



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Recurso nº : 134.808  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs: 1998 e 1999  
Recorrente : GRAMEP GRUPO DE ATENDIMENTO MÉDICO E PSICOLÓGICO  
LTDA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I  
Sessão de : 03 de dezembro de 2003  
Acórdão nº : 108-07.616

PAF - IRPJ – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – A entrega sistemática das DIRPJ com valores correspondentes a aproximadamente 20% do volume total de faturamento por dois exercícios consecutivos, represente a conduta tipificada no artigo 1º inciso primeiro da Lei 8137/1990 : "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".

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

IRPJ /MULTA AGRAVADA – Quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990, a multa aplicável será aquela do inciso segundo do artigo 44 da Lei 9430/1996.

LANÇAMENTOS REFLEXOS PIS/COFINS/CSL - MULTA AGRAVADA – Cabível quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990, no lançamento principal cuja decisão se obrigam os reflexos.

Recurso negado.

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRAMEP – GRUPO DE ATENDIMENTO MÉDICO E PSICOLÓGICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente convocada). Ausente justificadamente o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

Recurso nº : 134.808  
Recorrente : GRAMEP GRUPO DE ATENDIMENTO MÉDICO E PSICOLÓGICO  
LTDA

## RELATÓRIO

Contra GRAMEP GRUPO DE ATENDIMENTO MÉDICO E PSICOLÓGICO LTDA, já qualificada, foi exigido o imposto de renda das pessoas jurídicas e reflexos para o PIS, COFINS e CSL, por arbitramento nos valores omitidos do fisco. A apuração do lucro se fez sob forma presumida. Também houve ajuste nos percentuais da receita declarada posto que foram oferecidos em valores menores que os instituídos na declaração para os anos calendários de 1997 e 1998.

Nos autos os lançamentos se encontram respectivamente às fls. 134/142 para o IRPJ; 143/147 para o PIS; 148/151 para COFINS; 152/156 para a CSL, cõn enquadramento legal nos próprios termos.

A causa de laçar conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 124/133, em breve síntese, foi a constatação de omissão de receitas operacionais detectadas por falta de registro no livro do ISS dos serviços prestados ao DETRAN de Vitória/ES. A empresa não apresentou notas fiscais legíveis que bastassem para confrontação da verdade material pretendida, além de proceder ao registro das receitas apenas pela soma global dos meses sem discriminar individualmente as notas por dia. O valor correto deveu-se ao atendimento de intimação feita ao DETRAN-ES.

A autuação abrangeu três itens e um deles com multa agravada:

a) receitas lançadas e não declaradas;

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

- b) aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro;
- c) receita mantida à margem da escrita fiscal.

Termo de encerramento às fls. 164.

Impugnação parcial é oferecida às fls. 167/180. Em breve síntese, apresentando vários quadros, tenta justificar seu acerto para parcelas do lançamento que diz oferecida à tributação. Isto porque só prestaria serviços para o DETRAN e com isto o fiscal deveria ter deduzido os valores já tributados.

Dos valores lançados aceita os seguintes:

Tributo lançado	Tributo parcelado	Multa AI	Multa a parcelaR	impugnada
IR	12.207,47	20.384,34	9.151,85	11.232,49
PIS	1.532,87	2.656,61	1.149,65	1.506,96
CSL	2.265,43	3.923,65	1.699,07	2.224,58
COFINS	4.719,68	8.174,33	3.539,76	4.634,57
TOTAL	20.720,45	35.138,93	15.540,33	19.598,60

Em alentadas razões propugna pelo cancelamento do auto de infração e da multa qualificada.

Despacho da autoridade preparadora às fls. 211 informa que no PAF 11.543.002606/2001-58 constam os valores parcelados e que os presentes autos permanecem cadastrados apenas com o valor da diferença da multa aplicada (parcela da diferença entre a multa de ofício e o percentual de agravamento).

A decisão da autoridade de 1º grau, fls. 213/224, mantém o lançamento por entender que o contribuinte aceitou a infração que lhe foi imputada, cingindo-se o contraditório somente à diferença do percentual da multa aplicada. E quanto a este

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

houvera a subsunção do fato à norma. O seu poder vinculado o obrigaria a aplicar a lei nos seus estreitos limites. Mantem por decorrência os lançamentos reflexos.

A decisão está datada de 28/08/2002, ciência às fls. 226 em 17 de setembro e Recurso interposto em 17 de outubro seguinte. Onde se propôs a recorrer de todo acórdão proferido pela autoridade de 1º grau.

Reclama da incompreensão da autoridade de 1º grau quanto às suas razões impugnatórias. Naquela peça contraditou parte do mérito do lançamento, todavia, este fato não foi percebido. Reitera os argumentos da inicial onde através de 16 tabelas buscou demonstrar as parcelas com as quais concordava e discordava.

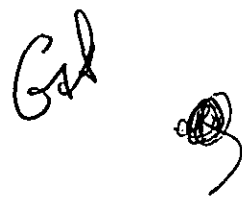
À afirmação de que não emitira nota fiscal para o Detran não significava sonegação, porque os serviços são prestados aos candidatos e esses remuneram, diretamente, a clínica pelo serviço que recebem.

Sua receita foi constituída, exclusivamente, por este tipo de serviço não havendo que se falar em "outras receitas", por inexistentes, embora a decisão recorrida tenha se pronunciado de outra forma, ao supor receitas de natureza diversa dessas.

Em 1997 recebeu R\$ 131.673,50 dos exames realizados nos candidatos à habilitação. Registrou R\$ 19.030,02, restando tributar R\$ 112.643,48, conforme quadro demonstrativo 01.

Em 1998, conforme quadro 02, deveria imposto sobre a base de cálculo de R\$ 123.342,20 e não 140.807,20, posto que já declarara R\$ 17.465,20.

Os quadros 03 e 04 pretenderam calcular o lucro presumido nesses dois anos calendários. Os demonstrativos 07 e 08 apuraram o IRPJ a pagar; 09 e 10, a diferença da COFINS a recolher; 11 e 12 a diferença do PIS a pagar; 13 e 14 a CSLL devida. O quadro 15 consolida o total a recolher de crédito tributário em cada ano. O 16



Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

consolidada a posição das razões e discorda da importância de R\$ 3.216,13 incluídos na base de cálculo do imposto e reflexos no auto de infração. A decisão recorrida não abordou nenhum desses pontos.

Manter-se a tributação na forma proposta no lançamento equivaleria a tributar duas vezes a receita já, espontaneamente, oferecida.

Quanto à multa agravada reclama do tratamento diferenciado que recebera. Transcreve decisões da DRJ/RJ e do Conselho de Contribuintes que em situação semelhante não entendeu configurado o dolo e desagravou a multa. Pediu o mesmo tratamento. Anexou Parecer Técnico do Consultor Tributário César Augusto Gomes sobre o tema "Da Aplicação Indiscriminada da Multa de 150% pela Secretaria da Receita Federal ", pedindo que fosse considerado como transcrito nas presentes razões.

O agravamento da multa não prosperaria pois ocorrera em função de arbítrio do autuante. Não se verificara a falsificação de notas fiscais ou adulteração de documentos que comprovassem o evidente intuito de fraude. Por isto não se sustentaria.

Requer ao final a redução da multa e cancelamento das parcelas já informadas, tempestivamente, ao fisco.

Arrolamento de bens às fls. 306.

É o Relatório.



Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

## VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Inicialmente reclamam as razões de apelo de possível cerceamento do seu direito de defesa. A decisão proferida não abordou pontos destacados nas razões impugnatórias.

Todavia, a decisão atacada partiu da negativa geral e centrou-se no pedido da redução da multa de ofício. É assente neste Colegiado que não é causa de nulidade a decisão que não aborda, minuciosamente, todos os argumentos expendidos mas o faz em suas conclusões.

Demais disso o controle do ato administrativo nesta instância tem por fim conferir se o procedimento esta de acordo com a legislação de regência. Pela análise desses fatos concluo que sim.

Nos autos são tratados ilícitos tributários de duas ordens, uma das quais, em tese, apontam para ocorrência de crime contra a ordem tributária. As razões nas duas versões apresentadas (impugnação e recurso) tangenciam esse aspecto do litígio. Centram a análise dos fatos sob argumento da impossibilidade de aplicação da multa agravada por não restar configurado o evidente intuito de fraude, por não haver calçado notas fiscais nem falsificado documentos.



Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

Mas não é somente dessas formas de ilícito que se trata a Lei 8137/1990. A matéria é abordada no artigo primeiro desse diploma legal, assim vazado:

Artigo 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 outro documento relativo à operação tributável;  
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;  
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (Destques do Voto)

O caput do artigo define o crime e os incisos tipificam a conduta. No caso dos autos houve a omissão da informação correta da base de cálculo do tributo, por dois anos consecutivos onde a receita auferida foi oferecida à tributação em percentual inferior a 20% do total percebido. Ou seja, o fato descrito se subsume ao inciso 1º deste artigo e obriga ao agente do fisco aplicar a multa agravada.

Dentre os princípios que regem a atividade do lançamento, está o da legalidade objetiva. As construções possíveis quanto à interpretação das normas vigentes, quando se imputa gravame, devem se respaldar, precipuamente, na lei. É mister, que o fato imputado como ilícito, esteja em consonância com a norma jurídica. Só o direito positivo prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma. Fora disto, o panorama é nebuloso, posto que o terreno é movediço. Não se tributa dúvida, suposição. O que gera o tributo é a ocorrência do fato imponível, que deverá ser formalizado observando o devido processo legal. Não é possível dissociar o conteúdo - ocorrência do fato, e o continente - a forma como esta ocorrência foi verificada, quantificada e valorada.

Os ilícitos verificados nos autos tiveram duas ordens:

- a) omissão de receitas configurada por oferecimento à tributação de valor diferente da verdade material (multa agravada, aplicada nos termos do artigo 44 inciso II)e;



Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

b) diferença da alíquota aplicada à presunção (multa de ofício, aplicada nos termos do artigo 44, inciso I).

O lançamento seguiu o rito dos artigos 15 e 24 da Lei 9249/1995 e inciso I do artigo 25 da Lei 9430/96, respeitando a opção de lucro definida pelo sujeito passivo.

Quanto ao pedido para que sejam consideradas as parcelas oferecidas a tributação, espontaneamente, e se reduza o lançamento naquelas importâncias, não é possível. A escrita fiscal apresentada não foi suficiente para respaldar o argumento expendido. O que também impede a aceitação das 16 tabelas produzidas e ditas como suficientes para reduzir o valor lançado. Esses fatos representam prova a favor do fisco, conforme se vê no Termo de Verificação Fiscal de fls. 126:

Após exame dos LIVROS DE REGISTRO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ISS nº 2 (referente ao período de junho/1996 a junho/2000 e nº 3 referente ao período de julho de 2000 a abril de 2001) constatei que o Livro nº 2 contém escrituração discriminada apenas das notas fiscais do período compreendido entre junho e setembro de 1996. A partir de outubro/96, está lançado somente o total do faturamento de cada mês na linha intitulada "SOMA", escrito em caneta vermelha, permanecendo em branco o espaço para lançamento das notas fiscais (como exemplo, fls. 17 a 22). Da mesma forma o livro 03, que se refere ao período de julho/2000 a abril de 2001, também não discrimina as notas fiscais, mas apenas o seu total mensal, escrito em caneta avermelha na linha "SOMA" (TERMO DE CONSTATAÇÃO Nº 1, fls. 23). Havendo necessidade de verificar a existência de documentação fiscal comprobatória das Receitas, intimei-a a apresentar todas notas fiscais de serviço emitidas a partir de junho de 1996 (TERMO DE INTIMAÇÃO nº 1 - FLS. 24).

De imediato a empresa efetuou a entrega de 10 blocos de Notas Fiscais de Serviços SÉRIE B MODELO 10, que continham apenas a última via (Recibo de entrega às fls. 25).

No entanto o exame dessas notas fiscais não se mostrou produtivo, tendo em vista que em sua maior parte, especialmente nos anos fiscalizados, encontrava-se praticamente ilegíveis. Por essa razão, intimei-a a apresentar RELAÇÃO que contivesse o número de ordem, o valor e a data de emissão de todas as notas fiscais emitidas no período de 01/01/1997 a 31/12/1998. A relação foi apresentada no dia 17/05/2001 (fls. 26 a 30).

É exigido de todas as pessoas jurídicas o cumprimento de obrigações principais e acessórias. Obrigações positivas e negativas. Observância não somente dos Princípios Gerais do Direito como também dos aspectos científicos da Contabilidade em seus postulados e princípios. A escrita fisco/contábil deve ser o rito

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

que tem curso conhecido e águas translúcidas. Turvá-las, não justifica sua existência, nem autoriza sua aceitação. Navegar sem bússola não garante a chegada a um porto seguro.

A apuração contábil é científica e formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. Ela observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

Então presentes os pressuposto de ocorrência do fato imponible. segundo passo seria a quantificação do ilícito, operado sobre uma base de cálculo, que representa a grandeza decorrente de regra matriz tributária, legalmente erigida, sem qualquer concurso do administrador tributário a quem cabe tão somente observá-la.

Ensina O Prof. Paulo de Barros Carvalho - (In Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva 2000 - fls.324) as funções da base de cálculo que se prestam para bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Instrumento jurídico que se presta para:

- a) *"medir as proporções reais do fato;*
- b) *compor a específica determinação da dívida;*
- c) *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."*

Determina a lei 9249/1995:

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

Artigo 24 - Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A prática adotada pelo sujeito passivo demonstra, inequivocamente, seu erro consciente e até sinaliza para a possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária.

A cobrança ora realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários realizadas de forma irregular, com oferecimento à tributação em valor insuficiente, em estrita observância à legislação de regência. Nenhuma contraprova desses eventos foi apresentada, diversamente da pretensão espelhada nas razões oferecidas, que insistem na reclamação da cobrança da multa agravada. Ao argumento de que não restara incontroverso o caráter intencional da omissão, restando apenas presumido, para se imputação de dolo, simulação ou fraude, se faz mister.

Mister o aprofundamento das regras referentes à análise probatória devendo ser consideradas as regras referentes ao "*onus probandi*".

Com efeito, caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e foi o que ocorreu nos presentes autos. Através do cotejo entre os valores declarados para o fisco federal e as receitas auferidas junto ao Detran/ES se confirmou o procedimento reiterado em todo período fiscalizado. Foi omitido do fisco cerca de 80% dos valores efetivamente recebidos demonstrando, inequivocamente, a omissão de receita e até sinalizando para a possibilidade de ocorrência de crime fiscal.

O indício na realidade é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo. O indício, portanto, é complementado pela presunção, que pode estar

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (*presunção de hominis*).

Comprovado, portanto o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

A tentativa da recorrente em derrubar as provas produzidas pelo fisco não foi adiante posto que foram apresentados apenas argumentos teóricos.

À obrigatoriedade de se observar as decisões administrativas invocadas nas razões de apelo também não prospera pois não há efeito vinculante. Especificamente quanto ao acórdão 108-06.666, de 19 de setembro de 2001, do qual fui também relatora, tratou de matéria diversa, conforme adiante se verá.

A origem daquela ação fiscal foi a verificação de entregas sistemáticas de declarações divergentes da verdade material como também verificado no presente caso. Após o início do procedimento de ofício as declarações foram retificadas. O lançamento abordou dois ilícitos e em ambos aplicou multa agravada:

- a) cobrança dos valores declarados acrescidos de multa e juros por não recolhimento espontâneo, (aqui incluído os lucros não declarados, as estimativas e os encargos isolados cabíveis);
- b) ajustes realizados a partir da auditoria propriamente dita:

Entendeu a Câmara que no primeiro item estaria contido o ilícito passível de aplicação da multa agravada. Nos ajustes não se materializara o evidente intuito de fraude, daí porque houve provimento parcial, por entender que não competia a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, determinar outros percentuais de multa de ofício diferentes, por ser possível o desvio do comando da norma. E este também foi o motivo que se reduziu a multa de ofício para 75%, para os ilícitos

Processo nº : 11543.002162/2001-51  
Acórdão nº : 108-07.616

representados por suprimento de numerário sem comprovar a origem e efetividade da sua entrega; despesas Indedutíveis; insuficiência de receita de correção monetária e lucros não declarados, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei 9430/1996, porque a conduta dolosa foi a falsa declaração pretendendo ocultar o lucro. Quanto aos demais ilícitos, não restou comprovado o intuito fraudulento que justificasse o agravamento.

Quanto à **multa** aplicada no presente ilícito seguiu o comando do inciso II do artigo 44 da Lei 9430/1996 em vista da conduta verificada. As declarações prestadas com infrações da mesma natureza apontando para inexactidões reiteradas, em vários períodos consecutivos, configurou, em tese, crime contra a ordem tributária. Determina a mencionada lei no dispositivo citado:

*Artigo 44* – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

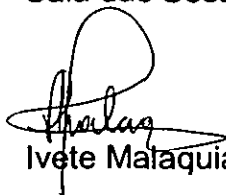
(...)

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4502 de 30/11/1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis .

Como a atividade fiscal é vinculada e obrigatória (artigo 142 do CTN), cabendo a constituição do crédito tributário, com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação (segundo o caput do artigo 144 do CTN), cabe apenas aos agentes do fisco aplicar a lei a partir da subsunção do fato à norma.

Por isto resta inquestionável a correção do procedimento e são por esses motivos que me convenci a Votar no sentido negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões/DF, 03 de dezembro de 2003.



Ivete Maltaquias Pessoa Monteiro

