

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.004832/2005-85
Recurso nº 148.308 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.158 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Ponto de Visão Administração e Participação Ltda.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ – CURITIBA/PR

SIGILO BANCÁRIO – FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. REGULARIDADE Constituição Federal atribui à Autoridade Administrativa o dever de investigar as atividades dos contribuintes. O fornecimento de informações financeiras feitas pelos bancos no curso do processo administrativo possui respaldo jurídico. Conduta regular do fisco. Afastada a nulidade suscitada

OMISSÃO DE RECEITA. INVERSÃO DO ONUS DA PROVA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. Configura-se omissão de receita quando o contribuinte devidamente intimado a comprovar movimentação bancária, não apresenta documentação hábil para elidir a presunção legal.

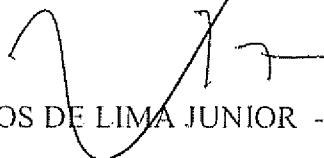
MULTA QUALIFICADA – Provado o *animus* do agente em fraudar o Erário público, cabível a imposição da multa qualificada sobre o valor do tributo que deixou de ser recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

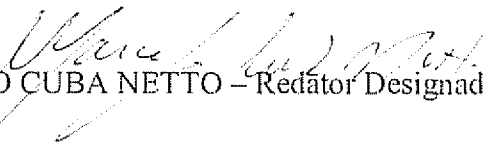
ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior (relator), José Carlos Passuello e Valmir Sandri, que reduziam a multa a 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Cuba Neto.



SANDRA MARIA FARONI - Presidente



JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR - Relator



MARCELO CUBA NETTO – Redator Designado

Editado em:

22 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sandra Maria Faroni (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcelo Cuba Netto (Conselheiro substituto), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), José Carlos Passuello e Valmir Sandri (Conselheiro substituto).

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSSL, PIS e COFINS lançados por meio de fiscalização, na qual constatou-se omissão de receita com base em movimentação bancária dos exercícios de 2001 a 2004. Mediante os referidos Autos de Infração, foi lançado contra o sujeito passivo o crédito tributário total de R\$ 475.983, 37 (Quatrocentos e setenta e cinco mil, novecentos e oitenta e três reais e trinta e sete centavos), calculado até 29 de abril de 2005 (fls. 01).

Através do Termo de Início de Fiscalização, do qual a empresa tomou ciência em 11 de novembro de 2004, foi solicitada a apresentação de escrituração contábil e cópia dos extratos bancários das contas correntes mantidas em nome da autuada.

Após requerer, e ter concedida, a prorrogação de prazo para a apresentação dos documentos solicitados, a contribuinte junta aos autos cópias dos Livros Diários de 2000, 2001, 2002 e 2003 e dos Livros Razão de 2002 e 2003.

Todavia, por deixar de apresentar cópias dos extratos bancários, a fiscalização solicitou, aos próprios bancos, informações sobre a movimentação financeira da contribuinte nos Bancos Banestado S/A e Bradesco S/A (FLS. 235/238/240).

Em atendimento à requisição supracitada, o Banco Bradesco S/A apresentou extratos de todas as operações realizadas pela recorrente dos anos de 2001, 2002 e 2003 (fls. 244-278). Pelo Banco Banestado S/A foram juntadas cópias dos extratos bancários referentes aos anos de 2000 e 2001.

Em 29 de março de 2005 houve a intimação do contribuinte, para no prazo de 20 (vinte) dias, justificar a origem dos depósitos/créditos efetuados nas suas contas correntes dos anos calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003. Em atendimento a tal intimação o contribuinte informou, às fls. 332, que os créditos são receitas de atividade da empresa



salientando, ainda, que os créditos lançados em 30 de agosto de 2000 como rendimento de resgate, trata-se de aplicação financeira efetuada com depósitos anteriormente ocorridos, havendo assim um erro no apontamento.

Constatou-se ainda que as Declarações de Informações Econômico Fiscais relativas aos anos calendário de 2000 e 2001 da contribuinte estavam em branco, sendo a de 2001 retificada, pela contribuinte, para constar como inativa.

Entretanto, no entender da D. Fiscalização, os valores apontados nas declarações são incompatíveis com as movimentações bancárias relativas aos anos de 2002 e 2003.

Assim, em 10 de maio de 2005, a d. Fiscalização lavrou o Termo de Verificação Fiscal (fls. 338), apontando que seria exigido do contribuinte o IRPJ e a CSLL, bem como o PIS e COFINS, em autos de infração específicos, sobre os valores de omissão de receita apurados, referente aos anos de 2000 à 2003, atribuindo ao contribuinte a infração descrita às fls. 338, qual seja: *"001- Depósitos bancários não contabilizados – Valor referente á depósitos bancários realizados juntos à instituições financeiras, em que o contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações"*, citando como enquadramentos legais os artigos 25 e 42 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 528 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Regularmente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação em 23/06/2005 (fls. 401/429), alegando a inconstitucionalidade e ilegalidade do procedimento fiscal, tendo em vista a quebra de sigilo bancário sem prévia autorização do poder judiciário, conforme o art. 38 da Lei nº. 4.595/64, o que torna a prova ilegal, portanto, inadmissível no processo, além da irretroatividade da Lei 10.174/01 e da LC nº 105/01, bem como a vedação de utilização pela administração tributária, das informações obtidas através de fiscalização de CPMF, para a constituição de créditos de outros tributos, sob pena de se afrontar o art. 11 da Lei 9.311/96.

[Assinatura]

[Assinatura]

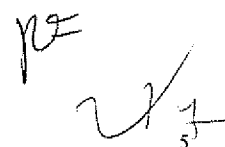
Também defende a nulidade do Auto de Infração, pois alega que os valores obtidos por meio dos bancos configuram prova emprestada e portanto inadmissíveis para fins de autuação fiscal sem antes viabilizar o direito ao contraditório do contribuinte. Ainda, sustenta a nulidade do Auto de Infração com relação aos anos calendários de 2000 e 2001, uma vez que a empresa estava inativa, inexistindo o faturamento, que é o fato gerador dos tributos lançados.

Por fim, requer a redução da multa imposta, ou seja, de 150 para 75%, pois além do caráter expropriatório, alega não haver razão para o reconhecimento da agravante do inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96, qual seja, evidente intuito de fraude.

Às fls. 513/523, foi proferida decisão da DRJ/Curitiba-PR que julgou procedente o lançamento tributário impugnado, entendendo não haver qualquer ilegalidade no procedimento de fiscalização em relação a quebra do sigilo bancário, pois o procedimento adotado pela fiscalização foi baseado na legislação vigente.

Outrossim, a r. decisão esclareceu que a interpretação adotada pela contribuinte em sua defesa quanto a “prova emprestada” é equivocada, pois esta somente se configura quando é obtida de outro processo, e que no caso em tela não houve qualquer prova emprestada, apenas informações obtidas dos bancos. Além disso, não reconheceu a alegação de ofensa ao contraditório durante o procedimento de fiscalização, pois a oportunidade para exercício do contraditório se opera no processo administrativo quando da impugnação, momento no qual deveria a contribuinte aproveitar para esclarecer os depósitos bancários o que não o fez, descartando assim a hipótese de nulidade do auto de infração.

Quanto à alegação de inexistência de faturamento, portanto de fato gerador dos tributos, nos anos calendário 2000 e 2001, entende que o lançamento só seria elidido na hipótese de comprovação, através de documentos idôneos, da inatividade da empresa, o que não ocorreu. Dessa forma, o lançamento se fundou na presunção instituída pela Lei nº 9430/96, de que os depósitos e créditos bancários, cujas origens não forem justificadas, caracterizam receitas omitidas.


5

Por derradeiro, a decisão não acolhe a pretensão da contribuinte quanto a redução do valor da multa imposta, uma vez que as atitudes da contribuinte indicam a caracterização da hipótese autorizadora para a imposição de multa qualificada no patamar de 150%.

Inconformado com a r. decisão da DRJ / Curitiba-PR, a recorrente interpôs recurso administrativo às fls. 532/555, ratificando os argumentos expostos em sua impugnação, quais sejam: a nulidade do auto de infração pela impossibilidade da quebra de sigilo bancário; a impossibilidade de utilização de prova emprestada, ou seja, de informações obtidas coercitivamente das instituições financeiras; ausência de fato gerador nos períodos de inatividade da empresa, ano calendário 2000 e 2001; e, necessidade de redução do valor da multa, pois inexistente qualquer elemento que comprove a intenção de fraude.

Ao analisar os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário este E. Primeiro Conselho de Contribuintes verificou que à época da interposição, em 24/10/2005, o contribuinte, a fim de garantir o cumprimento da Lei 10.522/2002, apresentou um bem imóvel em nome de terceiro para garantir o valor correspondente a 30% do crédito tributário. O que afrontava a Instrução Normativa nº 264/2002.

Razão pela qual os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes converteram o julgamento em diligência para que a DRJ de Curitiba intimasse o contribuinte a regularizar o arrolamento efetuado.

Contudo, a diligência solicitada perdeu seu objeto em 06/06/2007 com a publicação do Ato Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 9 o qual estabelece que não será exigido o arrolamento de bens como condição para seguimento do recurso voluntário. Dessa forma, os autos retornaram a este E. Conselho para prosseguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

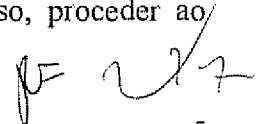
O recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A arguição de nulidade do auto de infração por impossibilidade de quebra de sigilo bancário em procedimento fiscal administrativo não merece prosperar, conforme será demonstrado a seguir.

Primeiramente é de se destacar que o procedimento fiscal iniciou-se em 05/11/2004 conforme Termo de Início de Fiscalização (fls. 01), no qual foi solicitado ao contribuinte a apresentação da escrituração contábil e cópias dos extratos bancários das contas correntes mantidas em nome da autuada. Após ter concedido a prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou apenas cópias dos Livros Diários de 2000, 2002 e 2003 e Livros Razão de 2002 e 2003.

Diante da relutância do contribuinte em não apresentar as cópias dos extratos bancários, a fiscalização solicitou, em 14/01/2005, informações sobre a movimentação financeira do contribuinte aos Bancos BANESTADO S/A e BRADESCO S/A (Fls. 235/238/240).

De fato, a Constituição Federal assegura os direitos e garantias individuais, principalmente em seu artigo 5º, no entanto, atribui da mesma forma à Autoridade Administrativa o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito. O artigo 145, parágrafo 1º preceitua:



Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte

O parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Os poderes investigatórios estão disciplinados no C.T.N nos artigos 194 a 200. Nos termos do inciso II do art. 197, as instituições financeiras estão obrigadas a prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

Ademais, a Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, preceitua:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

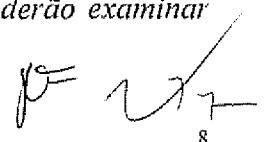
§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras,



8

*inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado **ou procedimento fiscal em curso** e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Dessa forma, verifica-se que a informação obtida pelo fisco no curso do procedimento fiscal, além de encontrar respaldo legal, é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O que afasta a pretensão da recorrente de anular o lançamento em tela.

Cumpre ressaltar que, inobstante a Lei Complementar tenha sido publicada em 10/01/2001, trata-se de norma processual com aplicação imediata que atinge, inclusive, fato geradores anteriores à lei que estão em procedimento administrativo. Ou seja, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução, nos termos do artigo 144 do CTN.

Art. 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.

§ 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, ampliado 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 tributária a terceiros.



Nesse sentido trago o Acórdão nº 106-17.165 publicado em 06.11.2008 pela 6ª Câmara do 1º Primeiro Conselho de Contribuintes:

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001-LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA VERSUS PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO - PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO QUE AMPLIA O PODER PERSECUTÓRIO DO ESTADO - Higida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando esta amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias. órgão 1º Conselho de Contribuintes - 6a. Câmara Decisão 1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.165 em 06.11.2008

Igualmente não merece prosperar a nulidade arguida em relação a impossibilidade da utilização de prova emprestada no auto de infração, pois a prova emprestada, conforme os ensinamentos do Docente Eduardo Talamini, no Livro - Prova emprestada no processo civil e penal, p. 146 - “consiste no transporte de produção probatória de um processo para outro. É o aproveitamento de atividade probatória anteriormente desenvolvida, mediante traslado dos elementos que a documentaram”.

Verifica-se que no caso em tela não houve a figura da prova emprestada, pois a autuação foi baseada na escrituração contábil apresentada pelo contribuinte e nas informações obtidas através dos extratos apresentados pelos bancos, que foram submetidos ao contraditório durante todo o procedimento de fiscalização. O que afasta a nulidade pleiteada.

Vencidas as preliminares, passo a julgar o mérito.



Alega o contribuinte que não houve faturamento, portanto fato gerador dos tributos, nos anos calendários de 2000 e 2001.

Consta nos autos que as DIPJs relativas aos anos calendários de 2000 e 2001 do contribuinte foram entregues em branco, sendo a de 2001 retificada, pelo contribuinte, para constar como inativa. Contudo, ao analisar os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras foi constatado pela fiscalização que houve depósitos bancários em nome do contribuinte.

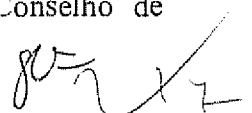
O Artigo 42 da Lei nº 9.430/96 é claro ao determinar que se caracteriza omissão de receita os valores creditados em conta mantida junto a instituição financeira em nome de pessoa física ou jurídica que, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

Art. 42. Caracterizam-se também 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.

No caso em tela verifica-se que o contribuinte foi intimado a justificar a origem dos depósitos, oportunidade em que, afirmou que se trata de créditos oriundos da atividade da empresa, salientando, inclusive, que os depósitos lançados em 30 de agosto de 2000 são rendimentos de aplicações financeiras efetuadas com depósitos anteriormente ocorrido.

A confissão, acrescida ao fato que não houve, em nenhum momento do processo administrativo, comprovação, através de documentos idôneos, a inatividade da empresa, configura a presunção de receita prevista na Lei 9.430/96.

Nesse sentido, trago o entendimento da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:



DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza, a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações *órgão 1º Conselho de Contribuintes - 4a. Câmara* *Decisão 1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-23.205 em 28 05.2008*

Improcedente, portanto, a alegação do contribuinte de que não houve fatos geradores de IRPJ e CSLL nos anos calendários de 2000 e 2001.

Com relação à multa qualificada, reitero o entendimento, por mim defendido, de que a mesma só pode ser aplicada mediante comprovação de ocorrência previstas nos artigos 71, 72 e/ou 73 da Lei nº 4.502/64, conforme se depreende do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 abaixo transcrito:

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

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. Grifei.

Os artigos. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/96, por sua vez, têm a seguinte redação:



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 artigos 71 e 72.

Como se vê, para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução do ato fraudulento, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas é porque não tinha prova de sua real existência, vez que o significado da palavra presumir é justamente “Entender, baseando-se em certas probabilidades” (Dicionário Aurélio).

Além disso, a própria inversão do ônus da prova resulta da impossibilidade do fisco de comprovar a real existência da receita e, portanto, da fraude, pois se isso fosse possível, por lógica, não haveria a necessidade da inversão.

Por outro lado, também não se pode alegar que o fato de o contribuinte não ter feito prova da inexistência do ato fraudulento implica em prova positiva.



Entendo que uma coisa é oposta a outra, ou tem-se prova da omissão de receita e então a fraude também está provada, ou tem-se indício da omissão com a conseqüente inversão do ônus da prova e, ante a ausência de prova do contribuinte, não se tem prova da omissão e então a fraude também não está provada.

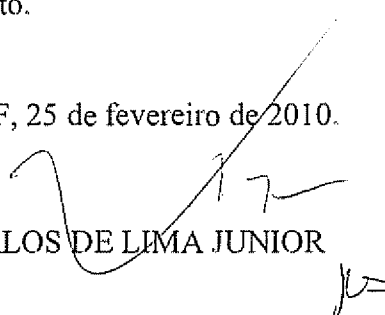
Outrossim, diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida.

Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar no presente caso o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9430/96.

Diante do exposto, voto parcialmente procedente o recurso voluntário interposto, rejeitando as nulidades arguidas, mantendo a presunção de omissão de receita e desqualificando a multa aplicada de 150% (cento e cinqüenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento),

É como voto.

Brasília-DF, 25 de fevereiro de 2010.


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Voto Vencedor

Conselheiro MARCELO CUBA NETTO – Redator Designado

Ressalte-se desde logo que a divergência aqui levantada tem como objeto, tão-somente, o cabimento da multa qualificada, já que, quanto às demais matérias, acompanho o voto proferido pelo relator.

A razão alegada pelo relator para afastar a multa qualificada pode ser sintetizada no parágrafo a seguir transcrito:

Entendo que uma coisa é oposta a outra, ou tem-se prova da omissão de receita e então a fraude também está provada, ou tem-se indício da omissão com a conseqüente inversão do ônus da prova e, ante a ausência de prova do contribuinte, não se tem prova da omissão e então a fraude também não está provada.

Pois bem, antes de explicitar os motivos de nossa divergência é necessário ter em mente a distinção entre: (i) a prova da ocorrência do fato ilícito, e; (ii) a prova do *animus* do agente ao produzir o fato ilícito. Como também é necessário distinguir entre: (i) prova direta, ou seja, aquela que está diretamente vinculada ao fato que se deseja provar, e; (ii) prova indireta, ou seja, aquela produzida por meio de indícios e presunções.

O que o relator afirma é que, sempre que a prova da ocorrência do fato ilícito se der de forma direta, provada estará, também, a vontade do agente em produzi-lo. E sempre que a prova da ocorrência do fato ilícito se der de forma indireta, não há que se falar em comprovação da vontade do agente, já que este poderá, a qualquer momento, apresentar prova em sentido contrário, afastando a presunção de ocorrência do próprio fato ilícito.

A primeira parte dessa proposição é claramente incorreta. Veja, a título exemplificativo, a hipótese de omissão de receita decorrente de emissão de nota fiscal por valor inferior ao da correspondente transação comercial, quando tal omissão é diretamente comprovada mediante o confronto entre a nota fiscal e o cheque emitido pelo adquirente do produto (prova direta).

No entender do relator, uma vez provada, de maneira direta, a omissão de receita, o dolo do contribuinte já estaria, de antemão, provado. Entretanto, é pacífica a jurisprudência tanto administrativa quanto judicial sobre a necessidade de elementos adicionais para considerar-se provado o dolo, tais como a existência de outras notas fiscais na mesma situação (reiteração da conduta), a relevância do valor que deixou de ser oferecido à tributação quando comparado ao total das operações (significância da conduta), etc.

A segunda parte da proposição é igualmente incorreta. Se os indícios e presunções são suficientes para que o julgador forme a sua convicção acerca da ocorrência de determinado fato ilícito, então, ao menos para efeitos jurídicos, o julgador considerará que o fato ilícito ocorreu. A possibilidade de o acusado vir a, futuramente, apresentar prova em sentido contrário, em nada modifica o juízo presente de que o fato ilícito realmente ocorreu. Provas diretas e provas indiretas produzem, portanto, os mesmos efeitos jurídicos.

Isso é assim, inclusive, no âmbito mais rigoroso do direito processual penal, conforme explica Julio Fabbrini Mirabete (Processo Penal, Atlas, 11ª ed., pg. 316/318):

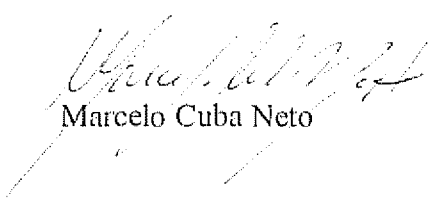
Na prova direta (confissão, testemunho, perícia, etc.) o fato é revelado sem a necessidade de qualquer processo lógico constitutivo a prova é a demonstração do fato ou circunstância. Na prova indireta, a representação do fato a provar se faz através da construção lógica esta é que revela o fato ou circunstância. Provas indiretas são os indícios e presunções.

()

Diante do sistema de livre convicção do juiz, encampado pelo Código, a prova indiciária, também chamada de circunstancial, tem o mesmo valor das provas diretas, como se atesta na Exposição de Motivos, em que se afirma não haver hierarquia de provas por não existir necessariamente maior ou menor prestígio de uma com relação a outra (item VII). Assim, indícios múltiplos, concatenados e impregnados de elementos positivos de credibilidade são suficientes para dar base a uma decisão condenatória, máxime quando excluem qualquer hipótese favorável ao acusado.

Pois bem, formada a convicção de que o fato ilícito ocorreu, ainda que fundada em prova indireta, nada obsta a investigação do *animus* do agente no momento de sua produção. Não fosse assim, não seria possível a condenação por crimes dolosos quando a prova do ilícito penal fosse produzida de forma indireta.

Pelas razões acima expostas, voto pela manutenção da exigência da multa qualificada.


Marcelo Cuba Neto

