



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13116.001374/2004-29
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.242 – 1ª Turma
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria Qualificação da multa de ofício.
Recorrente SUPERMERCADO DO VICENTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo ao longo de todo o ano-calendário (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos. No mérito, negado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto e Maria Teresa Martinez Lopez que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS

FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.480/489) interposto pela contribuinte em 04/09/2006, com fundamento no art. 32, inciso II, do Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, que aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

2. A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 107-08.541, de 27/04/2006, por meio do qual a Sétima Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, mantendo os créditos tributários lançados, inclusive a qualificação da multa de ofício.

3. Seja a ementa do acórdão recorrido, na parte em que interessa ao presente recurso especial:

IRPJ - DECLARAÇÕES APRESENTADAS, SISTEMATICAMENTE, COM RECEITA MENORES QUE AS ESCRITURADAS EM LIVROS FISCAIS - MULTA AGRAVADA - CABIMENTO - O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática, consistente em calcular o imposto de renda e informá-lo nas Declarações de Rendimentos e nas DCTF, tomando como base para apuração do tributo receita bruta muito aquém da efetiva.

4. São os seguintes os fundamentos contidos no voto condutor do acórdão recorrido, no que concerne à manutenção da multa qualificada:

Resta analisar o ponto nuclear do litígio, qual seja a presença de intenção deliberada de declarar receitas a menor que as escrituradas, visando consolidar pagamentos a menor do imposto de renda, a justificar a majoração da penalidade para 150% (cento e cinquenta por cento).

(...)

A conduta do contribuinte consistia em calcular o imposto devido com base no lucro presumido pela aplicação do percentual legal de presunção, não sobre a receita bruta, como definida na legislação, mas somente sobre uma parte destas receitas.

A prática reiterada e sistemática adotada pelo contribuinte durante 5 anos, sem sombra de dúvidas, visava impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Sua conduta passa longe do mero erro.

O dolo está provado pelas próprias circunstâncias da conduta, caracterizando assim as figuras que justificam a exasperação da penalidade.

(...)

5. Irresignada com a manutenção da multa qualificada, a contribuinte apresentou Recurso Especial com as seguintes razões, *in verbis*:

Conforme exposto ao I. Presidente da 7ª Câmara, ao manter a multa agravada a decisão proferida não interpretou os fatos e a lei, como de costume, de acordo com a jurisprudência dominante no Primeiro Conselho de Contribuintes, como dessa Câmara Superior.

Ainda que se considere procedente o lançamento, não resta caracterizado o evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, únicos ensejadores da multa qualificada.

A irregularidade imputada à recorrente tem seu ponto na informação a menor de suas receitas, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica. O Fisco, com base nas informações colhidas nos próprios livros fiscais, prontamente apresentados à fiscalização identificou a incorreção de dados, estando de posse de uma declaração inexata.

O erro apresentado, como declaração inexata, já estava delineado e delimitado ao simples confronto das declarações com os livros fiscais, inocorrendo as hipóteses de evidente intuito de fraude.

Conferindo-se a inaplicabilidade da multa agravada, como no presente caso, além dos acórdãos divergentes, temos os acórdãos cujas ementas se transcreve:

Ac. 101-81.974 "Não se justifica a aplicação da multa agravada, pelo fato da omissão de receita detectada ter sido fruto de sistemáticos erros de soma no livro de saídas de mercadoria, quando entregues ao Fisco os talões de notas fiscais com os valores corretos."

Ac. 101-85.012 "Emissão de notas fiscais sem contabilização das respectivas receitas (documento à margem da contabilidade), não enseja a aplicação de penalidade, pelo que, cabível, no caso, a multa de 50% estabelecida no art. 728, II do RIR/80."

Ac. nº CSRF 01/1.0605 "Improcede o pleito de se estabelecer a multa de lançamento de ofício majorada, de 150% sobre o imposto lançado com base em procedimento do Fisco Estadual se não evidenciado nos autos a ocorrência da situação agravante, o evidente intuito de fraude, que justificasse a exacerbação da penalidade. Cabível a exigência da multa ao percentual normal de 50%."

A 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao julgar o recurso nº 127.761, apresentado no processo nº 10120.00180912001-35 decidiu, em caso semelhante, pela inaplicabilidade dessa multa exasperada, nos seguintes, termos apresentados em sua ementa

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — RECEITA DECLARADA A MENOR — LUCRO PRESUMIDO — Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada, conforme informações prestadas pelo sujeito passivo à Receita Estadual, correto o lançamento efetuado de ofício.

MULTA AGRAVADA — Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual normal de 75%."

Ante o exposto, pede e espera a ora recorrente, que conhecido o seu recurso especial, seja o mesmo provido para ajustar a multa de lançamento de ofício a seu percentual normal de 75%.

6. O Presidente da 7ª Câmara negou seguimento ao Especial (fls.507/509) sob o argumento de que não restou configurada entre o acórdão recorrido e os paradigmas qualquer divergência na interpretação tanto do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 quanto dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

7. Interposto Agravo (fls.526/531) contra a decisão acima referida, o Presidente do CARF, por meio de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial (fls.561/562), deu seguimento ao Especial.

8. Não foram apresentadas contrarrazões por parte da PGFN.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Conheço do recurso, pois presentes todos os pressupostos de admissibilidade.
3. Como visto no relatório, a questão que chega a apreciação desta Turma da Câmara Superior diz respeito apenas à qualificação da multa de ofício.
4. Conforme assentado na descrição dos fatos contida no auto de infração, a autoridade tributária apurou que a contribuinte, ao longo dos anos de 1999 a 2004, informou em suas respectivas DIPJs (lucro presumido) apenas uma pequena parcela das receitas escrituradas nos livros contábeis. Sobre essa omissão de receitas a autoridade tributária assim se pronunciou (fls.5/6):

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores de sua escrituração contábil - Livro Diário (cópias anexas), referentes ao período de outubro/1999 a agosto/2004, conforme demonstram a Planilha de Informações Prestadas à SRF (elaborada pelo próprio contribuinte) e, de acordo com as planilhas Pagamentos, Composição de Outras Receitas, Composição da Base de Cálculo, e Demonstrativo da Diferença entre os Valores Declarados e os Valores Escriturados pelo Contribuinte, todas anexas.

Ato contínuo, procedemos à lavratura do Termo de Constatação Fiscal nº 001, do qual demos a devida ciência ao contribuinte, através de seu preposto em 26/10/2004 (anexo), fornecendo-lhe o devido prazo para que justificasse as referidas divergências.

Findo o prazo ofertado, em 05/11/2004 a empresa auditada apresenta requerimento solicitando mais 20 (dias) para fundamentar suas razões. Ao que, após análise, a solicitação fora deferida. Não houve apresentação de justificativas.

O agravamento da multa deve-se a reiterada inexatidão das declarações realizadas desde o início das atividades da empresa (ago/1999 a out/2004).

(...)

5. Note-se que a omissão de receitas foi apurada com base em prova direta, e não em presunção legal.
6. Ressalte-se, entretanto, que o fato de a infração em comento haver sido objeto de prova direta não implica necessariamente a conclusão de que tenha sido praticada dolosamente. É esse, a meu ver, o ensinamento que nos traz a Súmula 14, do CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Grifamos)

7. Da mesma forma, ainda que não seja a hipótese tratada nos presentes autos, deve-se ressaltar que o fato de uma infração ser apurada por meio de prova indireta (presunção) não implica a conclusão, defendida por alguns, de que seria incabível a imposição da multa qualificada. E, embora essa hipótese esteja contemplada na acima referida súmula 14, a qual não faz distinção entre prova direta e prova indireta, o CARF decidiu expor expressamente sua posição sobre esse assunto por meio de sua súmula nº 25, que assim estabelece:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Grifamos)

8. Resumindo o que foi dito acima, é inteiramente desimportante para fins da qualificação da multa de ofício o fato de a infração (omissão de receitas, despesas inexistentes, etc.) ter sido apurada por meio de prova direta ou indireta. O que importa para imposição da qualificadora é o fato de a infração (seja ela qual for) ter sido cometida dolosamente. E, por óbvio, o dolo do sujeito passivo também deve ser objeto de prova a ser produzida pela autoridade fiscal.

9. Pois bem, sobre a qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

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.

(...)

10. Como visto, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

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.

11. Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

12. Para enquadrar-se determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja provado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

13. Dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

14. Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

15. As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários, ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

16. Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto a correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

17. Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

18. Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”

denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

19. A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

20. Dito de outro modo, seja direta ou indireta a prova, se a omissão de receitas é pouco frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são pouco relevantes quando comparados aos valores declarados, então é possível que a omissão tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Por outro lado, se a omissão de receitas é frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são relevantes quando comparados aos valores declarados, então é bastante provável que a omissão tenha sido fruto da conduta dolosa do sujeito passivo, e não de mero erro ou negligência contábil.

21. Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

22. Na mesma linha (na verdade, na sua **origem**) da aferição a partir dos critérios da **relevância** e da **recorrência** (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que tive a honra de presidir ao julgamento, que teve por relator o eminente Conselheiro Marcelo Cuba Netto, e que reflete, a meu juízo, a **mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema**. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (**recorrência**), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (**relevância**), e dadas as demais circunstâncias do caso, **não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.**

23. Seguem trechos do voto do referido Conselheiro no Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013:

"Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".

Pois bem, quanto a isso bastaria apontarmos o texto da aludida súmula 25 do CARF, que expressamente admite a qualificação da multa em infrações apuradas por presunção legal, desde que comprovada a ocorrência do dolo em qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Mas não é só. ..., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o

órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.

... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.

As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento."

24. Segue também a aula proferida no voto vencedor do Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima:

"Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que "[A] princípio, o dolo não se presume...".

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

A outra afirmação do órgão a quo que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova "inconteste e cabal" do dolo.

É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito [qualquer ramo do direito] não exige que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" atinja o grau de "certeza". Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a "verdade dos fatos" seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação², é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

² Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio

http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers).

Documento assinado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" devesse alcançar o grau de "certeza", o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante freqüentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (standards) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da "verdade dos fatos" em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt)**³.

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse

³ Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof.

subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ grau de jurisdição."

25. Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

26. Pois bem, pela análise da descrição dos fatos contida no auto de infração e dos elementos de prova ali mencionados verifica-se que no caso sob exame encontram-se presentes tanto a recorrência da omissão de receitas quanto a relevância dos valores omitidos.

27. De fato, no que concerne à recorrência, a omissão de receitas foi levada a efeito pela contribuinte ao longo de todo o período objeto da fiscalização, qual seja, de outubro de 1999 a agosto de 2004.

28. Quanto à relevância é de se dizer que a contribuinte omitiu do Fisco receitas em montantes significativos quando comparadas às receitas informadas em suas DIPJs, conforme demonstrativo abaixo (extraído das planilhas de fls.34/39):

Ano	Receita Contabilizada	Receita Informada em DIPJ
1999	4.639.891,07	442.718,94
2000	15.141.173,54	1.310.727,79
2001	16.555.306,91	1.459.302,57
2002	28.596.123,93	2.344.731,31'
2003	32.457.480,73	2.724.699,92
2004	26.475.298,75	2.504.620,33

29. A recorrência e a relevância da omissão de receitas é tamanha que entendo estar provado, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público, sendo no presente caso risível supor que a conduta da ora recorrente é fruto de mero erro ou negligência contábil.

30. Outro fato corrobora ainda mais essa certeza. É que as receitas encontravam-se registradas nos livros contábeis da empresa. Seria portanto impensável que a contribuinte ou seu preposto tenha cometido mero erro ao informar ao Fisco o valor de receitas contabilizadas.

31. Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso da contribuinte.

32. Esse é o meu voto.

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - *Relator*

CÓPIA