



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

<b>Processo nº</b>	13603.003381/2007-16
<b>Recurso nº</b>	172.103 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-00.505 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	31 de março de 2011
<b>Matéria</b>	IRPJ - AÇÃO FISCAL - LUCRO ARBITRADO.
<b>Recorrente</b>	CMF COMERCIAL MINEIRO DE FERROS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

ARBITRAMENTO DO LUCRO - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, tributado com base no lucro real ou presumido, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o evidente intuito de fraude definido na forma da lei e caracterizado em procedimento fiscal, *in casu*, declarar à Receita Federal, bem como recolher os tributos sobre o valor em torno de 10% de seu faturamento mensal efetivo, escriturado no livro registro de saídas e declarado à Secretaria Estadual de Fazenda.

Recurso Voluntário Negado Provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Carlos Pelá.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

CMF COMERCIAL MINEIRO DE FERROS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela 2<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte-MG em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/06, que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 19.476,33, cumulado com multa de ofício, em parte qualificada no percentual de 150%, e em parte no percentual de 75%, e juros de mora pertinentes calculados até 28/09/2007.

Em decorrência desse procedimento principal, foram também formalizados os seguintes lançamentos reflexos, a saber:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 30/34), no valor de R\$ 15.511,91, cumulada com multa de ofício, em parte qualificada no percentual de 150%, e em parte no percentual de 75%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/09/2007.

Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 12/15), no valor de R\$ 10.311,20, cumulada com multa de ofício qualificada no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/09/2007.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 21/24), no valor de R\$ 47.591,70, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/09/2007.

### **Lançamento do IRPJ e Reflexos. Descrição dos Fatos.**

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2003 06/2003 09/2003 12/2003

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

(...) 001 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) - REVENDA DE MERCADORIAS

Omissão de receitas da revenda de mercadorias apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

**002 – RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) -  
REVENDA DE MERCADORIAS**

Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo".

**Do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 41/43).**

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.:

- O contribuinte entregou a DIPJ/2004, na forma de apuração pelo lucro presumido, apresentando as DCTF (fls. 80/83).
- O Fisco intimou o contribuinte a apresentar os documentos discriminados no Termo de fls. 104/105.
- O referido Termo foi atendido, em parte, tendo sido apresentado o Livro de Apuração do ICMS (fls. 119/146).
- Instado, mais uma vez, a apresentar a sua escrituração contábil (fls. 150/151), o contribuinte informou sobre a impossibilidade de fazê-lo, por motivo de extravio, conforme documento de fls. 152.
- Inarredável, pois, a pertinência da aplicação do regime de tributação com base no lucro arbitrado, no período fiscalizado.
- Nesse diapasão, a Fiscalização efetuou o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados sobre o lucro arbitrado, determinado mediante aplicação dos percentuais fixados em lei sobre a receita bruta conhecida, com a elaboração do demonstrativo avistado às fls. 44, lavrado com supedâneo nos lançamentos efetuados nos Livros de Apuração do ICMS (fls. 119/146), indicativo, também, da receita escriturada e não declarada pelo contribuinte, que apresentou a DIPJ com valores consideravelmente inferiores aos registrados (fls. 45/78); razão pela qual efetuamos destacadamente o lançamento sobre essa diferença, com os respectivos reflexos da Contribuição para o PIS e da COFINS.
- A propósito, fica evidenciado, de forma inequívoca, o intuito de fraude por parte do contribuinte, consubstanciado na conduta supramencionada, uma vez que os reais valores já haviam sido escriturados em seus Livros de Apuração do ICMS (fls. 119/146) e também declarados à Receita Estadual (fls. 84/100), que teve por manifesto objetivo impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária federal, da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais e, por consequência, se eximir do pagamento dos tributos devidos; restando caracterizada a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, como fato gerante para a incidência da multa qualificada na forma do inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

**Da Impugnação.**

Tendo sido dele cientificado, em 17/10/2007, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 19/11/2007, mediante o instrumento de fls. 156/159. Adiante compendiam-se suas razões.

Assinado digitalmente em 20/04/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 22/04/2011 por ALBERTINA SILVA

SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 20/04/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Emitido em 22/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Inicialmente, o Impugnante ressaltou a tempestividade da defesa e fez um breve relato dos fatos.

#### IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Diz que não conseguiu reconstruir sua contabilidade, mas o livro de ICMS foi entregue tempestivamente, o que viabiliza ao Fisco a apuração do real faturamento da empresa, motivo pelo qual, ao reverso do entendimento por ele esposado, o coeficiente para apuração do lucro é o referente ao lucro presumido (8%), e não arbitrado (9,6%).

Elementar que em virtude da entrega tempestiva do livro do ICMS, não há como acatar a aplicação do art. 530, do RIR/1999, uma vez que o Fisco teve meios de apurar a receita bruta e real da empresa.

Diz, certo é que se a receita estiver dentro dos limites legais, tem a empresa o direito de optar pelo lucro presumido, como realmente fez.

No que tange à aplicação da penalidade prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se que o representante do Fisco deveria comprovar de forma inequívoca o dolo da empresa, eis que o retardamento ou redução do imposto a pagar, por si só não corresponde à hipótese legal, ônus do qual não se desincumbiu.

Cita acórdão do Conselho de Contribuintes.

Outrossim, quanto à parte da receita tida como omitida, também não cabe arbitramento, tendo em vista que, como dito, o Fisco teve acesso ao faturamento real da empresa, motivo pelo qual, a multa qualificada aplica, não encontra guarida legal.

Diante do acima, em relação ao Imposto de Renda, requer:

sejam canceladas as multas aplicadas no percentual de 75% no Imposto de renda declarado e pago, considerado no patamar de imposto presumido.

que o valor dos impostos tidos como omitidos, sejam calculados com base no lucro presumido, cuja alíquota é 8%, reduzindo-se as multas aplicadas para 75%.

#### PIS/PASEP, COFINS E CSLL.

Ao reverso do procedimento utilizado pelo representante do Fisco para apuração do *quantum* nos demais impostos, com relação ao PIS/PASEP, COFINS e CSLL, desprezou os valores consignados e efetivamente pagos na DCTF.

No relatório fiscal, utilizou as receitas declaradas na DCTF que foram devidamente pagas pelo Impugnante, no entanto, declarou-as insuficientes, aplicando a multa de ofício de 75%.

Alega que o Fisco, contrariando disposição legal, dobrou a base de cálculo dos valores declarados e pagos, sem, contudo, haver qualquer embasamento legal que o autorize a tal procedimento.

Salienta que o Fisco deveria ter utilizado o faturamento encontrado, para calcular as referidas contribuições (PIS, CSLL e COFINS), descontando os valores declarados e pagos, apurando-se o tributo ainda devido, para, posteriormente, na diferença aplicar a multa de ofício (75%), o que desde já requer.

Diante do exposto, quanto ao PIS/PASEP, CSLL e COFINS, requer a aplicação das alíquotas legais que incidirão sobre o faturamento encontrado no ICMS, descontando-se os valores já declarados e pagos, apurando-se o tributo ainda devido, para, posteriormente, na diferença, aplicar a multa de ofício (75%).

#### DO PEDIDO.

Á vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência parcial do lançamento, requer seja acolhida a presente impugnação.

#### **Da Representação Fiscal.**

Consta o processo administrativo de Representação para Fins Penais protocolado sob o nº 13603.003475/2007-95.

#### A decisão recorrida está assim ementada:

*ARBITRAMENTO DO LUCRO - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, tributado com base no lucro real ou presumido, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.*

*MULTA DE OFÍCIO NORMAL. - Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa 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.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o evidente intuito de fraude definido na forma da lei e caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.*

*DUPLICIDADE DE BASE DE CÁLCULO. VALORES CONSTANTES DA DCTF. Constatando-se que, no lançamento, houve imposição, em duplicidade, das bases de cálculo informadas na DIPJ, nem foram aproveitados os valores constantes das DCTF, a exigência da contribuição deve ser ajustada em razão disso.*

*DUPLICIDADE DE BASE DE CÁLCULO. VALORES CONSTANTES DA DCTF. Constatando-se que, no lançamento, houve imposição, em duplicidade, das bases de cálculo informadas na DIPJ, nem foram aproveitados os valores constantes das DCTF, a exigência da contribuição deve ser ajustada em razão disso.*

*Lançamento Procedente em parte.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de exigência de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro arbitrado, em face da não apresentação da escrituração contábil ou do livro caixa / livro de inventário. Foi aplicada ainda a multa de ofício qualificada em razão de o contribuinte ter informado à RFB, durante todo o ano de 2003, em torno de 10% de seu faturamento efetivo, escriturado no livro registro de saídas e declarado ao ICMS, consoante demonstrativo de fl. 44.

Em seu recurso voluntário a contribuinte limita-se a repisar as alegações da peça impugnatória, alegando que não conseguiu reconstituir sua contabilidade, mas que entregou tempestivamente o livro de apuração do ICMS, não sendo justo nem razoável o arbitramento do lucro a 9,6%, ou seja, eventuais diferenças deveriam ser tributadas a 8% da receita.

Pela análise dos autos, formei convencimento de que a decisão de 1<sup>a</sup>. instância não merece reparos, pelo que peço vênia para transcrever e adotar os fundamentos do voto condutor do ilustre julgador Marcos Antonio Pires.

De acordo com o lançamento do IRPJ e da CSLL, houve arbitramento do lucro nos períodos autuados, uma vez que o contribuinte, notificado, deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, notadamente o Livro Caixa.

O impugnante, após as devidas intimações (fls. 104/105 e 150/151), apresentou apenas o Livro de Apuração do ICMS, justificando a não apresentação da sua escrituração comercial ou fiscal, inclusive, do Livro Caixa, em razão do extravio de todos os documentos que dariam suporte à referida escrituração (vide documento de fls. 152).

O contribuinte defende que o Fisco não deveria ter arbitrado o seu lucro, pois com a entrega do Livro de Apuração do ICMS, ficou viabilizada a determinação do real faturamento da empresa. Desse modo, o imposto e a contribuição deveriam ter sido apurados com base no lucro presumido, ou seja, aplicando sobre as receitas levantadas o percentual de 8%, e não 9,6%.

No entanto, o contribuinte, como optante pelo regime de apuração do lucro presumido, segundo indicou na sua DIPJ/2004 (fls. 45/79), estava obrigado, pelo menos, a manter o Livro Caixa, no qual deveria escriturar toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária (art. 527, parágrafo único, do RIR/1999).

Diante disso, não prosperam tais argumentos, pois, no caso concreto, o Fisco, à luz da legislação tributária de regência, valeu-se corretamente do arbitramento do lucro, consoante reza o art. 530, III do RIR/1999:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

.....

**III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; (Grifou-se)**

Assim, estão presentes os pressupostos que autorizam o arbitramento do lucro, uma vez constatado que o contribuinte não mantinha a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, nem do livro caixa, deixando de apresentar os livros obrigatórios, numa demonstração clara da falta de condições materiais para se determinar o lucro presumido.

Enfim, diante da legislação citada, notadamente no que se refere à falta de escrituração contábil ou fiscal ou, pelo menos, do livro caixa, considerando que o sujeito passivo era optante pelo regime do lucro presumido, os motivos narrados tanto na descrição dos fatos como no TVF são mais do que suficientes para garantir a legalidade do arbitramento do lucro levado a cabo pelo Fisco.

Em decorrência disso, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi considerada a partir da receita bruta conhecida, no caso representada por duas parcelas: uma, pelas receitas informadas na DIPJ pelo próprio contribuinte; e a outra, pelas receitas omitidas, levantadas pelas diferenças entre as declaradas e as lançamentos efetuados no Livro de apuração do ICMS.

No caso, portanto, constatada a omissão de receitas, não sendo possível a apuração do lucro presumido, a tributação do IRPJ e da CSLL deve ser levada a efeito com base no lucro arbitrado. A omissão de receitas repercute ainda nos lançamentos do PIS e da Cofins. Tudo consoante o estabelecido no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

(grifos acrescentados)

Logo, constatada a omissão de receitas, por ausência de escrituração regular, procede o arbitramento dos lucros para o lançamento do IRPJ e da CSLL, repercutindo a omissão de receitas também no PIS e na COFINS.

Conforme se viu, todo o procedimento fiscal está pautado nas normas regulamentares e foi realizado em consonância com as disposições do art. 142 do CTN, devendo ser ressaltado ainda que foram observados todos os quesitos atinentes

---

à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, foi correto o lançamento.

E, por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos, a título de CSLL, COFINS e PIS.

PIS/PASEP, COFINS CSLL

O contribuinte reclamou que, ao reverso do procedimento utilizado pelo Fisco para apuração do *quantum* nos demais impostos, com relação ao PIS/Pasep, COFINS e CSLL, foram desprezados os valores consignados e efetivamente pagos na DCTF.

Alegou, ainda, em relação ao PIS/Pasep e à COFINS, que o Fisco dobrou a base de cálculo dos valores declarados e pagos, sem, contudo, haver qualquer embasamento legal que o autorize a tal procedimento.

Em relação ao primeiro argumento, verifica-se, nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL (conforme consta, respectivamente, dos anexos de fls. 07/09 e 36), que os valores consignados nas DCTF entregues pelo contribuinte (documentos de fls. 80/83), como créditos vinculados, foram compensados tanto no cálculo do imposto como da contribuição devidos.

Nos anexos dos respectivos Autos de Infração, o Autuante anotou no campo, “Descrição dos Valores a Compensar”, o seguinte: “**conforme respectiva DCTF**”.

Cumpre observar, ainda, que os respectivos valores constantes das DCTF foram abatidos tanto do IRPJ quanto da CSLL, em relação às infrações decorrentes das omissões de receitas, nas quais incidiu a multa qualificada de 150%.

Entretanto, nos Autos de Infração tanto do PIS/Pasep como da COFINS, o Autuante não fez nenhuma compensação, a despeito de nas DCTF entregues pelo contribuinte constar valores dessas contribuições informados como créditos vinculados, isto é, da mesma forma que para o IRPJ e a CSLL. Constatou-se, ademais, que os valores de PIS/Pasep indicados nas DCTF correspondem às contribuições decorrentes da receitas declaradas na DIPJ.

Portanto, a Fiscalização adotou procedimento diverso, em relação aos referidos valores constantes das DCTF, que foram aproveitados na apuração do IRPJ e da CSLL, mas não o foram na determinação do PIS e da COFINS. Por outro lado, nem na descrição dos fatos nem no TVF, a Fiscalização explicou o por quê adotou procedimento diverso em relação aos aludidos tributos.

Desse modo, **segundo a mesma forma de determinação do IRPJ e da CSLL**, os valores indicados nas DCTF, como créditos vinculados, a título de PIS e COFINS, devem ser aproveitados, respectivamente, na apuração dessas contribuições, notadamente, nas infrações decorrentes das omissões de receitas, onde foi exigida a multa qualificada, de 150%.

Quanto à alegação de duplicidade das bases de cálculo declaradas do PIS/Pasep e da COFINS, essas realmente constam lançadas, nos respectivos Autos de Infração, duas vezes. O que ocasionou, em relação às bases declaradas na DIPJ, duplicidade na determinação dos valores devidos das contribuições.

Enfim, cabe alterar os valores devidos do PIS/Pasep e da COFINS, decotando as bases consideradas em duplicidade e aproveitando os valores declarados nas DCTF, os quais foram abatidos das contribuições relativas às infrações de multa qualificada.

Essas alterações estão indicadas adiante, nos demonstrativos de apuração dos valores devidos do PIS/Pasep e da COFINS.

#### DAS MULTAS APLICADAS.

No caso concreto, o lançamento impôs, em relação à omissão de receitas apurada pela diferença entre o declarado na DIPJ e o que foi registrado no Livro de Apuração do ICMS, conforme relatado tanto na descrição dos fatos como no TVF, a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, “*in verbis*”:

**“Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”.(Grifou-se)

Diante dos fatos narrados no TVF, tanto a penalidade normal, no percentual de 75%, aplicada aos tributos devidos em razão dos valores declarados na DIPJ, quanto a qualificada, no percentual de 150%, seguiram estritamente a legislação acima transcrita. Cumpre evidenciar que o trabalho fiscal, em relação às receitas omitidas, caracterizou o evidente intuito de fraude, necessário à qualificação.

À luz da legislação acima transcrita, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos: **sonegação** é toda 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 **ou das condições pessoais de contribuinte**, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; **fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, **a ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, **ou a excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento; e **conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

E a constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita.

Tanto o crime definido no art. 1º, inciso I da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quanto às práticas definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam de infrações em cuja definição seja elementar o “dolo específico” do agente,

---

ou seja, infrações nas quais o “executor” do ato tenha em mente a obtenção de um determinado resultado. É preciso, portanto, que fique evidenciada não apenas a intencionalidade do agente, mas seu objetivo de atingir determinado resultado.

No presente caso, estão presentes os elementos demandados para a qualificação da multa. As provas encontram-se elencadas no Termo de Verificação fiscal – TVF, cujos trechos estão transcritos, a seguir:

“A propósito, fica evidenciado, de forma inequívoca, o intuito de fraude por parte do contribuinte, consubstanciado na conduta supramencionada, uma vez que os reais valores já haviam sido escriturados em seus Livros de Apuração do ICMS (fls. 119/146) e também declarados à Receita Estadual (fls. 84/100), que teve por manifesto objetivo impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária federal, da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais e, por consequência, se eximir do pagamento dos tributos devidos; restando caracterizada a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, como fato gerante para a incidência da multa qualificada na forma do inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996..”

É evidente que, diante de tais condutas, no que interessa ao lançamento dos tributos devidos, ficou, assim, demonstrado que o Impugnante agiu, dolosamente, informando reiteradamente ao Fisco federal as receitas decorrentes da exploração da sua atividade, a menor, como forma de 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. O que é suficiente para manter a qualificação da penalidade imposta no presente lançamento, nas infrações indicadas nos respectivos Autos de Infração.

Ademais, a defesa, como um todo, não conseguiu rebater os fatos demonstrados nem as evidências expostas no trabalho fiscal.

Quanto ao aspecto criminal, registre-se que foi protocolizado o devido processo de representação fiscal para fins penais sob o nº 13603.003475/2007-95, no qual constam destacados os fundamentos legais, a descrição dos fatos e a qualificação dos responsáveis, além da relação dos elementos probatórios. O trâmite do referido processo segue as determinações da Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005, que estabelece procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal (MPF), de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal. É que ao MPF, instituição permanente essencial à função jurisdicional do Estado, incumbida da defesa da ordem jurídica, cabe promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.

Por último, incabível a alegação de exorbitância dos valores das multas exigidas, pois esses decorrem da exata aplicação da lei. No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança dos tributos e das multas.

Portanto, é procedente, no caso vertente, a aplicação da multa, em parte no percentual normal, de 75%, e em parte qualificada, no percentual de 150%. O que se fez consoante determina a legislação acima transcrita.

#### DEMAIS QUESTÕES

Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais *a quo* afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE nº. 948, de 2 de junho de 1998).

O contribuinte cita, na defesa, acórdãos do Conselho de Contribuinte e excertos de jurisprudência. No entanto, os acórdãos do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo. (Parecer Normativo CST nº. 390, publicado no DOU de 04 de agosto de 1971).

Quanto às decisões judiciais, essas são vinculantes para a Administração Tributária Federal somente nas hipóteses especificadas pelo Decreto nº. 2.346, de 10 de outubro de 1997. O que não é o caso das jurisprudências citadas nos autos, as quais, dessa forma, também não possuem força no sentido de vincular a autoridade julgadora administrativa.

Acresce-se ainda o fato de que as conclusões eventualmente formalizadas em processos submetidos a exame das citadas autoridades julgadoras não podem ser transpostas diretamente para o caso vertente, ante a multiplicidade de situações retratadas em relação a diferentes contribuintes, que nem sempre guardam consonância com as infrações ora em exame.

Por oportuno, vale mais uma vez lembrar, no que se refere à doutrina e à jurisprudência judicial mencionadas na peça de defesa, que a Administração Pública somente pode fazer o que a lei autoriza. Os agentes públicos, portanto, não podem aplicar entendimentos doutrinários contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 do Código Tributário Nacional).

Frise-se novamente que o recurso voluntário não rebate quaisquer dos fundamentos acima, tampouco apresenta novas alegações quanto as matérias recorridas.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, confirmando a manutenção parcial dos lançamentos conforme decidido em 1<sup>a</sup> instância.

*(assinado digitalmente)*  
Antônio José Praga de Souza