



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06 ✓
Recurso nº : 141.549 ✓
Matéria : IRPJ E OUTROS - 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 : 103-22.197 ✓

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.

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

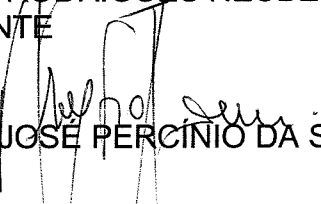


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06 ✓
Acórdão nº : 103-22.197 ✓

e apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar ✓
o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006

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 : 13116.000062/2004-06 ✓
Acórdão nº : 103-22.197 ✓

Recurso nº : 141.549 ✓
Recorrente : COMERCIAL DE ALIMENTOS FLORESTA LTDA. ✓

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Comercial de Alimentos Floresta Ltda. contra o Acórdão nº 9.424 (fls. 529), 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 IRPJ (fls. 03) em consequência das seguintes irregularidades:

a) Omissão de receitas por presunção legal de saldo credor de caixa apurado por meio da recomposição da conta caixa em virtude da falta de comprovação da efetiva entrega de numerário relativo aos empréstimos de sócios registrados na contabilidade;

b) No item intitulado "RECEITAS DA ATIVIDADE", a autoridade fiscal assim relatou 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. 293 a 356, e Livro de Saídas, fls. 237 a 292.

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 descreve operação de venda de participação societária da autuada em 03/01/2003, que, "em tese" configura interposição fraudulenta.

Em decorrência das infrações à legislação do IRPJ acima relacionadas, também foram lavrados autos de infração de CSLL (fls. 27), PIS (fls. 22) e Cofins (fls. 46). Destaque-se que as exigências de PIS e Cofins incidem apenas sobre a infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

descrita no item "a". Todos os quatro autos de infração contemplam imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Cientificada da autuação em 27/01/2004, a interessada apresentou impugnação em 25/02/2004, fls. 494.

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

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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. 560.

Por meio do recurso voluntário interposto em 17/06/2004, fls. 570, 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06

Acórdão nº : 103-22.197

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.

Arrolamento de bens e direitos controlado no processo nº 13116.000129/2004-02, segundo despacho do órgão preparador (fls. 649).

Declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ)¹ dos exercícios 2000 a 2004 apresentadas com opção de tributação pelo regime do lucro presumido.

Petição dirigida ao Presidente desta Câmara contém solicitação para juntada dos processos que indica (fls. 650).

É o relatório.

¹ Ex. 2000 às fls. 457, 2001 fls. 437, 2002 fls. 417 e 2003 fls. 385.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

O recurso reúne os pressupostos de admissibilidade.

A juntada dos três processos requerida pela recorrente é desnecessária. O julgamento individual considerará conjuntamente os aspectos que são comuns aos três, quando cabível.

O direito à sustentação oral está assegurado ao sujeito passivo ou seu representante legal. O Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55, de 16 de março de 1998, prevê expressamente:

“Art. 21. Anunciado o julgamento de cada recurso, o Presidente dará a palavra, sucessivamente:

(...)

II - ao sujeito passivo ou seu representante legal e ao Procurador da Fazenda Nacional, se desejarem fazer sustentação oral, por quinze minutos, prorrogáveis por igual período;”

Para exercer o seu direito, o sujeito passivo ou seu representante legal deve comparecer à sessão de julgamento do seu recurso, na hora e no local indicados na pauta previamente publicada no Diário Oficial da União, na página dos Conselhos de Contribuintes na internet e afixada em lugar visível e acessível ao público, no prédio onde será realizada a sessão, conforme exige o art. 19, *caput* e § 3º, do citado Regimento, e se identificar, devidamente documentado, ao presidente da câmara.

Ressalte-se, por oportuno, que as sessões dos Conselhos de Contribuintes são públicas, conforme determinado pelo § 14 do art. 21 do Regimento Interno. Quanto à intimação do contribuinte ou do seu representante legal para realizar a sustentação oral, inexistente previsão para tal procedimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

A alegação de insegurança na determinação da infração foi assim examinada no voto condutor do acórdão combatido:

“ INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO

O primeiro erro apontado pelo sujeito passivo de fato subsiste. Analisando os autos, observo que o Autuante apurou um valor de débito de R\$ 155.971,17 e um crédito de R\$ 10.195,51 (fls. 112). Ao final da autuação, contudo, transpondo os valores dos demonstrativos elaborados para o auto de infração, equivocou-se e utilizou o valor do crédito apurado para a CSLL no mesmo período (fls. 114).

Em relação ao segundo equívoco, também assiste razão ao sujeito passivo. Às fls. 100 dos autos, ao se somar as bases de cálculo dos três primeiros meses do ano, chega-se ao valor apurado pela Impugnante, qual seja, R\$ 2.734.805,38, mesmo valor informado pelo autuante às fls. 73. O mesmo se verificou em relação ao terceiro erro apurado, conforme documentos de mesmas folhas.

Dessa forma, os erros de cálculo já apontados pelo sujeito passivo devem ser objeto de correção no presente julgado.

Quanto aos erros apontados correspondentes à Cofins e ao PIS do ano-calendário de 2003, os mesmos não são objeto da ação fiscal de que cuidam os autos, razão pela qual não devem ser analisados na presente impugnação.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, contudo, observo que constam dos autos, além dos demonstrativos transcritos no próprio instrumento de autuação, todos os demais demonstrativos relativos à apuração dos débitos.

Ademais, todos os levantamentos foram realizados a partir da contabilidade do sujeito passivo, tendo sido dada ciência de tal fato ao sujeito passivo e contando-se, inclusive, com a colaboração deste para a correta apuração dos valores, conforme resposta ao termo de constatação fiscal nº 001 (fls. 66 a 68).

Assim sendo, não conheço da alegação de precariedade da autuação. Na essência, observo que, ao se realizar fiscalização abrangendo período tão extenso, é razoável que tenham se verificado três erros de transcrição que em nada contaminam a autuação, tanto assim que a defesa do sujeito passivo poderia ser feita a partir dos próprios demonstrativos juntados pelo Autuante ao Processo, como, aliás, se verificou em relação a alguns deles.

Observo, por fim, que nenhum erro de cálculo sequer o sujeito passivo aponta para o auto de infração da contribuição social sobre o lucro, o que é suficiente para demonstrar que a autuação encontra-se escorreita à exceção daqueles pequenos erros de transcrição – tanto assim que os valores corretos podem ser encontrados nos próprios demonstrativos fiscais (fls. 102 e 112).”

Constata-se que as incorreções apontadas foram acolhidas pela turma julgadora, quando pertinentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

A preliminar de cerceamento do direito de defesa é descabida, uma vez que todos os elementos que fundamentaram a lavratura dos autos de infração foram extraídos dos registros contábeis da autuada, portanto, do seu conhecimento. Ademais, a sua contestação (impugnação e recurso voluntário) revela perfeita compreensão dos fatos descritos pela autoridade fiscal, além da vista aos autos atestada pelo "termo de vista em processo", fls. 489, anterior à impugnação.

Rejeito as preliminares de nulidade haja vista a inocorrência das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72, a saber:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

A autoridade não fundamentou o lançamento em ficções jurídicas. Por outro lado, a utilização de presunção ocorreu apenas em relação ao item 1 do auto de infração de IRPJ e seus correspondentes nos autos de infração decorrentes (CSLL, PIS e Cofins), especificamente quanto ao saldo credor de caixa previsto no art. 281, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

Logo se percebe que tal presunção não é do tipo simples, comum, ou *hominis*, que resulta das conclusões obtidas por meio da observação criteriosa do que acontece ordinariamente na vida. As presunções *hominis* não encontram respaldo no campo do Direito Tributário, no qual exige-se prova para os fatos alegados pela fiscalização, como já pacificado na doutrina e na jurisprudência.

A presunção aqui tratada se encontra prevista em lei, não é originada apenas da mente da autoridade fiscalizadora, como na hipótese da presunção simples. Em se tratando de presunção legal, o fato presumido, a omissão de receitas, é tido por verdadeiro porque a lei assim o definiu, é a verdade legal. Dá-se, aqui, a inversão do ônus da prova, que, na regra geral, compete ao fisco, nos termos prescritos pelo art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

A presunção legal de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa é da espécie relativa, a que admite oposição de prova contrária da real ocorrência do fato presumido, por parte de quem suporta o ônus de fazê-lo, no caso, o contribuinte, que silenciou quanto ao saldo credor apurado pela fiscalização e demonstrado às fls. 71.

O levantamento da autoridade fiscal dos valores constantes do item 2 do auto de infração de IRPJ², resultante do cotejo das declarações da recorrente e dos seus registros contábeis, não está baseado em presunções ou ficções. Trata-se de prova direta da infração, corroborada pela documentação constante dos autos.

O princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigido ao legislador, como fator orientador na produção das leis, e não à autoridade lançadora, conforme quer a recorrente, que atua apenas na condição de agente aplicador da lei, dentro dos limites e condições por ela fixados. Ao legislador, cabe definir os parâmetros que resultarão na incidência tributária regulada por tal princípio.

Não se deve confundir a prerrogativa concedida à administração tributária para identificar "o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte", segundo previsto no §1º do art. 145 da Constituição da República, com eventual competência da fiscalização para avaliar situações individuais de capacidade contributiva. Afinal, como dito anteriormente, só a lei pode fazê-lo. À autoridade fiscal cabe unicamente realizar o lançamento nos estritos termos da legislação aplicável.

Em relação à multa de ofício, devo ressaltar que o agravamento da punição não foi especificamente contestado pela recorrente. No entanto, privilegiando consolidado entendimento desta Câmara no sentido de que a rejeição geral da imposição, manifestada ao final do recurso, abrange a majoração do percentual, resolvo examiná-lo.

A punição foi aplicada nos termos da legislação própria, conforme enquadramento legal constante dos autos de infração. A sua qualificação no percentual

² E itens correspondentes nos autos de infração decorrentes (CSLL, PIS e Cofins)
141.549*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

agravado de 150% pressupõe a comprovação do elemento subjetivo "evidente intuito de fraude" expressamente exigido pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Penso que a reiterada prática de declarar receitas por valores inferiores aos efetivamente auferidos constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de forma fraudulenta do pagamento do tributo. Entretanto, sei que essa não é a compreensão predominante neste colegiado, já pacificada em inúmeros acórdãos. Entende a maioria que tal irregularidade deve ser enquadrada como inexatidão de declaração, haja vista o correto registro dos valores na escrituração contábil-fiscal, elemento bastante para desconstituir a acusação de suposta fraude.

Tratando-se de entendimento amplamente sedimentado na nossa jurisprudência, resolvo adotá-lo, sem prejuízo da minha convicção pessoal acima manifestada. Por sua vez, a acusação de interposição fraudulenta "em tese" não merece prosperar haja vista inexistir comprovação da sua ocorrência.

A exigência de juros de mora sobre o valor do tributo não pago no vencimento decorre do comando do artigo 161 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN) - que goza do *status* de lei complementar:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)"

A sua incidência independe do "motivo determinante da falta". Os juros de mora estão vinculados ao tributo devido e devem ser indicados no auto de infração mesmo na hipótese de suspensão de exigibilidade em consequência de ordem judicial. A sua exigência está condicionada à do principal (o tributo). A decisão definitiva, administrativa ou judicial, conforme o caso, é que definirá se o tributo é devido e, conseqüentemente, se os juros também são.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

A suspensão da exigibilidade implica na impossibilidade de o sujeito ativo adotar os procedimentos legais de cobrança, administrativa ou judicial, do crédito tributário. Entretanto, não interrompe ou elimina a incidência dos juros de mora, conforme claramente disposto no acima transcrito art. 161 do CTN, excetuada a hipótese de existência de depósito do montante integral discutido, por razões que não cabe aqui expor uma vez que não se trata do caso analisado neste processo.

Juros de mora não representam sanção. Têm caráter compensatório decorrente do custo financeiro com o qual o contribuinte onera o sujeito ativo ao pagar o crédito tributário após o vencimento. Hugo de Brito Machado tem esclarecedora lição sobre a sua natureza:

“Os juros, embora denominados juros de *mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte.”³ (destaque em *itálico* consta do original).

A taxa SELIC, correspondente à média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Públicos Federais, do ponto de vista dos seus fundamentos econômicos, exatamente por refletir o custo financeiro de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, adapta-se adequadamente como fator compensatório desse ônus imposto pelo atraso na quitação dos créditos tributários. Também não se deve olvidar que a taxa SELIC é igualmente aplicada sobre tributos restituídos e compensados.

A sua variação reflete as condições de mercado e não representa correção monetária, instituto há muito banido do ordenamento tributário brasileiro. Afirmar-se que a SELIC é novo tributo, ou é aumento de tributo ou ainda, é confisco, não resiste ao cotejo entre esses conceitos legais e o de juros.

Também é descabido cogitar-se de ocorrência de *bis in idem*, uma vez que, para tal, pressupõe-se dupla tributação originária do mesmo sujeito ativo e incidente sobre um mesmo fato tributável. O que, no presente caso, não acontece tendo em vista que juros de mora não são tributo.

³ “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Dialética, São Paulo, 4ª edição, 2000, pág. 141.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

O art. 161 do CTN fornece o respaldo legal da exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC. Observe-se o que preceitua o parágrafo 1º do citado artigo:

“Art. 161.(...).

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...)”

Esse parágrafo contém uma regra de aplicação subsidiária que determina a aplicação da taxa de 1% desde que não haja lei específica que regule a matéria de maneira diversa. O intérprete atendo entenderá que a taxa de 1% não significa um limite para o legislador ordinário, que, se ultrapassado, caracterizaria uma ofensa ao princípio da hierarquia das normas jurídicas. Trata-se de autorização expressa, concedida pela lei complementar, para que a lei ordinária disponha de modo diverso, como assim fez o art. 13 da Lei 9.065/95:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Portanto, o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de juros, Lei 9.065/95, para fins do que determina o *caput* do art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC, encontra-se em harmonia com a norma complementar à Constituição da República.

Trata-se de situação diversa da que ocorre com comando semelhante inserido no artigo 150 do Código: “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos...” (§ 4º do art. 150). Ali, se a lei ordinária fixar prazo maior, invadirá o âmbito privativo da lei complementar em desrespeito ao comando do art. 146, II, “b” da Carta Magna.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

A escolha da SELIC pelo legislador para fins do atendimento ao comando do art. 161 do CTN afasta qualquer ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, ao contrário do que alguns propugnam, haja vista a sua criação por intermédio de resolução do Conselho Monetário Nacional. Ilegalidade ocorreria se ela fosse aplicada para os mesmos fins tributários sem existência de lei que previsse tal aplicação.

Falar-se em desrespeito à competência tributária significa repetir-se o mesmo equívoco de interpretação já apontado no parágrafo anterior. Não foi o Conselho Monetário Nacional quem determinou essa exigência, foi a lei, atendidas as regras de tramitação legislativa do Congresso Nacional.

As variações mensais da taxa SELIC não constituem afronta aos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. O elemento aplicado como taxa de juros consta da lei, como exigido pelo art. 161 do CTN, é fixo e previamente conhecido. Variável é o seu percentual por refletir o contexto econômico. Não há, portanto, nenhuma agressão à estabilidade das relações jurídicas.

Tampouco vislumbro desrespeito ao § 3º do art. 192 da Carta Magna, que fixou em 12% ao ano o limite da taxa de juros reais. Observe-se que essa regra está inserida no Capítulo IV do Título VII, o que a torna aplicável ao Sistema Financeiro Nacional e não ao Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). Ademais, esse parágrafo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Por fim, há muito se encontra pacificado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, para fins do que determina o art. 161 do CTN, é legal e constitucional.

O cálculo dos juros de mora consta dos demonstrativos que integram os autos de infração.

A incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento *ex officio* está prescrita pelos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Ao contrário do que pensa a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

recorrente, a sua incidência, após o vencimento, não constitui majoração ou atualização do valor monetário da sua base de cálculo (art. 97, §§ 1º e 2º, do CTN). A base de cálculo da multa é o tributo exigido, apurado nos termos da lei aplicável, de valor fixo.

No tocante à tributação reflexa, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, 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.

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 2055

ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 Mirabete⁴, 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.

⁴ Manual do direito penal, vol. 2, Editora Atlas, 1998, págs. 293 a 296.
141.549*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 CIENTÍFICO 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 ILÍCITA, 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 : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 Calmon⁵, “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.”

⁵ Teoria e prática das multas tributárias – 2ª edição, Forense, pág. 19.
141.549*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 obra⁶, 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.

⁶ Ob. cit. pág. 52.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

Os tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se referem a práticas juridicamente reprovadas, mas não indicam as penas aplicáveis e nem por isso deixam de compor normas sancionantes. Geraldo Ataliba⁷ 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.

⁷ Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999, pág. 77.
141.549*MSR*24/01/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

Valho-me, pois, das referidas provas documentais para realçar o desvalor da conduta proibida, em face da habitualidade retratada. No ponto, impende 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 Prado⁸, 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

⁸ Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª edição, págs. 142 e 143.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

jurídico quer evitar, a diminuição ou supressão do tributo não informado, resultado esse que é descrito em seu preceito secundário, revelado no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e que serve de base de cálculo para a apuração da multa.

A sonegação apreende condutas comissivas ou omissivas. A lei determinava à recorrente o dever de informar corretamente o valor do tributo por ela apurado. O lançamento por homologação, como é o caso dos tributos federais, implica antecipação do recolhimento do contribuinte sem o prévio exame da autoridade fiscal. Essa técnica, hoje prevalente, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

na mera omissão ao dever de agir imposto pelo ordenamento. Juarez Tavares⁹ 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 Prado¹⁰, há uma omissão da ação mandada (uma inação) que dá lugar a um resultado típico, "não evitado por quem podia e devia fazê-lo, ou seja, por aquele que, na situação concreta, tinha a capacidade de ação e o dever jurídico de agir para obstar a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado". É um ilícito especial, advertem Regis Prado e Tavares, pois tão-somente se admite a autoria daquele que, estando anteriormente na posição de garantidor do bem jurídico, não evita o resultado típico, podendo fazê-lo. Tal é o caso da sonegação, em sua modalidade omissiva, pois a adequação típica somente se verifica, conforme a estrutura da norma, se, além da inação, consumir-se o resultado juridicamente indesejado, nos termos da combinação entre os artigos 71 da Lei nº 4.502/64 e 44, II, da Lei nº 9.430/1996. E acrescente-se: o sujeito passivo é o garantidor do Erário, o bem tutelado, desde o momento em que a legislação tributária lhe impôs o dever de antecipar o tributo e informar ao Fisco sua condição de contribuinte. Não o fazendo, torna-se sonegador, porquanto o seu comportamento anterior (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 Prado¹¹. 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 Santos¹² nos ensina que o dolo, nos ilícitos omissivos, não precisa ser constituído de

⁹ As controvérsias em torno dos crimes omissivos, Instituto latino-americano de cooperação internacional, 1996, pág. 75.

¹⁰ Ob. cit. Pág. 261.

¹¹ Ob. cit. Pág. 297.

¹² A moderna teoria do fato punível, Lúmen Júris, 4ª edição, págs. 139 e 140.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 Tavares¹³ segue trilha semelhante, ao mencionar que, em infrações omissivas, o dolo se expressa com a decisão acerca da omissão da ação mandada, “com a consciência de que o sujeito poderia agir para evitar o resultado”, isto é, que “o sujeito inclua na sua decisão a não execução da ação possível”, quando dotado de possibilidade material de evitar o resultado.

Quanto à prova do evidente intuito de fraude, vejo, aí, nesse nomen juris, a necessidade da prova do dolo, o elemento subjetivo do tipo, identificada na palavra “intuito”, e dos elementos objetivos da fraude, em qualquer de suas espécies. Cabe trazer, aqui e agora, as orientações de Afrânio Silva Jardim¹⁴, 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 Santos¹⁵, com sua grande experiência, confirma o pronunciamento do Ministro Felix Fischer e de Afrânio Silva

¹³ Ob. cit. pág. 95.

¹⁴ Direito processual penal, Forense, 7ª edição, pág.217.

¹⁵ Prova judiciária no cível e no comercial, vol. 1, Max Limonad, 1949.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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 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 ou integram a composição da base tributável relativa aos impostos e às contribuições 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

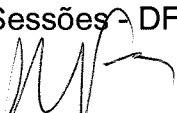
Processo nº : 13116.000062/2004-06
Acórdão nº : 103-22.197

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

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

Finalizando, 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

