas vendas tenham sido contabilizadas. Na verdade a linha de argumentação da defesa acaba até a coincidir com a da acusação fiscal, pois presumiu-se que os depósitos eram originários de receita omitida pela empresa.

O contribuinte também alega que a Fiscalização não teria levado em consideração os cheques devolvidos pelo banco por insuficiência de fundos, mas, também desta feita não traz sequer um cheque em que isto tenha ocorrido. Verificando a listagem anexa à intimação de fls. 05 a 54, por amostragem com os extratos de fls. 126 a 249, não se vislumbra o que é afirmado pelo contribuinte, pois a fiscalização não lista os cheques devolvidos e também não os inclui na base de cálculo do lançamento, conforme também já tinha verificado a autoridade julgadora de primeira instância.

O contribuinte lista diversos pagamentos realizados com cheques da conta em discussão de despesas de empresas do grupo, alegando que isto comprovaria que os depósitos seriam, portanto, originados de vendas das mesmas empresas. O total de pagamentos que lista nos documentos de fls. 1638 a 1644 alcança cerca de R\$150.652,48, o que representa 3,4% do total dos depósitos que foi intimado a comprovar a origem. Mesmo que esse percentual fosse superior, não teria o condão de afastar a presunção, pois cabe ao contribuinte comprovar a

u2u



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

origem dos recursos depositados, em especial que estes recursos tenham sido adequadamente contabilizados, de nada valendo demonstrar onde aplica cerca de 3,4% dos recursos daquela conta. O fato de ter pago parte dos compromissos das empresas do grupo com estes recursos, apenas reforça a utilização de recursos mantidos a margem da contabilidade e não servem para elidir a presunção legal a disposição do fisco.

No item 2.7 do recurso (fls. 1644), o contribuinte afirma que refez a escrituração comercial e que estaria suprida a falta de escrituração. Também não vejo como aceitar tal argumentação, pois nada se fez no sentido de comprovar que os recursos depositados seriam de receitas já levadas à tributação ou isentas/não tributáveis. O livro diário e o razão, refeitos após o início da fiscalização, sob intimação, nada acrescentando sobre a origem dos recursos, não possui o condão de alterar a consequência da ocorrência do fato presumido, por imputação legal, do fato presumido (fato presumido – depósitos não comprovados; fato presumido – omissão de receitas).

Não merece também acolhida o pedido de que seja concedido o custo referente à receita atribuída à empresa, visando tributar-se apenas o lucro e não a receita. Por falta de previsão legal isso não é possível de viabilizar, pois não há critério definido para este arbitramento, sendo defeso ao contribuinte e ao fisco criar critério para arbitramento não previsto em lei.

Já com relação à simulação, o contribuinte afirma que não existiu o intuito de fraude, pois a intenção era conseguir recursos financeiros indispensáveis à continuidade dos negócios como também teria comprovado. No entanto, o que se comprova nos autos é a abertura de conta corrente e movimentação de elevados valores nesta conta em nome de interposta pessoa. Fosse o argumento coerente, como se explicaria utilizar um empregado humilde, que a época tinha como remuneração um salário mínimo, e não uma conta da própria empresa. Ora, os sócios da empresa eram os garantes da conta e, em relatório do banco, a empresa é citada como sólida e em boas condições



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

financeiras (doc. Fls. 125), nada impedindo que ele operasse em seu próprio nome, a não ser a motivação de manter oculta tal movimentação.

O lançamento trouxe com clareza que o contribuinte se utilizou, de forma reiterada, de artifícios para evitar que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que estas práticas, não ocasionais e evidentemente dolosas, visavam tão-somente evitar o conhecimento dos fatos geradores pelo Fisco.

O que se discute no presente processo, não é a característica fraudulenta e dolosa dos atos praticados e sim se o artigo 44 da Lei 9.430 e os artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502/64 seriam aplicáveis apenas quanto se prova diretamente o fato imponible ou também seria aplicável quanto esta prova é indireta, ou seja, quando se utilizam presunções.

Torna-se necessário, portanto, definir as premissas que utilizo, entre as quais as que permitem aceitar as presunções como parte integrante e necessária ao próprio funcionamento do sistema jurídico.

Inicialmente, é necessário esclarecer que os fatos sociais, na pureza de sua ocorrência física, não ingressam no mundo jurídico, exceto por via de uma linguagem prevista no próprio direito para seu ingresso. No direito tributário, o denominado fato gerador, ou fato imponible, como nominado por Geraldo Ataliba, apenas se torna relevante para o direito, quando revestido da forma prevista pelo próprio direito, ou seja, o lançamento. O fato social vai se tornar relevante para o direito tributário apenas se vier a ser descrito no antecedente de uma norma jurídica individual e concreta, que o direito positivo denomina lançamento. E, mesmo assim, não será o fato social em sua integridade constitutiva, mas somente aqueles elementos deste fato que o aplicador colher através das provas e que tenham sido previstos na norma geral e abstrata. Digo isso porque entendo que, mesmo quando não previstas as chamadas presunções, também iremos nos deparar com situações que não correspondem à “verdade material”, mas apenas à verdade dos autos.



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

Vejo como importante buscar na definição de presunção, dada pela doutrina, o primeiro dos argumentos que entendo relevantes para justificar a aplicação da multa qualificada aos casos da utilização de presunções.

Entendo bastante esclarecedora a posição da Professora Maria Rita Ferragut:

“O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições.

Assim, a presunção apresenta, no direito positivo, toda essa riqueza de realidades, cabendo ao intérprete defini-la e estudá-la em cada uma dessas aparições, evitando incorrer no erro de, alternativamente, deixar de apresentar uma definição para cada espécie de aparição do vocábulo no ordenamento, ou pretender, com sua definição, alterar a realidade positiva sem que seja capaz de, por meio de linguagem descritiva, adentrar nesse sistema. Somente os representantes eleitos democraticamente pelos cidadãos detêm a competência de, por meio de linguagem prescritiva, alterar o direito positivo no que diz respeito às normas gerais e abstratas.

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). A presunção constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

un2un



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.”²

Também se torna necessário que conceituemos verdade, para que possamos refletir se ela está ao alcance do aplicador do direito.

A Professora Maria Rita, ao tratar do conceito de verdade utiliza as premissas do fenomenalismo:

Fenomenalismo, “há objetos independentes do pensamento, mas que são completamente incognoscíveis. E, se não conhecemos todos os objetos, não tem sentido considerar a verdade como a concordância do pensamento com os objetos. Por isso, o fenomenalismo entende não ser possível conhecer a coisa em si, mas apenas a sua manifestação, o fenômeno.

Segundo as premissas adotadas nesse trabalho, definimos a verdade a partir do conceito trazido pelo fenomenalismo, que privilegia a linguagem a ponto de considera-la como sendo a única forma possível de alcançar-se o conhecimento e a verdade. Não conhecemos as coisas como elas são, mas, ao contrário, as coisas são o que conhecemos delas.

Portanto, para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação

Sendo válido o enunciado, e não tendo sido refutado, ou se foi ao questionamento resistiu, o fato é juridicamente verdadeiro, não importando se o evento nele descrito guarda ou não efetiva relação com o mundo fenomênico. É a manifestação do evento, e não o próprio evento, que interessa ao direito e acerca da qual os valores verdadeiro ou falso de aplicam.

O entendimento ora exposto refere-se também às presunções legais, razão pela qual o fato jurídico descritivo de evento indiretamente provado pode ser classificado como verdadeiro ou falso, de acordo com tudo o que foi visto até aqui”.³

Em seguida, a Professora Maria Rita expõe:

“Ao referir-se a fatos, a prova deverá evidenciar a correspondência entre a proposição e a manifestação do evento. Por isso, não necessita corresponder aos eventos fenomênicos em si, mas à linguagem que se tem sobre eles. Atingir o

¹ FERRAGUT, Maria Rita, Presunções no Direito Tributário; Dialética – São Paulo – 2001 – Pág. 63

² FERRAGUT, Maria Rita, Presunções no Direito Tributário; Dialética – São Paulo – 2001 – Pág.

³ FERRAGUT, Maria Rita, Presunções no Direito Tributário; Dialética – São Paulo – 2001 – Pág. 43



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

evento, que é passado, é impossível, bastando para o mundo jurídico construí-lo de forma a provar sua existência ou inexistência.

Quando se afirma que a realidade descrita no fato não necessita corresponder à realidade social efetivamente ocorrida, isso não significa que o objetivo máximo da prova não seja o de uma perfeita correspondência entre essas duas realidades. Considerando tudo que já foi dito até aqui, o que se afirma é que como o evento não é apreensível, a averiguação e a comprovação de sua versão é o fim último da prova.

Assim, é por meio das provas que os enunciados declaratórios do fato jurídico serão construídos e mantidos, devendo-se buscar traduzir as manifestações do evento de acordo com as regras existentes no sistema.”⁴

Entendo muito relevantes as afirmações da autora, pois nos evidencia que não somente nas presunções há um certo “distanciamento”, entre o evento (fato social) e o fato imponible, sendo este último o previsto conotativamente na norma geral e abstrata e que deverá ser incluído no antecedente da norma individual e concreta, desta feita possuindo caráter denotativo. Esta terminologia, advinda da Teoria dos Conjuntos, é bem vinda à Teoria Geral do Direito, pois recepciona a proposta de Kelsen, que prevê que a norma geral traça uma moldura na qual o aplicador deverá “encaixar” o fato para verificar a ocorrência da subsunção.

Nas ocasiões em que a legislação prevê uma presunção o que ocorre é que a regra matriz de incidência do tributo mantém-se a mesma, sendo que inclui-se no sistema uma outra norma que prevê que ocorrendo o fato presuntivo, considera-se ocorrido o fato presumido. Tanto um como o outro, para o direito, possuem a mesma correspondência com a “verdade”, pelo menos do ponto de vista jurídico, não sendo aceito pelo sistema a idéia de que na prova direta haveria uma maior aproximação com o fato. De acordo com a premissa de que os fatos não são acessíveis, tendo em vista de que ocorreram no passado e foram atingidos pelo tempo, tanto na prova direta como na indireta, sempre estaremos diante da necessidade de provar, conforme exigido pelo sistema jurídica, ou o fato jurídico tributário, resultado da subsunção ocorrida entre o critério material previsto

⁴ FERRAGUT, Maria Rita, Presunções no Direito Tributário; Dialética – São Paulo – 2001 – pág. 45

WZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

na regra matriz de incidência, ou o fato presuntivo, que, provado, leva, por imputação, ao fato presumido.

O que passamos a discutir é se a norma jurídica que se extrai artigo 44 da Lei 9.430 e dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, aplica-se apenas aos fatos descritos nas normas gerais como “fatos geradores de tributos” (utilizando a terminologia do CTN) ou também seriam aplicáveis aos fatos presuntivos daqueles. Toda a análise se fará utilizando as ferramentas fornecidas pela Teoria Geral do Direito, pela Teoria do Direito Tributário e pela Teoria Geral do Direito Penal, tendo como objeto o Direito Positivo.

Como não poderia deixar de ser, inicio a análise pelos textos normativos relativos ao tema:

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

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

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

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

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

Em um primeiro momento, como propõe a boa técnica interpretativa, devemos utilizar a análise semântica do texto, para, em seguida, ingressar na análise sintática e ao final, comparar com a visão pragmática. Em outras palavras, iniciamos pela análise das palavras e orações utilizadas no texto, passando em seguida a analisar como o texto se relaciona com as demais normas

un2m



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

do sistema, em especial as que tenham nível legal ou superior (análise sintática), concluindo por uma análise da jurisprudência administrativa e judicial, visando verificar como os aplicadores vêm interpretando o texto em questão. Verifique-se que tenho ressaltado que iniciamos o trabalho pela análise do texto e não da norma, pois trabalho com a premissa de que norma jurídica é produto do trabalho intelectual do aplicador, a partir dos textos, mas não se confundindo com os mesmos. Da mesma forma que, diante de uma obra de arte, dois observadores podem chegar a conteúdos diversos, também diante de textos legais, aplicadores diversos podem chegar a conteúdos diferentes, tudo dependendo das premissas assumidas e, também dos valores assumidos pelo aplicador.

Iniciemos, então, a tarefa:

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

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

Em matéria fiscal, sonegação é toda ação ou omissão dolosa. Desnecessário conceituar ação ou omissão, sendo, portanto, possível passarmos à análise do termo “dolosa” utilizado. Como este instituto foi emprestado do Direito Penal, será nesse ramo do direito que iremos buscar conceitua-lo.

Segundo o Professor Júlio Frabbini Mirabete, o código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e do assentimento em relação ao dolo eventual. Para a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. É necessário para a sua existência, portanto, a consciência da conduta e do resultado e que o agente a pratique voluntariamente. Para a teoria do assentimento (ou do consentimento) faz parte do dolo a previsão do resultado a que o agente adere, não sendo necessário que ele o queira.

Ao se examinar a conduta, verifica-se que, segundo a teoria finalística, é ela um comportamento voluntário e que o conteúdo da vontade é o seu

unw



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

fim. Nesta concepção, a vontade é o componente subjetivo da conduta, faz parte dela e dela é inseparável.

Também se torna necessário, para tornar aplicável esta teoria no direito tributário, acrescentarmos o conceito e elementos subjetivos do tipo, conceito este também extraído das lições do Professor Mirabete:

*"Distingue a doutrina várias espécies de elementos subjetivos do tipo. A primeira delas relaciona-se com a finalidade última do agente, ou seja, a meta que o agente deseja obter com a prática da conduta inscrita no núcleo do tipo e descrita no verbo principal do tipo penal. É o fim especial da conduta que está inscrito no próprio tipo"*⁵

Já Rui Stoco, em relação ao crime de sonegação fiscal acrescenta:

*"Exigiu-se para a tipificação dos delitos que as condutas sejam praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição, ou para eximir-se, total ou parcialmente de pagamento de tributo, sem o que a figura típica não se perfeccionará"*⁶

Portanto, analisando semanticamente o texto acima, concluímos que o legislador previu que sonegar é praticar ou omitir ato tendente a impedir que o fisco tome ciência do fato gerador da obrigação tributária e que este ato ou omissão sejam conscientes e que busquem o resultado, mesmo que não o alcancem, de iludir o fisco, não importando que, para isso, se busque "esconder" o próprio fato gerador ou outro que leve a ele. Se o fato "B" é que é previsto como fato gerador do tributo e "A" é fato presuntivo do mesmo, tanto se a ação do contribuinte for de tentar omitir o fato "A", como o fato "B", ainda assim se aplica a norma punitiva, pois em ambos os casos, o contribuinte visa impedir o fisco de conhecer o fato "A".

Do ponto de vista sintático, vemos que o texto legal cima é compatível com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, pois na CF encontramos a clara previsão da utilização de presunção no direito tributário, no

⁵ MIRABETE, Julio Fabrini – Manual de Direito Penal - pág. 137

⁶ STOCO, Rui – Código Penal e sua Interpretação Jurisprudencial – pág. 2.142



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

§ 7º do artigo 150. O CTN. Em seus artigos 44 e 148, também recepciona claramente o instituto da presunção, sendo este um dos meios de provar-se o fato gerador ou a base de cálculo dos tributos, previamente previstos e recepcionados pelas normas de hierarquia superior.

Instada a se manifestar sobre o tema, a Professora Maria Rita Ferragut, em palestra proferida no III Seminário Nacional – Aspectos Formais e Materiais em Procedimentos Fiscais, conforme página 182 dos anais daquele Seminário, assim o fez:

"Quando o programa da discussão de hoje me foi passado, realmente não vislumbrei que o principal enfoque deveria ser a questão da representação considerando a presunção, ou seja, se seria possível, quando houvesse identificação da prática de presunções, haver ou não a representação fiscal. Entendi que o debate versaria, como vocês puderam observar, sobre dever ou não aguardar o término do processo administrativo. Baseando-se em todas as premissas que já expus, para mim são muito claras a possibilidade, a legalidade e a necessidade do envio da representação, quando se estiver falando de presunção. Não vejo qualquer óbice legal ou constitucional que impeça tal ato. Como já havia falado, presunção para mim não significa incerteza de nada. É prova, desde que o auto seja corretamente elaborado. É a constituição de um fato jurídico como qualquer outro. Então, na presunção, seja na relativa, seja na simples, mencionada aqui pelos colegas, identificando-se a ocorrência de um fato jurídico tributário provado por forma indireta, a representação tem que ocorrer normalmente. Considerando que, para mim, a utilização das presunções é constitucional e é legal, não haveria como ter outra conclusão que não a de que a representação tem que se dar normalmente."

Respondendo a questionamento de participante do evento, a Professora Maria Rita, assim se pronunciou:

"Pergunta: A mesa, por unanimidade, entende que é cabível a representação fiscal nos casos de autuação por presunção legal. Considerando que, na presunção legal, não há prova material da infração, o que importa dizer que não há prova do crime, qual seria o fundamento legal da representação fiscal?"

Resposta: Nesta questão parto de uma premissa muito diferente da que foi utilizada na pergunta, conseqüentemente a minha conclusão também será diversa. Para mim, há sim prova inequívoca do fato ilícito, da infração. Ocorre que não há prova direta da ocorrência do fato jurídico tributário, mas prova indireta. Com o colega se referiu na sua exposição, a prova direta é aquela que diz respeito a todo procedimento de convencimento de um terceiro que demonstre ou construa um fato jurídico relevante, que é o tributário. Então todo nosso esforço diz respeito

22



Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

diretamente àquilo que a Constituição e a legislação ordinária prevêem como passível de tributação.

Quando me refiro à prova indireta (presunção), o objeto da minha comprovação não é, num primeiro momento, o fato jurídico tributário, mas o fato indiciário – um indício grave, preciso e concordante – que implica o conhecimento de um fato que é desconhecido de forma direta. Então, há sim prova, mas há um caminho que é contornado para se chegar a essa conclusão. Ela não implica incerteza porque consigo comprovar, por meio de todos os indícios, que o fato jurídico tributário efetivamente ocorreu. Em razão disso, não haveria incertezas ou dúvidas com relação à prática da infração. Havendo ampla defesa, contraditório e uma correta tipificação, o crime está ali, consignado, ainda que no futuro venha a ser questionado e até mesmo desconstituído enquanto verdade, fato esse que muitas vezes acontece quando o acusado é inocentado.”⁷

Ora, entendendo que a presunção é um meio de prova admitido pelo direito, pouco importa se o fato jurídico tributário é provado por meio direto ou indireto. O que interessa ao sistema jurídico é que aquele fato foi provado e como consequência dele o tributo é devido.

No caso concreto fica evidente que o contribuinte praticou atos para impedir que o fisco identificasse o fato presuntivo que, fatalmente, levaria ao fato presumido. Impedir ou tentar impedir que o fisco tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador não se faz apenas como relação ao próprio fato, mas também com relação aqueles que levem, por imputação, ao próprio fato gerador. Isso se explica pela relação de causalidade jurídica entre os fatos. Essa causalidade citada não é somente lógica, mas, principalmente, jurídica. O contribuinte, consciente de que havia omitido receitas da sua atividade e que estas seriam tributáveis, opera no sentido de impedir o fisco de tomar conhecimento da omissão. Esta ação do contribuinte, não importa para a aplicação da penalidade, que seja para omitir o próprio fato gerador ou o fato presuntivo do mesmo, pois o objetivo a ser alcançado era o não pagamento do tributo, por meio doloso, e o contribuinte operou para que o fisco não tomasse conhecimento de sua ação.


⁷ FERRAGUT, Maria Rita – Anais do III Seminário Nacional “Aspectos Formais e Materiais em Procedimentos Fiscais” – pág. 188



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10935.002057/2002-26
Acórdão nº : 107-07.735

Diante disso, voto no sentido de que negue provimento ao recurso do contribuinte no que se refere à multa qualificada, devendo a mesma ser mantida no percentual de 150, conforme aplicada.

Ora, pelo todo descrito no auto de infração, fica evidenciado que a motivação do contribuinte ao utilizar a interposição de pessoa para a movimentação de recursos movimentados à revelia de regular escrituração, ficando bastante clara a intenção de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária dos fatos presuntivos de renda. Visa tal comportamento, também, modificar característica essencial do lançamento tributário, ou seja, a sujeição passiva, tentando dar a terceira pessoa, sem nenhuma capacidade contributiva/financeira, a responsabilidade pelos tributos que venham a ser lançados pelo fisco.

Diante do todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de IRPJ e, por decorrência dos lançamentos de CSLL, COFINS e PIS/Pasep e com relação ao comportamento doloso do contribuinte, voto no sentido de manter a multa qualificada de 150%.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2004.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO