



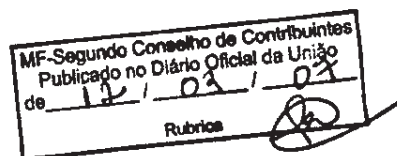
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13855.002146/2002-51

Recurso nº : 124.108

Acórdão nº : 203-10.468



Recorrente : RIZZATE E CIA LTDA.

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COFINS. MULTA QUALIFICADA. DCTF. COMPENSAÇÃO VINCULADA A TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA PRESCRITOS. DOLO NÃO DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO. REDUÇÃO DA PENALIDADE. Caracteriza-se como evasão o lançamento decorrente de compensação indevida informada em DCTF, que a fiscalização apurou, com base em informações prestadas pelo contribuinte no curso da ação fiscal, ter origem em Títulos da Dívida Pública prescritos, mas escriturados pelo contribuinte como se passíveis de compensação fossem. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, descabe a qualificação da multa, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da taxa SELIC como juros moratórios, a teor do art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Recurso provido em parte.

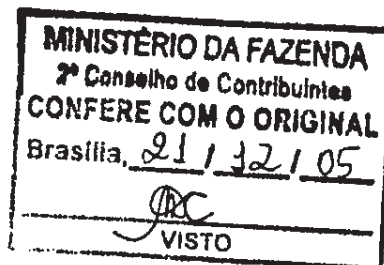
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **RIZZATE E CIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que votava pela manutenção da multa agravada.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/Inp

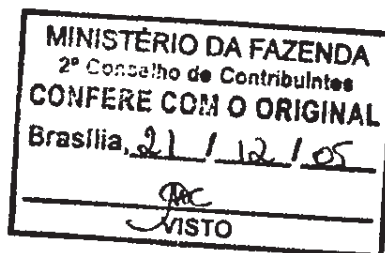


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468

Recorrente : RIZZATE E CIA LTDA



RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 04/15, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 10/99 a 08/2002, no total de R\$ 11.530.069,88, incluindo juros de mora e multa proporcional qualificada de 150%.

Por bem resumir o que consta dos autos, adoto e reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 278/279):

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 16 e 17, a fiscalização apurou que a contribuinte, no período acima, deixou de recolher a Cofins, sob a alegação de que amortizou a contribuição com títulos da dívida pública. Sendo assim, foram lançados de ofício os valores não recolhidos.

Como a contribuinte informou nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) que havia efetuado compensação da Cofins, mas quando instada a comprová-la alegou se tratar de amortização com títulos públicos, a fiscalização entendeu que ficou caracterizado crime contra a ordem tributária, de acordo com a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º, bem assim fraude e sonegação, conforme arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Sendo assim, foi feita Representação Fiscal para Fins Penais, em processo apenso.

Por esse motivo, também foi agravada a multa de ofício para 150%, conforme art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Inconformada, a autuada, representada pelo seu advogado, Sr. Ricardo Conceição Souza, impugnou o lançamento alegando, em síntese, que:

1. a cobrança é inconstitucional e que à esfera administrativa "cabe, necessariamente, o exame da conformidade da lei posta em apreço com a Constituição Federal, sob pena de se invalidar todo o julgamento então efetuado", conforme jurisprudência administrativa que transcreve;

2. a Lei nº 9.718, de 1998, que majorou a base cálculo da contribuição ao definir o faturamento com sendo a receita total das empresas, foi publicada antes da Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, que permitiu aquela majoração, assim, essa lei seria inconstitucional;

3. no auto de infração lavrado em decorrência da compensação de PIS com títulos públicos incorporou a correção monetária destes, assim a fiscalização teria reconhecido a sua legitimidade;

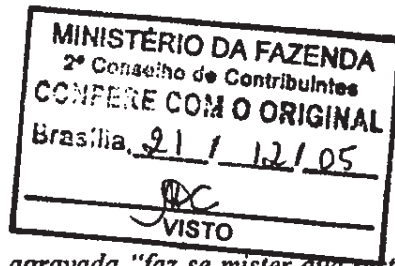
4. o aumento da alíquota da Cofins para 3%, previsto na Lei nº 9.718, de 1998, fere o princípio da hierarquia das leis, pois modificou uma lei complementar — LC nº 70, de 1991;

5. a aplicação da taxa de juros do Selic vai de encontro ao art. 161, §1º do Código Tributário Nacional (CTN), pois não foi fixada por lei, mas sim pelas autoridades monetárias, além de não ter caráter moratório, mas remuneratório;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



2º CC-MF
Fl.

6. para a aplicação da multa agravada "faz-se mister que reste descaracterizada a escrita fiscal da contribuinte, tendo restado demonstrado ou, no mínimo, indícios de conduta dolosa ou fraudulenta pelo contribuinte", que no caso não existiram, pois trata-se apenas de divergência de entendimento, além de ter caráter confiscatório;

7. deveria ser lançada a multa moratória de 20%, por não se tratar de conduta ilícita ou fraudulenta.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 276/286, que revisa o de fls. 256/266, por unanimidade de votos julgou o lançamento procedente. O órgão de origem, observando que o primeiro Acórdão prolatado contém contradição - na decisão e no final do voto refere-se à multa de 75%, enquanto a ementa e os fundamentos do voto deixam claro ter sido mantido o percentual de 150% -, manifestou-se acerca do erro detectado e retornou o processo à DRJ. Esta, então, prolatou nova decisão revisando a primeira, sendo a contribuinte cientificada do Acórdão revisor.

Inicialmente a primeira instância esclarece que não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, sendo tal atribuição reservada ao Poder Judiciário. Apesar disto analisa alegações da impugnante contra a Lei nº 9.718/98, concluindo pela sua constitucionalidade, à luz das decisões dos Tribunais Regionais Federais que menciona.

Quanto ao alegado aproveitamento da correção monetária dos Títulos da Dívida Pública (TDP) no lançamento do PIS, afirma que não teria o condão de validar a compensação do crédito tributário com aqueles títulos, por absoluta falta de previsão legal.

Em seguida trata dos juros de mora com base taxa Selic, que segundo a DRJ está em conformidade com a legislação vigente, a teor do art. 161, § 1º, do CTN.

Por fim a decisão recorrida manteve a multa qualificada, reportando-se à Representação Fiscal para Fins Penais, na qual a fiscalização indica que a contribuinte teria se enquadrado, em tese, nas hipóteses previstas nas Leis nºs 8.137, de 1990, arts. 1º e 2º, e 4.502, de 1964, arts. 71 e 72, e MP nº 75, de 2002, art. 3º, esta MP posteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional.

O colegiado de piso ressalta a conduta da contribuinte, que informou nas DCTF (fls. 57/101), por um longo período, compensação dos débitos relativos à Cofins (ora com Darf, ora sem), quando deveria ter informado que se tratava de amortização do débito com TDP. Afirma que tal prática caracterizaria a liquidação de débitos de uma maneira irregular, não prevista em lei, agravada pelo fato de não haver nos autos nenhuma comprovação da existência de tais títulos, de sua validade e de que foram realmente utilizados para pagamento das obrigações tributárias.

Como tal procedimento adotado pela autuada dificultou e retardou o conhecimento por parte do Fisco da obrigação tributária, tal como prevê o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, julgou correta a fraude apontada pela fiscalização, a justificar o percentual da multa em 150%.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



2º CC-MF
Fl.

O Recurso Voluntário de fls. 295/326, tempestivo (fls. 293/295), solicita o cancelamento do Auto de Infração, repisando argumentos da impugnação.

Após reiterar que cabe a esta instância administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade, trata da multa aplicada afirmando que o percentual de 150% exige demonstração da conduta dolosa, o que a fiscalização não fez. Também aduz que o referido percentual é confiscatório, pelo que cabível o seu redimensionamento.

Também reafirma a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98.

Mais adiante introduz alegação não constante da impugnação, quando aduz que o valor do ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS, porque apenas transita pelo caixa da empresa.

Finaliza insistindo nos argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic, quando aplicados como juros moratórios em créditos tributários.

Esta Terceira Câmara determinou diligência (fl. 335), a fim de verificar a correta escrituração contábil dos Títulos da Dívida Pública, com juntada aos autos de cópias autenticadas dos mesmos, bem como dos laudos de autenticidade e atualização.

Como resultado da diligência tem-se a Informação Fiscal de fls. 643/644, acompanhada de juntada dos TDP, com seus respectivos laudos de autenticidade (fls. 344/548), parecer econômico versando sobre a atualização monetária dos referidos Títulos (fls. 549/575) e registros contábeis das movimentações efetuadas (fls. 576/639).

No referido Parecer a fiscalização, embora concluindo pela existência e autenticidade dos TDP, informa que sua validade foi questionada pela Secretaria do Tesouro Nacional, inclusive em artigo veiculado no seu sítio na internet. No artigo mencionado há referência ao Decreto nº 20.910/32, art. 1º, e Lei nº 2.977/56, art. 5º, com base nos quais a fiscalização aduz da prescrição dos TDP e finaliza afirmando que tanto o parecer econômico quanto os lançamentos contábeis tornam-se sem efeito.

A recorrente manifestou-se sobre o resultado da diligência (fls. 646/649), defendendo que as apólices em questão não estão prescritas. Aduz que a Lei nº 2.977/56 e o Decreto nº 263, de 28/02/67, não podiam tratar de prescrição, sendo com relação a tal matéria inconstitucionais, à luz, respectivamente, das Constituições de 1946 e 1967.

Ao final argüi que, se por épitrope, não foram acolhidas as TDP, ainda assim a multa de 150% não pode prevalecer, dada a inexistência de dolo.

Informações às fls. 296/305 e 328/329 dão conta do arrolamento de bens necessário, objeto do Processo nº 13855.002161/2002-07.

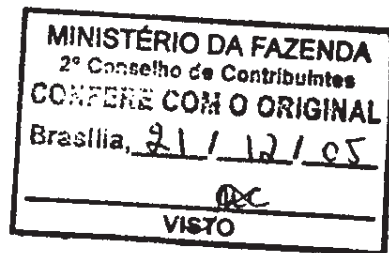
Apenso a este processo encontra-se o de nº 13855.002147/2002-03, contendo a representação fiscal para fins penais.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens, pelo que dele conheço.

MATÉRIA NÃO CONSTANTE DA IMPUGNAÇÃO: PRECLUSÃO TEMPORAL

De plano cabe constatar a preclusão da matéria relativa à não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por não constar da impugnação. Não tendo sido abordada no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade*

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar da questão atinente à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantar tal questão agora, nesta fase recursal.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA NÃO APRECIADA NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA PORQUE RESERVADA AO JUDICIÁRIO

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, bem como de suposto confisco da multa de ofício, assim como a primeira instância também entendo que argüição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, argumentos como o do suposto confisco da multa de ofício e de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 não devem ser apreciados por este julgador administrativo.

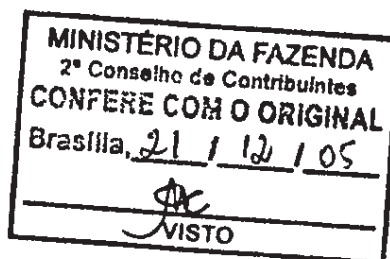
No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

¹ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



A posteriori o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, quando definitivos e inequívocos. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

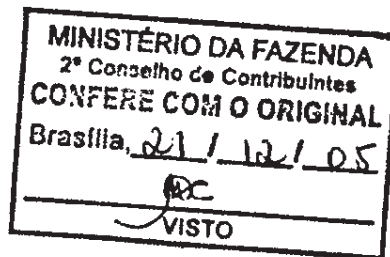
MULTA QUALIFICAÇÃO DE 150%: REDUÇÃO PARA 75% PORQUE NÃO DEMONSTRADO O DOLO

Adentra-se agora na questão mais tormentosa do Recurso, relativa à qualificação da multa para o percentual de 150%.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



2º CC-MF
Fl.

No Termo de Verificação Fiscal (fl. 17) é esclarecido que, embora a contribuinte tenha informado em DCTF que efetuou compensação administrativa, não identificou o respectivo processo de compensação. Intimada a esclarecer o procedimento adotado, a empresa alegou que os débitos foram “amortizados com TDPs (Títulos da Dívida Pública)”. Por isso, e ainda segundo o referido Termo, os créditos foram constituídos com observância da legislação aplicável, incluindo o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 02/10/2002, e o art. 3º da MP nº 75, de 24/10/2002. À fl. 15, como enquadramento legal da multa, também são mencionados o art. 10, parágrafo único da Lei Complementar nº 70/91 e o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

A Representação Fiscal para Fins Penais, por sua vez, indica que a contribuinte teria se enquadrado, em tese, nas hipóteses previstas nas Leis nºs 8.137, de 1990, arts. 1º e 2º, e 4.502, de 1964, arts. 71 e 72, e MP nº 75, de 2002, art. 3º.

No mais, a fiscalização também informa que os Mandados de Segurança nºs 96.0303987-0 e 97.1405348-0 tratam da COFINS nos períodos de apuração 03/95 a 12/95 e não interferem no lançamento em tela.

O art. 3º da MP nº 75, de 24/10/2002, determinava que o lançamento de ofício de que trata o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2000, ficaria limitado aos casos em que as diferenças apuradas decorressem de compensação (I) com origem em crédito de natureza não tributária (I-a), não passível de compensação por expressa disposição normativa (I-b), inexistente de fato (I-c), fundado em documentação falsa (I-d), ou de outras hipóteses em que também ficasse caracterizado o evidente intuito da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Mas, como sabe, referida MP foi rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados, em sessão realizada em 18/12/2002. É o que informa o Ato do Presidente daquela Casa Legislativa, da mesma data e publicado no Diário Oficial da União de 19/12/2002. Daí não caber mais considerá-la, embora citada pelo autuante (o Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2002, antes da rejeição da citada MP).

Quanto ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 02/10/2002, contém o seguinte, *verbis*:

Artigo único. Os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos sujeitar-se-ão à multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por caracterizarem evidente intuito de fraude, nas hipóteses em que o crédito oferecido à compensação seja:

I – de natureza não-tributária;

II – inexistente de fato;

III – não passível de compensação por expressa disposição de lei;

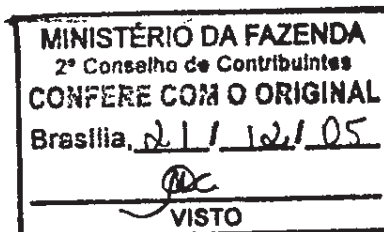
IV – baseado em documentação falsa.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I a III deste artigo não se aplica às hipóteses em que o pedido ou a declaração tenha sido apresentado com base em decisão judicial.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



Levando-se em conta o resultado da diligência, que verificou a autenticidade dos Títulos da Dívida Pública, a existência de parecer econômico versando sobre a atualização monetária dos referidos Títulos e de registros contábeis relativos aos mesmos, e considerando-se também que na contabilidade há registros relativos à compensação em tela (fls. 605/608, 612, 614, 615, 618/620, 623/626 e 629/632), a hipótese que mais enquadra à situação em tela, dentre as elencadas no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17, de 02/10/2002, é a da alínea I, "a" (crédito de natureza não-tributária, até porque os TDP são de índole financeira, e não tributária).

Ressalte-se que tal hipótese é a mais plausível, mas não foi apontada expressamente pela fiscalização. Em nenhum momento a autuação informa, com precisão, qual a conduta dolosa da autuada, quando necessariamente devia fazê-lo, para poder qualificar a multa.

Embora a justificativa apresentada pela empresa para as informações contidas nas DCTF apresente-se desarrazoada, especialmente porque somente créditos tributários é que são passíveis de compensação, à luz do art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterações posteriores e legislação infralegal superveniente, de todo modo é certo que o lançamento foi apurado com base em informações fornecidas pela empresa. No curso da ação fiscal a contribuinte informou tratar-se de compensação com créditos oriundos de TDP, e por ocasião da diligência determinada por esta Terceira Câmara comprovou ter contabilizado os créditos pretendidos. Considero tais circunstâncias (informações prestadas pela empresa e contabilização dos créditos) cruciais para o caso em tela, merecedora de destaque porque é a partir dela que julgo descaracterizado o dolo.

Como se sabe, para a qualificação da multa (ou agravamento, na nomenclatura empregada pela recorrente e pela primeira instância) carece seja demonstrado o dolo. Na forma prescrita pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Os três artigos da Lei nº 4.502/64 tratam de infrações em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)² - é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Observe-se a dicção dos dispositivos legais citados:

Lei nº 4.502/64:

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.

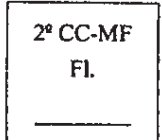
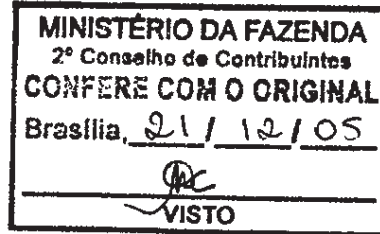
Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a

² Cf. art. 18, I, do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



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 arts. 71 e 72.

Lei nº 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Lei nº 9.430/96:

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.

Nas infrações qualificadas o dolo deve ser demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

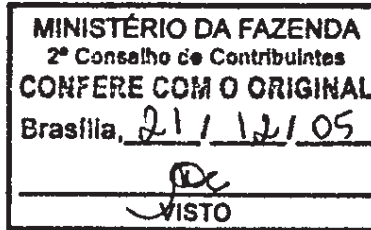
Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a laga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, e concentra 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, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468



do agente e o resultado material que dessa forma se 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.

(...)

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.³

Neste ponto cabe ressaltar que o juízo a ser feito pela fiscalização não é, evidentemente, vinculante para o Ministério Público, que a par das provas e dos elementos contidos na Representação Fiscal para Fins Penais até pode oferecer denúncia por crime contra a ordem tributária, independentemente do resultado deste julgado. O que não se admite é que a fiscalização, ao elevar a multa para o percentual de 150%, deixe, ela própria, de elaborar o seu próprio juízo acerca da conduta dolosa indispensável à qualificação da penalidade. Sem o assentamento nos autos do juízo da fiscalização, a demonstrar o dolo, a multa qualificada apresenta-se descabida. É o que acontece na situação presente.

No caso dos autos não ficou caracterizado o dolo. Se por um lado houve inexatidão reiterada nos dados informados nas DCTF, por outro a empresa consignou em sua escrita fiscal os créditos pretendidos, com base em documentação que não se mostrou falsa (apesar de imprestável, posto que os TDP estão todos prescritos), e durante a fiscalização forneceu as informações solicitadas.

A par das inexatidões reiteradas nas DCTF, cabe admitir que o dolo pode ser vislumbrado, mas não resta comprovado. Para mim a situação fática enseja dúvidas, pelo que cabe aplicar a regra *in dubio pro reo*, inserta no art. 112, IV, do CTN, a informar o seguinte:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 12 / 05 DC VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Destarte, diante das compensações indevidas nas DCTF e dos recolhimentos a menor, a multa a ser aplicada deve ser a de 75%, face à evasão caracterizada. De acordo com as provas carreadas aos autos, nem se tem a conduta dolosa apenas vislumbrada pela fiscalização, nem ocorreu simples elisão, já que o procedimento adotado pela contribuinte, de informar valores a menor nas DCTF, não encontra guarida na lei. A infração enquadra-se na hipótese de evasão, consistente no recolhimento e na declaração ao Fisco federal de valores a menor que os devidos, de forma não permitida pela legislação tributária.

JUROS SELIC: LEGALIDADE

Por fim a questão da taxa Selic, que substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês com amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal, que consta de uma lei tributária, determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à taxa Selic a partir de 01/04/1995. Antes os juros de mora já eram equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nos termos do art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

Estatuído em lei que a Selic será empregada para fins tributários, inclusive no caso dos indébitos (os arts. 16 e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, determinaram a incidência da referida taxa também sobre as restituições e compensações, a partir de 01/01/96), tornou-se irrelevante saber se, originalmente, possuía natureza remuneratória (decorrente de convenção, lei ou sentença, a título de rendimento do capital ou do bem), compensatória ou indenizatória (devida para indenizar danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de bens), ou ainda moratória (devida em virtude do atraso do devedor, no cumprimento de obrigação de pagar).

A discussão é estéril porque, se fora do plano jurídico trata-se de taxa média praticada no mercado financeiro, juridicamente ela tem a natureza de juros de mora, a teor dos dispositivos legais retrocitados.

Outrossim, quem argúi que a taxa Selic não tem natureza tributária mas financeira, incorre em dois erros: um jurídico, dado que a matéria foi objeto de lei (e lei versando exclusivamente sobre tributos, cabe ressaltar); e outro erro, lógico, face a que não existe uma taxa de juros que não seja financeira. A taxa Selic, como índice financeiro que é, pode ter diversas aplicações, incluindo a sua utilização como juros de mora para fins tributários.

Por outro lado, os juros de mora podem ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu parágrafo único, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês". Este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A referendar o emprego da taxa Selic, trago à colação decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, onde já é pacífico o seu emprego nas restituições e compensações, a partir de 01/01/96. O julgado abaixo deixa assentado que o mesmo tratamento deve ser dado aos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional. Observe-se:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13855.002146/2002-51
Recurso nº : 124.108
Acórdão nº : 203-10.468

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. CDA. CERTEZA E LIQUIDEZ. SÚMULA N. 7/STJ. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.

1. Não cabe a esta Corte Superior de Justiça intervir em matéria de competência do STF, tampouco para prequestionar questão constitucional, sob pena de violar a rígida distribuição de competência recursal disposta na Lei Maior.

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, "se a lei não dispuser de modo diverso", de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexistente ilegalidade na sua aplicação.

3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. Para se verificar a liquidez ou certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar questões fático-probatórias, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula n. 7 do STJ).

5. O conhecimento de recurso interposto com fulcro na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da suposta divergência, não bastando a simples transcrição de ementa.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2003/0046623-9, Relator Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 18/05/2004, DJ de 28/06/2004 PG:00252, negritos ausentes no original).

CONCLUSÃO

Dessarte, o lançamento deve ser mantido no valor principal acompanhado dos juros de mora respectivos, porém com a redução da multa para o percentual básico de 75%.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso de modo a reduzir a multa para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS