



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17 ✓
Recurso nº : 147.932 ✓
Matéria : COFINS - Ex(s): 2000 e 2004 ✓
Recorrente : COMERCIAL DE ALIMENTOS FLORESTA LTDA. ✓
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF ✓
Sessão de : 07 de dezembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.199 ✓

OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO A MENOR. A declaração ao fisco de receitas tributáveis da pessoa jurídica em valores menores do que os registrados na escrituração contábil e fiscal caracteriza omissão de receitas passível de tributação.

MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

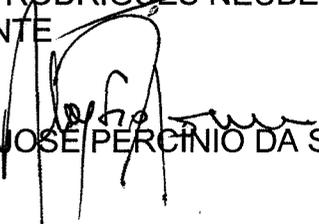
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL DE ALIMENTOS FLORESTA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* majorada ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que não admitiu a redução da multa e apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

Recurso nº : 147.932
Recorrente : COMERCIAL DE ALIMENTOS FLORESTA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Comercial de Alimentos Floresta Ltda. contra o Acórdão nº 9.422 (fls. 278), de 26/03/2004, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília-DF.

Exige-se crédito tributário constituído mediante lavratura de auto de infração de Cofins (fls. 03), em consequência de diferença entre o valor escriturado e o declarado ou pago, com imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

A autoridade fiscal assim descreveu a infração (fls. 04):

"...constatou-se que o referido contribuinte declarou durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003 para a Receita Federal aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127.

Tal fato tem por finalidade o não pagamento do referido IRPJ, bem como das contribuições decorrentes, entretanto, o fato de declarar a menor sistematicamente durante 57 meses, demonstra que foi praticado de forma a fraudar a SRF pagando durante todo este período em torno de 10% (dez por cento) do valor real a ser pago."

O auto de infração também contém relato de operação de venda de participação societária da autuada em 03/01/2003, que, "em tese" configura interposição fraudulenta.

Cientificada da autuação em 27/01/2004, a interessada apresentou impugnação em 25/02/2004, fls. 248.

A turma julgadora considerou o lançamento "procedente em parte", por unanimidade de votos, em decisão assim resumida na sua ementa:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ano-calendário: 1999, 2003.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

Ementa: ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. As informações da contabilidade fazem prova contra o sujeito passivo, cabendo a ele demonstrar a sua inveracidade. FUNDAMENTAÇÃO. A autuação está devidamente fundamentada quando baseada em dados colhidos junto à própria contabilidade."

Ciência do acórdão à interessada em 19/05/2004 conforme comprovante às fls. 309.

Por meio do recurso voluntário interposto em 17/06/2004, fls. 318, a recorrente repetiu as razões de contestação contidas na impugnação, a saber, em breve síntese:

a) Preliminarmente, alega "insegurança na determinação da infração" devida aos erros materiais cometidos pela autoridade fiscal, demonstrados por amostragem, e cerceamento do direito de defesa por não ter recebido fotocópia dos documentos que deram origem aos valores da base de cálculo, relacionados no demonstrativo fiscal;

b) Afirma que a lei determina que o dever de prova é do fisco e que a autoridade fiscal não demonstrou a veracidade do alegado, "fazendo apenas presunções descabidas ilegais e injustas". O valor exigido comprova não ter havido investigação da sua capacidade contributiva. Considera carente de demonstração e ilegal a cobrança de juros de mora na forma exigida nos autos de infração e sobre o valor da multa;

c) Conclui:

"um trabalho fiscal cognominado precário, e eivado de vícios, como já demonstrado, não comporta correções, sob pena de afronta aos princípios processuais pátrios norteadores da nossa legislação processual civil e administrativa processual, que se não respeitados serão juridicamente combatidos por remédio constitucional, valendo-se da respectiva ação mandamental."

Ao final, o patrono da recorrente requer ser intimado da data da realização do julgamento para possibilitar a sustentação oral das suas alegações.

Despacho do órgão preparador às fls. 405 atesta a regularidade do arrolamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

A 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes declinou da competência para julgamento do recurso, por meio do Acórdão nº 201-78.383 (fls. 439), uma vez que se trata de matéria concernente ao Primeiro Conselho.

Petição dirigida ao Presidente desta Câmara contém solicitação para juntada dos documentos que indica (fls. 407).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

V O T O

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

O recurso reúne os pressupostos de admissibilidade.

A presente autuação foi originada dos mesmos fatos que resultaram nos autos de infração de IRPJ e CSLL dos quais trata o processo nº 13116.000062/2004-06, no tocante ao item de autuação referente à diferença entre valores escriturados e valores declarados.

No julgamento do recurso voluntário nº 141549, relativo ao citado processo, esta mesma Câmara deu provimento parcial às razões da recorrente para determinar a redução da multa de ofício para o seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96. Eis a ementa do acórdão, que recebeu o nº 103-22.197:

“OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO A MENOR. A declaração ao fisco de receitas tributáveis da pessoa jurídica em valores menores do que os registrados na escrituração contábil e fiscal caracteriza omissão de receitas passível de tributação.

MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.”

Em ambos os recursos, este e o de nº 141549, as questões submetidas ao exame deste colegiado são exatamente iguais, devendo-se dar idêntico destino às



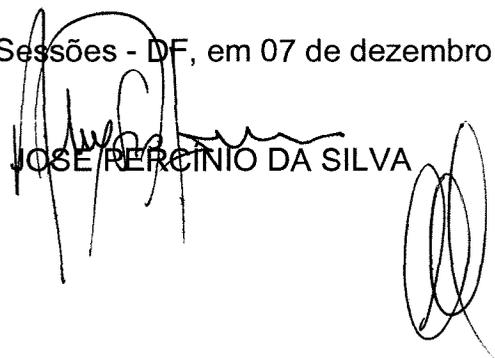
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

duas contestações, aplicando-se as mesmas razões de decidir a uma e outra, de repetição desnecessária.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para determinar a redução da multa de ofício para o seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA

De plano, começo pelo destaque do Relator à descrição dos fatos imputados à recorrente, consoante a reprodução do trecho às fls. 04:

“...constatou-se que o referido contribuinte declarou durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003 para a Receita Federal aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127.

Tal fato tem por finalidade o não pagamento do referido IRPJ, bem como das contribuições decorrentes, entretanto, o fato de declarar a menor sistematicamente durante 57 meses, demonstra que foi praticado de forma a fraudar a SRF pagando durante todo este período em torno de 10% (dez por cento) do valor real a ser pago.”

Data vênia, entendo que algumas considerações relativas ao agravamento, aqui ou ali referidas em decisões administrativas, não estão de acordo com a melhor visão doutrinária.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, II, seleciona os casos em que o contribuinte merece sanção administrativa mais severa, quando o Fisco constata a prática de fraude, em sentido amplo, cujas espécies são descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64: a sonegação, a fraude em sentido estrito e o conluio.

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

¹ Manual do direito penal, vol. 2, Editora Atlas, 1998, pág. 293 a 296.
147.932*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

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

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

“CRIME DE ESTELIONATO. ELEMENTO MORAL. MENTIRA VERBAL. - EM FACE DO CARÁTER AMPLÍSSIMO DA EXPRESSÃO E "OUTROS MEIOS ASTUCIOSOS", EMPREGADA NO ART. 171 DO CÓDIGO PENAL, E DA AUSÊNCIA DE UM CRITÉRIO CIENTIFICO QUE ABSTRATAMENTE DISTINGA A FRAUDE PENAL DA FRAUDE CIVIL, E DE ADMITIR-SE A ORIENTAÇÃO DE QUE INCUMBE AO JUIZ, APÓS TERMINADA A INSTRUÇÃO JUDICIAL E EM FACE DELA, DECIDIR SOBRE O GRAU DE CONVENCIMENTO, NO CASO CONCRETO, DA MENTIRA VERBAL E, BEM ASSIM, SE O DENUNCIADO TINHA A IDEIA PRECONCEBIDA, O PROPOSITO "AB INITIO" DE OBTER, PARA SI OU PARA OUTREM, VANTAGEM ILICITA, MENTINDO E INDUZINDO EM ERRO A VÍTIMA. "HABEAS CORPUS" INDEFERIDO. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (RHC 59100, DJ de 25.08.1981) (os grifos não estão no original)

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

Deixadas essas linhas precedentes, elimine-se, daí, a errônea conclusão de que a fraude penal sempre requer a presença da falsidade material ou ideológica, vale dizer, de uma falsidade documental, pois as disposições do Código Penal compreendem uma e outra como formas de falsidade documental. Pode haver fraude, portanto, sem documento algum que sirva de instrumento ao crime, pois o agente pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

valer-se de outro meio para iludir a vítima e dela tirar proveito econômico, para si mesmo ou para terceiro.

As considerações referentes à matéria penal, acima delineadas, são decorrências da estrutura lógica da norma jurídico-penal que proíbe a obtenção de vantagem ilícita, em prejuízo alheio, pela indução ou manutenção de alguém em erro, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento. O indivíduo que fere esse mandamento, previamente formulado, sujeita-se à atuação punitiva do Estado, que chamou a si a tarefa exclusiva de aplicar a sanção ao infrator. Assim também com qualquer outra conduta humana indesejada, cuja prática lesiona ou põe em risco determinados bens jurídicos que o legislador julga conveniente proteger. No entanto, para delimitar o poder do Estado em face dos direitos individuais, é necessário que o revestimento da norma, que é a lei, explicita os limites dentro dos quais a intervenção estatal sancionatória se mostra legítima.

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

² Teoria e prática das multas tributárias – 2ª edição, Forense, pág. 19.
147.932*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

Aliás, outros mestres consagrados, como Geraldo Ataliba e Nelson Hungria, atestam que a ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico, pois as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição. Dessa observação, resulta que o ilícito tributário não se distancia ontologicamente do ilícito penal, mantendo-se uma fundamental identidade entre ambos: um e outro significam lesão efetiva ou potencial de um bem jurídico, razão de existir a pena, o mal infligido por lei, que serve de meio de intimidação ou coação psicológica, na prevenção do ilícito. As infrações não se distinguem, pois, pela natureza, que é única, e sim pela gradação da sanção, conforme a gravidade da violação, segundo a política legislativa. E se há a imposição de sanção estatal, no exercício do jus puniendi, mesmo que a gravidade da violação não tenha merecido o tratamento mais severo regulado pelo Direito Penal, conforme a valoração do legislador, como aqui, nas sanções tributárias, reitera-se a importância do estudo do tipo para o alcance do direito de punir do Estado, cuja atuação está delimitada ao âmbito da norma que intenta proteger o bem jurídico tutelado. Por isso, Sacha Calmon, em sua obra³, adverte quanto à necessidade de que as infrações fiscais também sejam estudadas segundo as determinações da teoria da tipicidade, asseverando, na oportunidade, a validade da aplicação de alguns princípios do Direito Penal à interpretação das infrações meramente tributárias. É que o tipo conserva uma finalidade de garantia do indivíduo, ao mesmo tempo em que delimita a liberdade para sua conduta. Nele estão descritos os elementos precisos da ordem ou da proibição. Para a verificação da adequação entre o fato real e a hipótese descritiva, o intérprete, portanto, há de ater-se a esses elementos componentes do tipo, que são de índole subjetiva – o dolo e um especial fim de agir – e objetiva – uma ação ou omissão revelada pelo núcleo verbal, os sujeitos ativo e passivo, o objeto da ação, o bem jurídico tutelado; o nexa causal; o resultado; circunstâncias de tempo, lugar, meio, modo de execução. Os primeiros pertencem ao campo psíquico-espiritual do autor; os últimos compõem o denominado “núcleo real-material” do ilícito.

Os tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se referem a práticas juridicamente reprovadas, mas não indicam as penas aplicáveis e nem por isso deixam

³ Ob. cit. pág. 52.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

de compor normas sancionantes. Geraldo Ataliba⁴ toma as palavras de Becker para esclarecer que “não existe regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota etc; tudo isto integra a estrutura lógica de uma regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de lei (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis”. Nesse sentido, o conteúdo proibitivo dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 se associa à sanção estipulada no artigo 44, II, da Lei 9.430/96, para a formulação unitária de uma norma jurídica, que se pode dividir em duas partes: o preceito primário, *preceptum juris*, o comando, descrito nos tipos da Lei nº 4.502/64, e o preceito secundário, *sanctio juris*, a sanção repressiva, prevista na Lei nº 9.430/96.

Postas em seu lugar as devidas premissas e partindo-se, agora, ao exame da sonegação, conforme a descrição típica do art. 71 da Lei nº 4.502/64, vê-se que este tipo também não exige a obrigatória presença de um documento material ou ideologicamente falso para a caracterização do referido ilícito tributário, à semelhança da fraude penal. Pode haver, sim, mas não necessariamente. E, no entanto, há, nos autos, documento eivado de falsidades, de mentiras - as Declarações de Rendimentos - que serviram de instrumento para a realização da conduta descrita nos núcleos verbais do tipo – impedir ou retardar. E impedir ou retardar o quê? Os demais elementos objetivos do tipo respondem: o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte.

Vamos aos fatos: o Fisco constatou que o contribuinte declarou, ao longo de quatro anos, aproximadamente dez por cento dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, às fls. 128 a 193, e no Livro de Registro de Saídas, às fls. 72 a 127. De outra forma: tais omissões perduraram no decorrer de 57 meses, demonstrando desprezo ao Poder Público, à justiça e à coletividade.

Valho-me, pois, das referidas provas documentais para realçar o desvalor da conduta proibida, em face da habitualidade retratada. No ponto, impende

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

recordar que as Declarações de Rendimentos não têm outra utilidade a não ser a de reunir informações sobre a realidade tributável para o conhecimento da Fiscalização. Vislumbra-se o dolo de sonegar na supressão de montantes significativos, não incluídos nos instrumentos de comunicação à repartição competente, afinal – reitera-se – as declarações de que tratamos só se prestam ao fim já anunciado. Claro, portanto, que sua omissão visava a impedir a ciência, por parte da autoridade tributária, das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal, na forma do artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64. É óbvio, por conseguinte, que as sobreditas declarações estão repletas de mentiras, com bases de cálculo irreais. Ou seja, nada mais visível do que a falsidade perpetrada e sua relevância jurídica, porquanto os aludidos documentos ensejaram a obtenção de proveito econômico indevido.

Por mera técnica legislativa, modernamente, segundo as orientações de Luis Regis Prado⁵, o tipo não contém ordem direta, malgrado guarde proposições imperativas. Quando o tipo descreve “matar alguém”, a norma quer dizer “é proibido matar seres humanos” (imperativo negativo); quando descreve “deixar de prestar assistência”, a norma quer dizer “é obrigatório prestar assistência a terceiro, quando possível fazê-lo sem risco pessoal, se esta pessoa estiver com sua vida ou sua saúde em risco” (imperativo positivo). Do mesmo modo, quando o tipo descreve “impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte”, a norma impõe “é obrigatório facilitar o tempestivo conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária e das condições pessoais de contribuinte”.(imperativo positivo). Pela descrição típica, a conduta de Impedir ou retardar é juridicamente desvalorada. Não obstante, a norma, em seu contexto geral, só admite a aplicação da sanção ao agente se, em razão de uma dessas condutas, consumir-se certo resultado que o ordenamento jurídico quer evitar, a diminuição ou supressão do tributo não informado, resultado esse que é descrito em seu preceito secundário, revelado no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e que serve de base de cálculo para a apuração da multa.

⁵ Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª edição, págs. 142 e 143.
147.932*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

A sonegação apreende condutas comissivas ou omissivas. A lei determinava à recorrente o dever de informar corretamente o valor do tributo por ela apurado. O lançamento por homologação, como é o caso dos tributos federais, implica antecipação do recolhimento do contribuinte sem o prévio exame da autoridade fiscal. Essa técnica, hoje prevalecte, decorre da impossibilidade de um prévio lançamento para os milhões de contribuintes, considerando a incalculável quantidade de fatos geradores que acontecem a cada dia, a cada mês, a cada ano, se confrontados com a dimensão do órgão estatal arrecadador. Tendo em vista que o tributo tem a perspectiva de cobrir as despesas públicas e satisfazer os interesses da comunidade, principalmente no que se refere às contribuições sociais, inspiradas pela solidariedade social, a realidade reclamou da legislação tributária a criação de documentos que conjugam, a final, dupla missão: a coleta de informações relativas ao administrado, sobretudo o que toca aos valores obtidos quando da espontânea subsunção dos fatos ocorridos à lei material, e o aproveitamento de um meio hábil à confissão da dívida correspondente ao montante calculado, com o intuito de conferir agilidade à cobrança pelo Estado. Sendo assim, o legislador, representante democrático dos anseios da maioria, confiou ao contribuinte a tarefa cívica de apresentar-se espontaneamente para confessar e oferecer a parte de seus bens que lhe cabe no rateio geral das despesas, de acordo com a sua capacidade econômica de contribuir. Não o fazendo, sua atitude indica desprezo aos outros indivíduos, mormente a grande maioria de necessitados de nossos conterrâneos, daí a desvalorização jurídica da conduta.

In casu, trata-se de ilícito omissivo impróprio, ou comissivo por omissão, que difere do ilícito omissivo próprio. Este se consuma com o simples descumprimento do mandamento legal, independentemente da produção de um resultado, exaurindo-se na mera omissão ao dever de agir imposto pelo ordenamento. Juarez Tavares⁶ exemplifica com o crime de omissão de socorro, "cuja consumação se dá desde que o sujeito não tenha prestado o socorro, ainda que outro o tenha feito e, assim, impedido a morte do acidentado". Já nos ilícitos omissivos impróprios, segundo Regis Prado⁷, há

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

⁷ Ob. cit. Pág. 261.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

uma omissão da ação mandada (uma inação) que dá lugar a um resultado típico, “não evitado por quem podia e devia fazê-lo, ou seja, por aquele que, na situação concreta, tinha a capacidade de ação e o dever jurídico de agir para obstar a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado”. É um ilícito especial, advertem Regis Prado e Tavares, pois tão-somente se admite a autoria daquele que, estando anteriormente na posição de garantidor do bem jurídico, não evita o resultado típico, podendo fazê-lo. Tal é o caso da sonegação, em sua modalidade omissiva, pois a adequação típica somente se verifica, conforme a estrutura da norma, se, além da inação, consumir-se o resultado juridicamente indesejado, nos termos da combinação entre os artigos 71 da Lei nº 4.502/64 e 44, II, da Lei nº 9.430/1996. E acrescenta-se: o sujeito passivo é o garantidor do Erário, o bem tutelado, desde o momento em que a legislação tributária lhe impôs o dever de antecipar o tributo e informar ao Fisco sua condição de contribuinte. Não o fazendo, torna-se sonegador, porquanto o seu comportamento anterior (a omissão da ação mandada) concretizou o risco de lesão ao referido bem jurídico, com a supressão ou a redução da exação.

Quanto ao dolo, a ciência moderna do Direito o compreende como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, de acordo com as linhas tracejadas por Luis Regis Prado⁸. Ele é composto, então, de dois elementos, sendo um deles cognitivo - conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos - e outro, volitivo – vontade de realizar a ação e o resultado típicos, a partir da cognição do agente sobre a situação típica. Contudo, Juarez Cirino dos Santos⁹ nos ensina que o dolo, nos ilícitos omissivos, não precisa ser constituído de consciência e vontade, como nos ilícitos de ação: “basta deixar as coisas correrem com conhecimento da situação de perigo para o bem jurídico e da capacidade de agir, mais o conhecimento da posição de garantidor”. Juarez Tavares¹⁰ segue trilha semelhante, ao mencionar que, em infrações omissivas, o dolo se expressa com a decisão acerca da omissão da ação mandada, “com a consciência de que o sujeito poderia agir para evitar

⁸ Ob. cit. Pág. pág. 297.

⁹ A moderna teoria do fato punível, Lúmen Júris, 4ª edição, págs. 139 e 140.

¹⁰ Ob. cit. pág. 95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

o resultado”, isto é, que “o sujeito inclua na sua decisão a não execução da ação possível”, quando dotado de possibilidade material de evitar o resultado.

Quanto à prova do evidente intuito de fraude, vejo, aí, nesse nomen juris, a necessidade da prova do dolo, o elemento subjetivo do tipo, identificada na palavra “intuito”, e dos elementos objetivos da fraude, em qualquer de suas espécies. Cabe trazer, aqui e agora, as orientações de Afrânio Silva Jardim¹¹, merecedoras das lembranças do Ministro Felix Fisher, no julgamento do RESP nº 250.504, DJ de 18.03.2002, ao advertir, no que respeita ao dolo, “que a sua demonstração será feita através do próprio fato principal e de suas circunstâncias, que devem estar firmadas na acusação, pelo uso do raciocínio”.

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

“...O dolo eventual, na prática, não é extraído da mente do autor mas, isto sim, das circunstâncias...”

Destaque-se das orientações pretorianas, supramencionadas, que, no exame da existência do dolo, não sendo possível penetrar, em concreto, no ambiente em que estão estados e processos anímicos do sujeito, nem por isso o julgador está impedido de inferi-lo pelo raciocínio lógico, valendo-se de circunstâncias fáticas presentes nos autos. No mesmo trilho, Moacir Amaral Santos¹², com sua grande experiência, confirma o pronunciamento do Ministro Felix Fischer e de Afrânio Silva Jardim, ao exprimir que “a prova indiciária tem grande aplicação, principalmente na apuração do dolo, da fraude, da simulação e, em geral, nos atos de má-fé”.

De tudo o que relatei e das provas coligidas e, ainda, consoante a imputação fática, saio convicto de que a inação da recorrente configura a sonegação descrita na autuação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Ao longo de cinquenta e

¹¹ Direito processual penal, Forense, 7ª edição, pág.217.

¹² Prova judiciária no cível e no comercial, vol. 1, Max Limonad, 1949.
147.932*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

sete meses, a fiscalizada frustrou as expectativas de sua coletividade, obtendo proveito ilícito com informações omitidas, não revelando a totalidade do tributo que deveria recolher, na proporção das receitas que sabia ter auferido, afinal, escriturou nos livros Diário e de Registro de Saídas os valores reais de seus negócios. A recorrente, que era garantidora do Erário, lesou voluntariamente o Fisco, ao deixar de fornecer ao Estado o retrato fiel de sua realidade tributável. A escrituração reforça a convicção de que suas vendas constituem a base tributável relativa à contribuição que deveria apurar e informar ao Estado, mediante os instrumentos criados pela legislação tributária. Assim, para evitar que a autoridade fiscal tomasse ciência da obrigação principal que lhe incumbia, em sua inteireza, quis escondê-la parcialmente do conhecimento do Fisco, como, de fato, escondeu. O dolo é cristalino, afinal, a escrituração pelos valores efetivos das vendas evidencia a consciência de que poderia agir para evitar a lesão ao bem jurídico. Desse modo, sua decisão acerca da inação se dirigiu finalisticamente ao resultado típico, deixando de executar a ação que lhe era possível, por efeito de sua vontade.

No que afeta à discussão que versa sobre a aplicação do art. 44, I, da Lei nº 9.439/96, ao caso concreto, sob o eventual argumento de que a multa de 75% deve ser a incidente em casos de falta de declaração ou declaração inexata, é importante acrescentar que o referido inciso prevê, ele mesmo, a imposição da multa do inciso II, quando a omissão da entrega ou a inexatidão é dolosa. Eis o dispositivo:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, **excetuada a hipótese do inciso seguinte**;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. “



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000060/2004-17
Acórdão nº : 103-22.199

Finalizando, em razão dos fundamentos fáticos e jurídicos ora destacados, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, preservando-se a multa agravada.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA 