



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10970.000112/2008-11
Recurso nº 170.986 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.372 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 9 de novembro de 2010
Matéria AI - IRPJ
Recorrente ARAMOTO - ARAGUARI MOTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de ocultar do Fisco, mediante o sistemático registro inverídico em escrituração contábil e fiscal, de saídas de mercadorias para simples demonstração, quando constatado, pelas notas fiscais emitidas pela própria empresa, tratar-se de saídas de mercadorias por vendas, para eximir-se do pagamento de tributos, constitui fato que evidencia o intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA POR PRESUNÇÃO LEGAL *HOMINIS*

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

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF no. 2)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E PAGAMENTO. BASE DE CÁLCULO ESCRITURADA.

É procedente a autuação relativa a diferenças de tributos, não declaradas e pagas, apuradas a partir da receita bruta mensalmente escriturada pela empresa nos livros contábeis e fiscais.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE VENDAS ESCRITURADAS COMO SAÍDAS PARA SIMPLES DEMONSTRAÇÃO.

Deve ser exigido, de ofício, o imposto devido sobre valores de vendas escrituradas como saídas para simples demonstração, apurados entre o cotejo das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e seus registros contábeis e fiscais.

OMISSÃO DE RECEITAS. CIRCULARIZAÇÃO. NOTAS FISCAIS DE VENDAS ESCRITURADAS COMO SAÍDAS PARA DEMONSTRAÇÃO.

É procedente a autuação que exige o imposto devido sobre valores de vendas escrituradas como saídas para simples demonstração, apurados entre o cotejo das notas fiscais apresentadas por terceiros que se relacionam operacionalmente com o contribuinte e seus registros contábeis e fiscais.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

O artigo 519 e parágrafo 1º, inciso III, alínea “a” e parágrafo 3º. do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, dispõe que, na atividade de venda de mercadorias, o percentual de presunção do lucro é de 8% e na atividade de prestação de serviços o percentual de presunção é de 32%. Havendo atividades diversificadas, deve ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS

O entendimento adotado no respectivo lançamento reflexo acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Momentaneamente ausente o Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Editado em 09/11/2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmem Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes, Maria de Lourdes Ramirez, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 06 a 71), lavrados em 24/06/2008, que exigem da contribuinte acima identificada o crédito tributário no valor total de R\$ 589.412,78, aí incluídos o principal a multa de ofício, multa de ofício qualificada e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 26 a 31 e demonstrativos de fls. 32 a 69, parte integrante das exigências, apuradas no confronto entre a escrituração contábil e fiscal, circularização e a DIPJ apresentada relativa ao ano-calendário 2004.

No Termo de Verificação de fls. 26/31, o agente fiscal relata que inicialmente confrontou os livros fiscais (Registro de Saídas e Apuração de ICMS) e declaração prestada ao Fisco Estadual (DAP1) com a receita declarada na DIPJ, tendo sido apurado que, na declaração prestada ao Fisco Estadual, a empresa consignou saídas da ordem de R\$ 11.048.880,81 (inclusive serviços), enquanto que na DIPJ declarou o valor de R\$ 2.290.897,86. A diferença decorreria de saídas escrituradas com códigos de remessa de mercadorias para demonstração que totalizaram, no período, R\$ 8.091.220,83.

Em atendimento às intimações a empresa teria apresentado apenas uma pequena parcela das notas fiscais de saída para demonstração. De acordo com o relato da auditoria, *"Constatou-se ainda que algumas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e escrituradas como remessas para demonstração foram emitidas, na verdade, sob o código ,fiscal de vendas conforme detalhamento apresentado nas planilhas às fls. 36 e 37 e cópias dos documentos às fls. 02 a 15 do anexo 1"*.

Objetivando a obtenção das notas fiscais emitidas sob o código 5.912 foi lavrado termo de Diligência Fiscal/Solicitação de documentos junto ao Consórcio Nacional Honda, bem como verificar a existência de pagamentos efetuados à fiscalizada referentes a vendas realizadas no ano de 2004. Do total de notas fiscais relacionadas pelo Consórcio a auditoria constatou que *"diversas delas são aquelas escrituradas sob o código de remessas para demonstração e não foram apresentadas pelo contribuinte (e nem tributadas), conforme detalhamento apresentado nas planilhas às fls. 38 a 53, totalizando uma omissão igual a R\$ 2.984.201,73"*.

Das notas fiscais de remessa para demonstração restaram, sem comprovação, o valor total de R\$ 2.418.432,07.

De acordo com o relato fiscal, diante da impossibilidade de obter cópias das notas fiscais detidas por terceiros, como as do Consórcio Nacional Honda e face à *"recusa inexplicável por parte do fiscalizado em apresentar as notas fiscais requisitadas, diante dos elementos inequívocos que comprovaram a fraude na escrituração de diversas vendas como remessa para demonstração (documentos obtidos junto ao consórcio e notas fiscais de vendas*

apresentadas pelo próprio contribuinte — fls. 02 a 15, 32 a 121 do anexo I) e considerando, ainda, que do total aproximado de R\$ 8.000.000,00 referentes às remessas escrituradas nos livros de apuração de ICMS houve apenas registro de aproximadamente R\$ 3.000.000,00 correspondente aos retornos das mercadorias, esta fiscalização concluiu pela caracterização de vendas não tributadas todos os valores escriturados como saídas para demonstração cujas notas não foram apresentadas pelo contribuinte, ou seja, tanto as saídas cujas vendas foram efetuadas pelo Consórcio Nacional Honda (planilhas às fls. 38 a 53) como os valores cujas vendas não foram efetuadas através do consorcio (planilhas às fls. 54 a 63), cabendo ao fiscalizado o ônus de prova em contrário mediante apresentação das notas fiscais, conduta esta que não se esforçou a adotá-la no curso do procedimento fiscal".

E prossegue o agente:

"Restou caracterizado então, a omissão de receitas no montante de R\$ 5.402.633,80, referente aos valores escriturados como remessas para demonstração e cujas notas fiscais não foram apresentadas (planilhas às fls. 38 a 63)."

Com os ajustes efetuados em decorrência das diferenças encontradas nas notas fiscais de nos. 4302, 00731 e 1586, o valor da receita omitida tributada pelo Fisco foi de R\$ 5.494.114,22.

Relativamente a esta infração especificamente foi exigida a multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude justificada nas *"ações dolosas para esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tais como fraude na escrituração fiscal e recusa em apresentar documentos fiscais solicitados mediante intimações fiscais."*

Foram apuradas, ainda, diferenças entre os valores escriturados nos livros fiscais sob códigos de vendas e receitas de revendas declaradas na DIPJ, demonstradas às fls. 68 no valor total de R\$ 561.832,26, assim como constatou-se a incorreta aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 8% sobre as receitas de serviços, quando o correto seria o percentual de 32% - planilha às fls. 69.

Cientificada das exigências, em 24/06/2008, como atesta o Aviso de Recebimento de fl. 142, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 148 a 167, por meio de advogado regularmente constituído, conforme instrumento de mandato à fl. 167, argüindo, em preliminar, a tempestividade da peça.

No mérito defende que o Fisco formalizou lançamento sem prova alguma da infração, com base em meras presunções. Informa que por descuido do antigo contador muitas das notas fiscais de simples remessa teriam sido extraviadas mas que, após muito procurar, logrou encontrar algumas e que essa amostragem permite concluir pela improcedência das autuações. Colaciona doutrina e jurisprudência.

Pugna pelo cancelamento da autuação na parte que se refere aos valores apurados através do Livro Registro do ICMS, *"até porque nesse livro estão incluídos valores que não representam efetiva venda."*

Quanto à incorreção do coeficiente de presunção do lucro, justifica, em suas palavras:

Novamente não está com razão a fiscalização, vez que como as receitas de prestação de serviços representam valor muito pequeno em relação ao faturamento global, menos de 20%, aplica sobre toda receita a alíquota de 8%.

Assim, deve ser cancelada essa parte do lançamento.

Invoca a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL e contesta a aplicação da multa qualificada ao argumento de não existir, nos autos, prova do dolo. Protesta, ao final, pelo cancelamento da autuação.

A 2ª. Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG, por maioria de votos, julgou os lançamentos procedentes, restando consignado que, relativamente à infração omissão de receitas, cujo montante tributável somou R\$ 5.494.114,22, a parcela no valor de R\$ 2.984.201,73, referente ao somatório das notas fiscais de vendas apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda e escrituradas pela contribuinte como remessas para demonstração e a parcela no valor de R\$ 91.480,42, referente ao somatório de notas fiscais de vendas apresentadas pela própria empresa mas escrituradas como saídas para demonstração, a infração restou plenamente caracterizada por prova direta, sendo impertinente a alegação de presunção de omissão de receitas.

Com base no voto vencedor do Acórdão da DRJ/JFA, a parcela de omissão de receitas, no valor de R\$ 2.418.432,07, relativa às notas fiscais escrituradas como remessa para demonstração e não apresentadas pela contribuinte, também foi considerada procedente ao argumento de que os pressupostos caracterizadores da presunção *hominis* - (1) prova cabal do fato auxiliar, ou indícios (gravidade); (2) verossimilhança do raciocínio que encerra (precisão); e (3) harmonia com o conjunto probatório (concordância), restaram plenamente atendidos.

Nesse contexto, o relator do voto vencedor assinalou:

Esse valor foi lançado como receita omitida tendo em vista os fortes indícios encontrados, a saber:

- O valor de mercadorias saídas para demonstração é, aproximadamente, quatro vezes maior que o de vendas de mercadorias. Isso num ramo de negócio em que sabidamente não é usual o vendedor levar a motocicleta até o potencial comprador para demonstração. O que ocorre é o contrário, o interessado em adquiri-la é que se dirige até a concessionária para conhecer o produto e efetuar a compra;

- A diferença entre os registros de saída para demonstração e os de retornos é de mais de R\$. 5.000.000,00, valor muito próximo do apurado como omissão de receita;

- O contribuinte não apresentou notas fiscais de remessa, que perfazem um valor muito grande;

- Das poucas notas que apresentou, apurou-se que muitas delas que estavam escrituradas como sendo de remessa eram na verdade notas de vendas;

- Grande parte das notas fiscais de vendas, apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda foram escrituradas como sendo de remessa.

Ora diante de tais indícios, fica claro que era prática usual da empresa escriturar as vendas como simples remessas para demonstração. Assim, caberia a ela provar que as demais notas não apresentadas e não localizadas pela fiscalização, não estavam incluídas dentro dessa prática amplamente demonstrada, de omitir receita por meio da escrituração de vendas como se fossem remessas.

Também foram afastados os argumentos da defesa no sentido de que a amostragem apresentada junto da impugnação de notas fiscais de simples remessa denotaria, por indução lógica, que o total de R\$ 2.418.432,07 realmente se referiria a notas de saída de demonstração. Nesse sentido restou consignado no voto vencedor:

Como curiosidade destacamos que dentre as notas apresentadas constam as de nº 779 - nota de remessa para demonstração da motocicleta chassi 9C23C30104R065474, emitida em 30/01/2004 às 17 horas e 02 minutos (fl. 170) e a de nº 778 - retomo da mesma motocicleta, emitida em 30/01/2004 às 16 horas e 57 minutos (fl. 177), ou seja, a motocicleta retornou da demonstração 05 minutos antes de ser enviada.

Também foram julgadas procedentes as infrações relativas omissão de receitas, decorrente da constatação de diferença, no valor de R\$ 561.832,26, entre os valores escriturados nos livros fiscais sob códigos de vendas e os valores de receitas de revendas declaradas na DIPJ, conforme demonstrativo de fls. 68, por ausência de provas de defesa que refutassem o fato, assim como a infração relativa a incorreta aplicação do coeficiente de presunção do lucro sobre as receitas de serviços, por haver expressa disposição legal quanto ao correto índice de presunção do lucro em tal atividade.

A qualificação da multa restou justificada pela caracterização da fraude materializada nos registros dos livros fiscais da impugnante e na DIPJ apresentada ao Fisco, confrontados com as notas fiscais apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda.

Cientificada da decisão, em 08/10/2008, como comprova o Aviso de Recebimento de fl. 224, a interessada formalizou, em 30/10/2008, Recurso Voluntário (fls. 204 a 223), no qual reproduz a impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como bem ressaltou a autoridade julgadora “*a quo*”, a parcela exigida a título de omissão de receitas, no valor de R\$ 2.984.201,73, que se refere ao somatório das notas fiscais de vendas apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda e escrituradas pela contribuinte

como remessas para demonstração, e a parcela exigida no valor de R\$ 91.480,42, referente ao somatório de notas fiscais de vendas apresentadas pela própria empresa, mas escrituradas como saídas para demonstração, foram apuradas por prova direta, e disto não se defendeu a contribuinte.

A exigência relativa ao montante de R\$ 2.418.432,07, que corresponde ao somatório das notas fiscais escrituradas como remessas para demonstração e não apresentadas pela contribuinte, está apoiada em vastos e sólidos indícios que permitiram presumir ter a contribuinte omitido receitas.

O Direito Tributário admite a utilização das presunções na construção da norma individual e concreta de constituição, de ofício, do crédito tributário. Algumas dessas presunções estão previstas e discriminadas na própria legislação.

De fato, presunções legais são meios indiretos de prova da ocorrência do evento descrito no fato jurídico. A presunção pauta-se numa relação jurídica de probabilidade fática que é composta por um ou mais fatos indiciários, dos quais se tem conhecimento, que implicam, juridicamente, na existência de um outro fato, indiciado, que se pretende provar.

A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação de fatos secundários indiciários, a existência do fato principal.

A doutrina e a jurisprudência admitem a utilização de presunções, nos lançamentos de ofício.

Para Maria Rita Ferragut a Administração Pública tem o “*dever poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários á formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei, como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta*” (in Presunções no Direito Tributário – Dialética – São Paulo – 2001 – p. 105).

A exigência relativa à omissão de receitas no montante de R\$ 2.418.432,07, atribuída pela auditoria fiscal à empresa, tem por fundamento a presunção relativa, ou seja, é aquela que pode ser ilidida mediante a apresentação de contraprova e foi construída com base nos fatos indiciários constantes da própria escrituração contábil e fiscal da recorrente e corroborada por informações e documentos apresentados por terceiros que se relacionam operacionalmente com a contribuinte.

Nesse contexto verificou-se que,

1) ainda que reiteradamente intimado, a empresa deixou de apresentar notas fiscais que somavam vultosos valores, escrituradas como saídas para simples remessa, ao argumento de não tê-las localizado;

2) dentre as poucas notas fiscais apresentadas à auditoria, a maior parte se referia a vendas, e, na escrituração contábil e fiscal haviam sido registradas como simples remessas;

3) grande parte das notas fiscais apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda e escrituradas pela empresa como simples remessa, tratavam, na verdade, de vendas.

4) o valor total registrado como mercadorias saídas para demonstração foi aproximadamente quatro vezes superior ao valor total das vendas registradas.

Para a refutação desses fatos indiciários, que levaram ao conhecimento jurídico do fato qualificador da norma de incidência tributária, *in casu*, a omissão de receitas, caberia à impugnante provar que os indícios são falsos ou que não haveria nexo de implicação entre os fatos direta e indiretamente provados.

Entretanto, a recorrente, não oferece nenhuma contraprova capaz de afastar os indícios. E, *“aquele que não tem como provar seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse”*. (Op. cit., p. 454).

Ao contrário, apresentou, junto à peça de defesa, outro forte indício da ocorrência da omissão, que vem se associar aos demais. Isto porque a autoridade julgadora de 1ª instância constatou que a nota fiscal nº 779, **que consigna a remessa** para demonstração da motocicleta chassi 9C23C30104R065474 (fl. 170), foi emitida às 17 horas e 02 minutos do dia 30/01/2004, ou seja, **foi emitida posteriormente ao retorno da mesma motocicleta**, registrado na nota de nº 778, emitida às 16 horas e 57 minutos do mesmo dia 30/01/2004, o que denota que o veículo retornou 5 (cinco) minutos antes de ser remetido para a suposta demonstração. Tal fato evidencia, uma vez mais, que a escrituração da empresa não registra os fatos como estes ocorreram.

Quanto à diferença verificada entre os valores declarados pela contribuinte em DIPJ e aqueles escriturados nos registros contábeis e fiscais, limitou-se a recorrente a alegar que seria ilegal a utilização do Livro Registro de Apuração do ICMS, pela auditoria fiscal, para checagem de valores de receitas de vendas.

Como já registrado a auditoria fiscal pode se utilizar de todos os meios legais disponíveis para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. O Livro Registro do ICMS faz parte da escrituração contábil e fiscal do contribuinte e dela a auditoria deve ter livre acesso. A escrituração faz prova a favor do contribuinte, mas desde que mantida com observância das disposições legais e desde que esteja suportada por documentos hábeis e idôneos. Do contrário, a escrituração faz prova contra o comerciante. Ademais aqui também a omissão de receitas foi apurada por prova direta.

Com relação ao percentual de presunção do lucro a legislação é clara. Como registrou a autoridade julgadora de 1ª instância o artigo 519 e parágrafo 1º, inciso III, alínea “a” e parágrafo 3º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, dispõe que, na atividade de venda de mercadorias, o percentual de presunção do lucro é de 8% e na atividade de prestação de serviços o percentual de presunção é de 32%. Havendo atividades diversificadas, como é o caso da empresa recorrente que efetua vendas e presta serviços, deve ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade, não havendo amparo para a conduta da contribuinte de aplicar o percentual de 8% em todas as atividades, inclusive na prestação de serviços.

Quanto à qualificação da multa a recorrente se limite a alegar que a penalidade, exigida no patamar de 150%, é abusiva e que o evidente intuito de fraude não foi provado, pois o lançamento estaria alicerçado apenas em meras presunções.

Cumprе reiterar, neste ponto, que, a omissão de receitas atribuída à empresa recorrente é composta, em parte, pelos seguintes valores:

- R\$ 2.984.201,73, referente ao somatório das notas fiscais de vendas apresentadas pelo Consórcio Nacional Honda e escrituradas pela contribuinte como remessas para demonstração;

- R\$ 91.480,42, referente ao somatório de notas fiscais de vendas apresentadas pela própria empresa mas escrituradas como saídas para demonstração; e

Esclareça-se, assim, que expressiva parcela da imputação por omissão de receitas, equivalente ao valor de R\$ 3.075.682,15, não se fez, como pretende fazer crer a defesa, por prova indireta ou por presunção, mas por prova direta, na medida em que trazidas aos autos, em decorrência do esforço da atividade fiscal, as notas fiscais emitidas pela própria empresa, deliberadamente ocultadas na escrituração contábil e fiscal e na declaração do IRPJ entregue ao Fisco.

Cumprе registrar, ainda, por pertinente, que o valor de R\$ 561.832,26, correspondente à diferença entre as receitas de vendas escrituradas e aquelas declaradas em DIPJ, também se refere a omissão de receitas apurada por prova direta, em que pese o fato de sobre esta parcela não ter sido aplicada a multa qualificada.

Relevante destacar, ainda, que a defesa em nenhum momento questiona a apuração da expressiva omissão de receitas, provada pelas notas fiscais por ela emitidas e obtidas mediante procedimento de diligência fiscal junto a seus parceiros operacionais.

Consigne-se que para atingir seu desiderato a recorrente se utilizou de procedimentos ardilosos, fraudando e adulterando sua escrituração contábil e fiscal, na medida em que nela registrou fatos diversos daqueles registrados nas notas fiscais por ela próprias emitidas. Conforme as expressas disposições legais, a fraude fiscal *lato sensu* encontra-se definida nas três condutas prescritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

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

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

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, 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.

Adotada a perspectiva de que a ocorrência do fato gerador somente se dá a conhecer por meio da conversão em linguagem competente dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, não poderia subsistir a distinção legal entre os conceitos de sonegação (impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador) e fraude (impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador). Na verdade, tanto na sonegação, quanto na fraude, o que estaria em questão seria a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência do fato gerador**, das condições pessoais do contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em síntese, não pode haver distinção entre as hipóteses normativas de fraude *lato sensu*, contidas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude *stricto sensu*) da Lei no. 4.502, de 1964, na medida em que a incidência da tributação somente se dá sobre o fato gerador conhecido. Contraditando entendimentos divergentes, poder-se-ia até argumentar que se a conduta do sujeito passivo realmente fosse hábil a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador (conforme prescrição contida no art. 72), não haveria fato a ser tributado ou tributado no momento.

Decorre daí que a interpretação da fraude *lato sensu*, no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar 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.

Na verdade, a norma jurídica a descrever a hipótese relativa à fraude *stricto sensu*, (art. 72) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamento da ocorrência do fato gerador, (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude foi feita, pela fiscalização, a partir da constatação de registros contábeis que denotaram uma **ação continuada do contribuinte no intuito de não levar ao conhecimento do Fisco sua real situação econômico-financeira, principalmente o recebimento de receitas, fato gerador da obrigação tributária principal.**

Relevante destacar que a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente. *In casu*, cumpre reconhecer que os instrumentos mediante os quais a fraude se materializou foram os irrefutáveis registros contábeis inverídicos pelos quais a pessoa jurídica consignou auferir receitas em valores vultosamente inferiores àqueles efetivamente auferidos.

Observe-se que a admissão dos falsos registros contábeis, falsa Declaração de Informações Econômico-Fiscais e o registro fraudulento de receitas operacionais como suporte fático da incidência da multa qualificada, pelo evidente intuito de fraude, é aceita pela jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementas de recentes julgados abaixo colacionadas:

MULTA QUALIFICADA – CABIMENTO. Cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, quando a contribuinte, mediante fraude, modifica as características

essenciais do fato gerador da obrigação tributária, reduzindo o montante do tributo.

Acórdão 105-17.249, de 15/10/2008 1º. C.C / 5ª. Câmara. Relator Paulo Jacinto do Nascimento.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONCEITUAÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DO LANÇAMENTO. A aplicação da multa qualificada no lançamento tributário depende da constatação do evidente intuito de fraude conforme conceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/65, por força legal (art. 44, ii, Lei no. 9.430/96). Constatado pelo auditor fiscal que a ação, ou omissão, do contribuinte identifica-se com uma das figuras descritas naqueles artigos é imperiosa a qualificação da multa, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicar a norma tributária, pelo caráter obrigatório e vinculado de sua atividade.

Acórdão 191-00.016, de 20/10/2008. 1º. C.C. 1ª. Turma Especial. Relatora Ana de Barros Fernandes.

ESCRITURAÇÃO DE CONTROLES FINANCEIROS PARALELOS – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA. Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei no. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no. 3.000, de 1999, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada pelo contribuinte de omitir receitas, controlada por meio de escrituração paralela, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto na efetivação da operação de sorteios.

Acórdão 104-22.882, de 06/12/2007. 1º. C.C. 4ª. Câmara. Relator Nelson Mallmann.

Superior Tribunal de Justiça – Resp 601106/PR / 2003/0131851-7 – 5ª. Turma – Relator Ministro Gilson Dipp

CRIMINAL. SONEGAÇÃO FISCAL. COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS IMPORTADOS.

...

X. Constatada a existência da obrigação tributária e comprovada a fraude na documentação exigida pelo Fisco, com a supressão do pagamento do imposto devido, inviável, nesta sede, o afastamento da condenação, ao fundamento de que a entrada irregular da mercadoria não constitui fato gerador do tributo.

...

Recursos parcialmente conhecidos e desprovidos.

Revela-se, assim, inaplicável, neste caso, a Súmula no. 14 deste CARF, na medida em que não se trata de simples apuração de omissão de receitas, mas de apuração de omissão de receitas com circunstâncias (falsos registros contábeis e fiscais) que autorizam a qualificação da multa de ofício, porque comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Em sendo assim, cumpre reconhecer a fraude na escrituração contábil e fiscal da recorrente, como tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas comprovadamente auferidas na sua atividade operacional. A escrituração, em confronto com as notas fiscais emitidas pela empresa e obtidas junto a terceiros – parceiros operacionais – caracteriza a prática da omissão de receitas reiterada e sistemática.

Dessa forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Adotado tais fundamentos, a exigência da multa qualificada subsiste na exigência da omissão de receitas sobre os valores de R\$ 2.984.201,73, e de R\$ 91.480,42 e está fundamentada, atualmente, nas disposições do artigo 44, I e parágrafo 1º. da Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Ressalte-se, neste ponto, que as modificações introduzidas no artigo 44 pela Lei no. 11.488, de 15 de junho de 2007, não alteraram a motivação legal para a aplicação da multa qualificada. As modificações se limitaram a alterar sua previsão inserida, desta feita, em incisos do referido artigo. Tais alterações, entretanto, não lhe retiraram a eficácia jurídica e não afetam, portanto, o presente lançamento.

Contudo, com base nos mesmos fundamentos adotados para a manutenção da multa qualificada sobre as parcelas de R\$ 2.984.201,73, e R\$ 91.480,42, a penalidade qualificada exigida sobre o valor das receitas omitidas apuradas por presunção simples - R\$ 2.418.432,07, referente aos valores escriturados como saídas para demonstração, cujas notas fiscais não foram apresentadas ao Fisco - deve ser reduzida à multa de ofício no percentual de 75%. Isto porque, como consignado, a fraude deve ser convertida em linguagem, veiculada em instrumento específico e, portanto, materializada documentalmente, o que não ocorreu, com relação à parcela da omissão de receitas apurada a partir da presunção *hominis*.

Consigne-se, nesse sentido, a existência da Súmula CARF no. 25:

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

Quanto à alegada inconstitucionalidade da exigência da CSLL cumpre transcrever a Súmula CARF no. 2:

Súmula CARF no. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a penalidade aplicada sobre o montante exigido de R\$ 2.418.432,07, à multa de ofício de 75%.

Sala de Sessões, 9 de novembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora