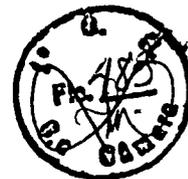




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Recurso nº : 139.486
Matéria : IRPJ E REFLEXOS - Ex(s): 1997
Recorrente : COMPROMISSO INFORMÁTICA S/C LTDA.
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 23 de março de 2006
Acórdão nº : 103-22.370

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - AGRAVAMENTO - MULTA OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBANTES - IMPOSSIBILIDADE - Descabe a aplicação da penalidade agravada na ausência de prova que indique o meio fraudulento utilizado para proceder à prática sonegatória, inclusive, o procedimento que vise escamotear a operação do conhecimento dos agentes encarregados da fiscalização do tributo.

IRPJ - PRELIMINAR - DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

PRELIMINAR - DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A contribuição social sobre o lucro líquido, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. n 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS - COFINS - CSLL - Em razão da íntima relação de causa e efeito que une o lançamento principal aos lançamentos ditos reflexos, a estes aplica-se a mesma decisão encetada no lançamento dito principal.

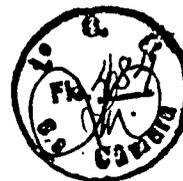
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPROMISSO INFORMÁTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator),

139.786*MSR*19/05/06



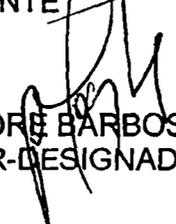
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

Maurício Prado de Almeida e Cândido Rodrigues Neuber, que não a acolheram e não admitiram o desagramento da multa de lançamento *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

Recurso nº : 139.486
Recorrente : COMPROMISSO INFORMÁTICA S/C LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso de voluntário contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedente as exigências do IRPJ, CSSL, PIS e COFINS, relativamente ao ano-calendário de 1996.

Ciência do auto de infração com a data de 21.12.2002

Pela clareza do relatório do órgão a quo, aproveito para reproduzir o resumo nele constante, *in verbis*:

"Em decorrência de ação fiscal direta, o contribuinte, acima identificado, foi autuado (20/12/2001) e intimado a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, CSSL, PIS, COFINS, multa agravada e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996.

2. Conforme Termo de Constatação e Verificação de fls. 182 e 183, o contribuinte foi selecionado pela Malha Fazenda 97, tendo em vista divergências entre a receita de serviços declarada na DIRPJ/97 e os rendimentos atribuídos à empresa por seus clientes, conforme informado nas respectivas Dirfs.

3. Segundo a autoridade autuante, a fiscalizada apresentou o Livro Diário e documentos comprobatórios de despesas, que estão compatíveis com as informações contidas na DIRPJ. Concomitantemente foram intimadas as empresas que contrataram com a autuada, que apresentaram cópias das notas fiscais emitidas durante o ano de 1996. As empresas intimadas enviaram cópias das notas fiscais no valor de R\$ 1.074.536,61. A contribuinte informou na DIRPJ uma receita de R\$ 292.626,08.

4. Destarte, foi considerada como receita omitida a diferença entre as notas fiscais emitidas e os valores declarados.

5. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA



dada pelo artigo 1º, da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993, os seguintes Autos de Infração:

5.1 **IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ**, às fls. 190 a 192 e demonstrativos anexos, com base nos seguintes dispositivos legais: artigos 2º da Medida Provisória nº 374/93, convertida na Lei nº 8.846/94; 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 225, 226, 227 do RIR/94; 24 da Lei nº 9.249/95, constituindo um crédito tributário no valor de R\$ 628.607,51;

5.2 **CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS**, às fls. 196 a 197 e demonstrativos anexos, com base nos seguintes dispositivos legais: artigo 3º, alínea b, da Lei Complementar nº 7/70; artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea 'b', itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; artigo 24, § 2º da Lei nº 9.249/95; artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.715/98, constituindo um crédito tributário de R\$ 15.835,47;

5.3 **CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**, às fls. 202 a 204 e demonstrativos anexos, com base nos seguintes dispositivos legais: artigos 1º, 2º da Lei Complementar nº 70/91; 24, § 2º da Lei nº 9.249/95, constituindo um crédito tributário de R\$ 58.320,42;

5.4 **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSSL**, às fls. 207 a 209 e demonstrativos anexos, com base nos seguintes dispositivos legais: artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/95, constituindo um crédito tributário no valor R\$ 207.274,35.

A contribuinte apresentou a sua impugnação às fls. 214 a 223. Ciência da decisão de primeira instância no dia 09.04.2003, à fl. 282, assim ementada:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1996*

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - Verificada e comprovada a diferença entre os valores declarados pelo contribuinte e os informados nas DIRFs, cabível a autuação em razão da omissão de receitas.

DECADÊNCIA. Não há que se falar em decadência quando o lançamento de ofício é efetuado dentro do prazo de 5 anos contados a partir da entrega da respectiva declaração de rendimentos.



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – Não é tarefa do fisco compensar, de ofício, o imposto de renda recolhido na fonte, ainda mais quando o contribuinte não demonstra que há valores a compensar e o seu montante.

MULTA AGRAVADA – Presente o intuito de fraude impõe-se a aplicação da multa agravada, mormente quando demonstrada a reiterada conduta da contribuinte consistente em alterar o valor das notas fiscais quando da escrituração.

DECORRÊNCIA. CSLL, COFINS, PIS - A procedência do lançamento do tributo principal implica a manutenção da exigência fiscal dele decorrente.

Lançamento Procedente."

Recurso voluntário às fls.288/289. Arrolamento de bens às fls. 475/476.

Nesta oportunidade, a recorrente aduz, em síntese:

- 1) preliminarmente, o julgador há de reconhecer a decadência do direito estatal de lançar os tributos por dever de ofício, pois a contagem da caducidade deveria observar a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, cinco anos contados desde o transcurso de cada mês em que auferiu as receitas narradas na acusação;
- 2) considerando que o lançamento de ofício data de 21.12.2001 e que a imputação descrita na peça acusatória trata de fatos ocorridos em 1996, os efeitos da decadência já teriam atingido os períodos de apuração das exigências, relativamente a todos os tributos ora discutidos;
- 3) no mérito, a recorrente assevera que a autoridade fiscal não compensou os impostos recolhidos antes do lançamento de ofício, postulando, neste momento, pelas diferenças entre os valores dos tributos incidentes sobre as notas fiscais e as importâncias que recolhera;
- 4) da mesma forma, a recorrente defende a compensação das parcelas correspondentes a 1,5% dos valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



- consignados nas notas fiscais, retidos na fonte a título de imposto de renda;
- 5) adverte também a interessada que optara pela sistemática de apuração do lucro real, realidade tributável que não pode ser desprezada pelo agente fiscal, ao contrário do que se observa no feito, uma vez que o autuante incorrera no equívoco de omitir, no cômputo da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, as despesas da época;
- 6) no que se refere à multa agravada, a autuada menciona que a autoridade fiscal não apontou qualquer situação que a justificasse, diante da inexistência de provas da prática de atos de má-fé ou da realização de condutas dolosas. No entendimento da autuada, simples omissão de receita constitui fato objetivo, o que é insuficiente para agravar a sanção, se ausente a comprovação do elemento subjetivo;
- 7) por fim, a interessada se insurge contra os juros com base na taxa Selic, sob o argumento de que, sendo esta última fixada pelo Poder Executivo mediante ato administrativo, viola-se o princípio da legalidade, afora outros aspectos igualmente injurídicos que lhe são inerentes, como a inclusão da inflação em sua apuração e o seu caráter confiscatório.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Relator

Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Dele conheço.

Em primeiro lugar, é preciso enfrentar a questão relativa à aplicação da multa agravada, tendo em vista a subordinação da regra de decadência ao que se decidir sobre a comprovação da prática dolosa.

De plano, assinalo que a interessada, no dia 26.10.2001, após a inauguração do procedimento fiscal, expediu a correspondência à fl. 22 ao agente público designado para fiscalizá-la, com o único objetivo de relatar o extravio das notas fiscais do ano-calendário de 1996.

Em termo de verificação às fls. 182/183, o autuante esclarece que intimou as pessoas jurídicas que informaram em suas DIRF o nome da recorrente como beneficiária de rendimentos, no período-base em referência. As intimações em lume serviram ao Fisco para a coleta de cópias de notas-fiscais que retrataram os valores pagos à COMPROMISSO INFORMÁTICA S/C LTDA. A farta documentação às fls. 24/156, fornecida pelas fontes pagadoras, em confronto com as anotações no Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, às fls 157/169, revela a irregularidade na transcrição dos valores de 139 notas fiscais. São elas as de nº 163, 167, 172, 173, 174, 175, 180, 184, 185, 186, 188, 195, 196, 197, 201, 202, 204 a 207, 210 a 214, 215, 216, 217, 218, 219 a 231, 233, 237 a 248 252, 253 a 268, 269, 272 a 274, 277 a 287, 288 a 290, 293, 294 304, 305, 306, 310, 311 312 a 319, 326 a 331, 337 a 344, 348 e 353. As diferenças, entretanto, impressionam, merecendo destaque as de nº 163, 167, 172, 173, 174, 175, 180, 184, 185, 186, 188, 195, 196, 197, 210, 202, 233,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



252, 269, 293, 305, 306 e 348 (23 notas fiscais, ao todo), porque os valores escriturados são equivalentes a um décimo do que consta nas cópias obtidas.

Ainda no que diz respeito ao tema, data vênua, vejo grande confusão nos conceitos, aqui ou ali encontrados em decisões administrativas. 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.

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 AMPLISSIMO DA EXPRESSAO

¹ Manual do direito penal, vol. 2, Editora Atlas, 1998, pág. 293 a 296.
139.786*MSR*04/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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.”*

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

² Teoria e prática das multas tributárias – 2ª edição, Forense, pág. 19.
139.786*MSR*04/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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 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

³ Ob. cit. pág. 52.

⁴ Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999, pág. 77.
139.786*MSR*04/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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, documentos eivados de falsidades, de mentiras - a DIRPJ/97 e o Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços - 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 coletou 139 notas fiscais, emitidas pela própria recorrente, com montantes distintos dos respectivos assentamentos no Livro de Registro de Notas de Prestação de Serviços, sendo 23 delas com a absurda transcrição de um décimo do valor efetivo do negócio ajustado. O quadro demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal, às fls. 184/187, reflete a dimensão da receita sonegada, realçando o montante de R\$ 1.074.536,61, auferido no decorrer de 1996, enquanto a interessada cuidou de registrar, no livro fiscal, a parcela de R\$ 273.978,29. Valho-me, pois, das referidas provas documentais para perceber a grandeza das recelatas que o Fisco descobriu, advertindo que a fiscalizada não repeliu, nas instâncias julgadoras, o montante descoberto. Também me valho do Livro de Registro de Notas de Serviços e do laudo comparativo preparado pelo autuante, de onde extraio a confirmação da sonegação praticada. Aliás, cabe recordar que o Livro referido e DIRPJ não têm outra utilidade a não ser a de reunir informações sobre as receitas auferidas para exibição à Fiscalização. Vislumbra-se o dolo de sonegar na supressão de montantes significativos, não incluídos na escrituração, afinal - reitera-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

– o livro aludido só se presta ao fim já anunciado. Claro, portanto, que sua omissão visava a impedir o conhecimento, 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 também a DIRPJ de 1997 está repletas de mentiras, com bases de cálculo irrealistas. 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.

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.

⁵ Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª edição, págs. 142 e 143.
139.786*MSR*04/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



Essa técnica, hoje prevalecente, 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 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

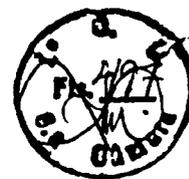
⁶ As controvérsias em torno dos crimes omissivos, Instituto latino-americano de cooperação internacional, 1996, pág. 75.

⁷ Ob. cit. Pág. 261.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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 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 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.

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 : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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 trilha, 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 um ano, 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 no livro de Registro de

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

¹² Prova judiciária no cível e no comercial, vol. 1, Max Limonad, 1949.
139.786*MSR*04/04/06



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

Notas de Serviço valores bem inferiores àqueles constantes das notas emitidas aos clientes. A recorrente, que era garantidora do Erário, lesou voluntariamente o Fisco, ao deixar de fornecer ao Estado o retrato fiel de sua realidade tributável. As notas fiscais coletadas em diligências reforçam a convicção de que suas vendas constituem ou integram a composição da realidade tributável relativa ao imposto 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 emissão dos documentos fiscais pelos valores efetivos dos negócios 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. “

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



/ Superada a prejudicial, fulmina-se o debate sobre a decadência com a atração, ao caso concreto, da regra prevista no artigo 173, I, do CTN, segundo a qual inicia-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte, em virtude da presença do dolo de sonegar. Por isso, rejeito a preliminar. /

No que tange à alegação de que a autoridade fiscal não compensou os tributos anteriormente recolhidos, deve-se ressaltar que as exigências ora discutidas decorrem da tributação da diferença, mês a mês, entre as receitas efetivamente percebidas e os valores escriturados no Livro de Registro de Notas de Serviços. O quadro às fls. 184/187 é suficientemente cristalino, eliminando todas as dúvidas. É dizer, estão perfeitos os cálculos discriminados na peça mencionada.

No que refere à compensação das parcelas correspondentes a 1,5% dos valores consignados nas cópias das notas fiscais recolhidas em diligências, há que se aludir ao rito próprio, estipulado na IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, com instâncias e competências plenamente definidas no referido ato normativo. Na oportunidade, trago à colação a opinião desta Câmara em outro julgado, que seguiu a mesma linha ora realçada (acórdão nº 103-22.212, Relator Conselheiro Flávio Franco Corrêa):

"RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Os pedidos de restituição e compensação de valores pagos a título de tributos, juros de mora e multa só podem ser apreciados por este Conselho após o indeferimento da autoridade do domicílio do sujeito passivo e da decisão da delegacia de julgamento, proferida em razão da manifestação de inconformidade interposta pela interessada."

No que tange à alegação de desrespeito à sistemática de apuração do lucro real, com fundamento na tese de que o agente fiscal não computou, na base de cálculo do IRPJ e da CSSL, não há como aplaudir o pensamento manifestado na defesa, como bem observou a autoridade de primeira instância, *verbis*:

"20. No que concerne ao argumento de que a empresa era optante do lucro real, e sendo assim, a autoridade teria utilizado,



Processo nº
Acórdão nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

: 13808.000205/2002-11
: 103-22.370



incorretamente, como base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social o valor do faturamento mensal, desprezando o abatimento das despesas da época, também não tem razão a autuada. Todas as despesas incorridas já haviam sido utilizadas pela autuada quando da apuração do imposto de renda. Consta claramente da declaração da contribuinte (fls. 11 e 12) que houve a dedução das despesas para o cálculo do lucro líquido do período-base. Desta forma, dos valores omitidos, não há sentido falar-se em dedução das despesas correspondentes, pois, repita-se, todas já haviam sido contabilizadas quando do cálculo do imposto de renda. Claro está, pois, que não há novas despesas que devam ser consideradas para o cálculo dos tributos sobre os valores omitidos."

Reiterando as palavras do Relator do órgão a quo, é evidente que as despesas cuja dedução agora reclama foram deduzidas na determinação do lucro líquido apurado na declaração do ano-calendário fiscalizado. O pleito da interessada não encontra apoio, caso contrário tais despesas seriam computadas em duplicidade.

Por fim, no que toca à taxa Selic, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias" (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.
2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.
3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005"

Afora a posição jurisprudencial supramencionada, cabe aduzir que os percentuais aplicados estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, ressaltando-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, assim regula a cobrança dos juros de mora:

"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 garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

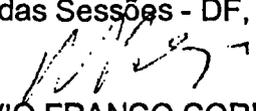
§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (os grifos não estão no original)

A lei ordinária, por conseguinte, pode estabelecer taxa de juros de mora superior a 1% ao mês.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator-Designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, adoto, integralmente, o relatório elaborado pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Antes de adentrar na preliminar de decadência, impõe-se examinar o exarcebamento da multa de ofício de 75% para 150%, dado que essa decisão influencia diretamente na apreciação da matéria prejudicial ou seja, a decadência.

MULTA AGRAVADA

Cabível de nota o parte da ementa da Decisão recorrida que trata do agravamento da multa, de onde se extrai o seguinte:

"MULTA AGRAVADA – Presente o intuito de fraude impõe-se a aplicação da multa agravada, mormente quando demonstrada a reiterada conduta da contribuinte consistente em alterar o valor das notas fiscais quando da escrituração."

O enquadramento legal da multa deu-se com base no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, "verbis":

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

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

Por sua vez, os artigos citados na Lei nº 4.502/64, têm a seguinte redação:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



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."

Ao deslinde do problema, resta, portanto, examinar se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação - hipóteses em que o prazo decadencial é contado na forma prevista no artigo 173 do CTN.

Compulsando os autos, verifico que não existe nenhuma prova sobre a forma como se configurou a fraude, o dolo ou a simulação, tendo encontrado, somente, insinuações e conjecturas de que o procedimento da ora recorrente teria objetivado de forma reiterada e deliberada subtrair da tributação parte de sua receita ao por haver identificado diferença de valores entre 139 notas fiscais, emitidas pela própria recorrente, com montantes distintos dos respectivos assentamentos no Livro de Registro de Notas de Prestação de Serviços.

De outro lado, constato que a empresa atendeu a todas às solicitações da fiscalização, inclusive, no que tange a extratos bancários e a escrita contábil e fiscal não foi contestada.

A própria fiscalização, ao embasar a aplicação da multa agravada o faz com base em meras suposições, demonstra, a toda evidencia, que não obteve nenhuma prova da ocorrência de dolo, da fraude ou da simulação. Tal fato resta evidente na própria dicção do relator do decisão recorrida:

"3. Segundo a autoridade autuante, a fiscalizada apresentou o Livro Diário e documentos comprobatórios de despesas, que estão compatíveis com as informações contidas na DIRPJ. Concomitantemente foram intimadas as empresas que contrataram com a autuada, que apresentaram cópias das notas fiscais emitidas durante o ano de 1996. As empresas intimadas enviaram cópias das notas fiscais no valor de R\$ 1.074.536,61. A contribuinte informou na DIRPJ uma receita de R\$ 292.626,08.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



4. Destarte, foi considerada como receita omitida a diferença entre as notas fiscais emitidas e os valores declarados. "

Releva notar, em primeiro lugar, que a divergência entre os assentamentos contábeis e algumas notas fiscais, isoladamente, possa caracterizar prática reiterada de sonegação e que foram efetuados com o objetivo doloso de fraudar o fisco. Ou seja, a simples divergência de valores constates da contabilidade não autoriza a presunção de que o agente passivo tenha agido com dolo.

Nota-se, ainda, que o art 1º, II, da Lei 8.137/90, trata de matéria penal, que nada tem a ver com o direito administrativo-tributário, ora tratado.

Em tais condições, entendo que descabe a aplicação da penalidade agravada em face da total ausência de provas ou até indícios que indiquem, por exemplo: qual foi o meio fraudulento para proceder à prática sonegatória; o procedimento usado escamotear a operação retro-mencionada do conhecimento dos agentes encarregados da fiscalização do tributo, etc..

Além do mais, a fiscalização não trouxe para os autos nenhum elemento que provasse o intuito do sujeito passivo fraudar o fisco ou de simular uma situação inexistente e o próprio dolo específico - necessário a caracterizar as demais tipificações - assim, Inexistindo prova nos autos confirmando que a ora recorrente cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda, tendente a excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento (hipótese que constitui evidente intuito de fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96), deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa agravada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

As figuras da fraude do dolo e da simulação deverão sempre estar comprovadas, fato que não se configura no presente caso. É esta a jurisprudência dominante desta Casa e da própria Câmara, a exemplo do aresto abaixo colacionado:

Acórdão 103-18540

"IRPJ - EXERCÍCIOS 1990/92 - OMISSÃO DE RECEITA - POSTERGAÇÃO DE RECEITA - INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS OPERACIONAL - MULTA AGRAVADA - TRD -O lançamento versando omissão de receita operacional haverá de se conformar aos percentuais admitidos expressamente pela parte recorrente e embasados em sólida prova não desmentida pelo Fisco.

As despesas sujeitas a abatimento fiscal são aquelas regularmente encartadas na escrituração e desde que devidamente suportadas em documento hábil.

Descabe a aplicação da penalidade agravada na ausência de procedimento que indique meio fraudulento para proceder à prática sonegatória e, inclusive, procedimento que vise escamotear a operação do conhecimento dos agentes encarregados da fiscalização do tributo.

É indevida a incidência da TRD no período anterior à agosto/91. (DOU - 30/05/97) (grifos da transcrição)

Assim, a imposição da multa agravada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa, que inverte o ônus da prova ao sujeito passivo. Por conseguinte, o ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação, cabe a quem alega, ou seja: à Fazenda Pública.

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

"Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição, às págs. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

"O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a Integração material da ocorrência fática.

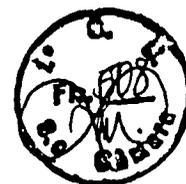
É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se." (grifos da transcrição)

Portanto, no caso de fraude, dolo ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal, sendo incabível como meio de prova para a imposição da multa agravada a utilização de meras presunções.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



Destarte, voto no sentido de afastar o agravamento da multa, mantendo-a, no seu patamar normal de 75%.

Em tais condições, por não estar caracterizado nos autos nenhum dos elementos previstos no parágrafo 4º, *in fine*, do artigo 150, do CTN, a contagem do prazo decadencial deve ser procedida na forma descrita no *caput* do referido parágrafo.

Passo, em consequência, a análise da preliminar de decadência.

Considerando que o sujeito passivo tomou conhecimento do lançamento em, 21.12.2001, e que a imputação descrita na peça acusatória trata de fatos geradores ocorridos em 1996, os efeitos da decadência já teriam atingido os períodos de apuração das exigências, relativamente a todos os tributos e contribuições, ora discutidos.

Isto porque, o IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 e, posteriormente, com a edição da Lei 8.383/91 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. Destarte, é importante frisar que, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado¹³, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

¹³ Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124
139.786*MSR*194/05/06



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

"O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150, do CTN, preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e, o artigo 173, o faz para os demais casos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que, por maioria de votos, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370

"IRPJ – PIS-REPIQUE – DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador."

"IRPJ – DECADÊNCIA – Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo."

"DECADÊNCIA – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN."

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE – Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Para a Contribuição Social, a decadência também se operou pelos seguintes motivos.

O Decreto-lei 2.052 de 1983 e a Lei 8.212 de 24 de junho de 1991, que estabeleceram, como sendo o prazo decadencial para as contribuições sociais, o período de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser constituído, resultam ineficazes, uma vez se tratarem, aqueles diplomas legais, de leis de hierarquia inferior ao Código Tributário Nacional - Lei Complementar - não tendo, por via de consequência, o condão de alterar norma de hierarquia superior.

Isto porque a norma matriz das contribuições sociais é o artigo 149 da Constituição Federal, que sujeita tais contribuições, todas elas, à Lei Complementar de normas gerais - artigo 146, III. Destarte, dúvidas não restam de que lei ordinária não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000205/2002-11
Acórdão nº : 103-22.370



pode legislar sobre normas gerais em matéria de direito tributário, e, em especial, sobre a decadência - repita-se, restrita à lei complementar.

Não fosse por isto, temos, ainda, o § 2º, do artigo 711 do RIR/80, que determina e esclarece que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo - que no caso são as DIPJs - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data. A leitura e exegese da nupercitada norma em conjunto com a norma do artigo 173 do CTN, também, fulmina de morte o lançamento guerreado.

Assim, declarada a decadência de todo o período-base de 1996, resta por consequência, cancelado o lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS – COFINS

Em razão da íntima relação de causa e efeito que une o lançamento principal aos lançamentos ditos reflexos, a estes aplica-se a mesma decisão encetada no lançamento dito principal.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, voto no sentido de reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu patamar normal e por via de consequência, acatar a preliminar de decadência, declarando-a para o ano-calendário de 1996.

Sala de Sessões - DF, em 23 de março de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE