



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13936.000030/91-08
Recurso nº : 110.444
Matéria : IRPJ - Exs. de 1986 A 1988
Recorrente : BORDIN S/A - INDUSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 09 de julho de 1997
Acórdão nº : 107-04.274

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES. Se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração, exercendo, alentadamente, o seu direito de defesa, não dá causa à nulidade do lançamento nem da decisão o só fato de constar, do enquadramento legal, dispositivo de lei impertinente ao fato.

IRPJ - CUSTOS FICTÍCIOS - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - FRAUDE - PENALIDADES. O uso reiterado de documentos fiscais referentes a empresas comprovadamente inexistentes, com o objetivo de reduzir o lucro real, caracteriza o evidente intuito de fraude e autoriza a glosa de seus valores com a consequente exasperação da multa de lançamento de ofício.

IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS. A falta de contabilização de compras e dos respectivos pagamentos evidencia a prática de omissão de receitas.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - PENALIDADES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Não restando comprovado o evidente intuito de fraude, insubsiste a exigência de multa de lançamento de ofício agravada.

Preliminares rejeitadas.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BORDIN S/A - INDUSTRIA E COMÉRCIO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos de relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ

PRESIDENTE

Jonas Francisco de Oliveira
JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA

RELATOR

FORMALIZADO EM: *25 AGO 1997*

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

R E L A T Ó R I O

Em consequência de ação fiscal procedida junto à pessoa jurídica nomeada à epígrafe foi lavrado o auto de infração de fl. 93, em razão dos seguintes fatos:

1. consoante pesquisas junto ao sistema ORCA e realização de diligências nos endereços constantes das respectivas notas fiscais foram constatadas compras de madeiras de empresas inexistentes (O.Z. DE SOUZA e MARIO R. DOS SANTOS), sendo considerados nulos os documentos fiscais por elas emitidos e glosados os respectivos custos;

2. foram efetuadas compras mediante notas fiscais de entrada emitidas pela autuada contra o Sr. Osmar Alexandre Pietsch, cujos pagamentos na escrituração não foram comprovados.

A autoridade fiscal observou, no Termo de Encerramento de Fiscalização (onde as infrações estão descritas), que todos os valores lançados são considerados OMISSÃO DE RECEITAS, conforme artigos 158 e 181 do RIR/80.

Ao defender-se contra as acusações fiscais a pessoa jurídica procura inicialmente demonstrar que as empresas O.Z de Souza e Mário R. dos Santos existem, alegando, para tanto, que as mercadorias, que para ela constituem matéria prima, deram entrada em seu estabelecimento, foram contabilizadas e pagas em estabelecimentos bancários, cujas duplicatas foram negociadas via operação de desconto, estando as mesmas registradas nos órgãos de comércio, como faz prova a fotocópia de registro de uma delas, e inscritas nos órgãos fazendários, a quem compete examinar a sua regularidade perante os mesmos. Por todo o alegado, afirma descaber a glosa de custos ou omissão de receita e que é inadmissível glosar custos presumindo omissão de receita com reflexo aos seus acionistas.

Insurgindo-se contra o item referente a pagamentos não comprovados, alega, em síntese, que as notas fiscais de entrada, referentes a madeiras em toras, foram emitidas para simples trânsito e registradas no REM, pelo que considera afastada a irregularidade. Diz que as toras de madeira pertencem ao Sr. Osmar Pietsch, o qual as entregou para as referidas empresas para desdobra, que em seguida lhe venderam. Admite, contudo, ter cometido uma infração formal na medida em que não observou nas referidas notas de entrada acerca da movimentação da madeira. Observa que referidas notas fiscais não oneraram seus custos por não haver sofrido o ônus econômico ou financeiro da aquisição. Por fim, discorda com o enquadramento legal da infração afirmando que não houve falsificação material ou ideológica da escrituração ou de seus comprovantes, nem omissão de receitas com base em suprimentos de caixa. Cita jurisprudência.

Conclui seu arrazoado discordando com o agravamento da penalidade aplicada, por considerar ter provado a regularidade das aquisições das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

empresas tidas por inexistentes, enquanto que a Fiscalização não provou a irregularidade referente às notas fiscais de entrada, emitidas apenas para fins de trânsito, as quais não foram contabilizadas como custos, cabendo à autoridade fiscal a prova de que as mesmas foram pagas ao seu proprietário. Em seguida, transcreve ementas de julgados deste Conselho referente à questão aqui abordada, sintetiza seu arrazoado e roga pela improcedência do lançamento de ofício.

Após ter-se manifestado contra a não inclusão do documento de fl. 20 junto ao auto de infração, porque não tomou conhecimento do mesmo (trata-se de esclarecimentos prestados à Fiscalização pelo Sr. Osmar Pietsch a respeito das transações comerciais da fiscalizada e as supostas empresas O.R. de Souza e Mário R. dos Santos), foi reaberto prazo para contestá-lo.

Em síntese, alega a autuada, que, pelo fato de não ter sido intimada, resta saber se o declarante compareceu espontaneamente, o que é contrariado em face das inquirições fiscais constantes do termo de esclarecimentos. Além disto, considera estranha a anotação feita no verso do documento de fl. 11 ("Fornec. Frios. cfe. Denúncias de P. Física"). Diz estar apresentando Escritura Pública de Declaração firmada pelo Sr. Osmar Pietsch junto ao 2º Tabelião de Notas da Comarca de União da Vitória, a fim de se contrapor ao termo de fl. 20, bem como declarações firmadas pelos transportadores das mercadorias adquiridas das referidas empresas. Tendo constatado que o Delegado da Receita Federal solicitou às instituições financeiras documentos bancários das mesmas empresas, a pessoa jurídica solicitou novo prazo assim que forem juntados ao autos, para se manifestar sobre eles, ressalvando a vedação imposta pelo artigo 9º, inciso VII, do D.L. nº. 2.471/88.

Contra-razões fiscais às fls. 131/133, pela manutenção da exigência.

Mediante a CI de fl. 134 fez-se juntada do TERMO DE COMPARECIMENTO E RATIFICAÇÃO de fls. 135/136, contendo declarações do Sr. Osmar Pietsch prestadas à Fiscalização, na sala de audiências da Vara Criminal da Comarca de União da Vitória, no qual o declarante ratifica integralmente o termo de fl. 20.

Seguiu-se a realização de diligência mediante solicitações de informações junto à empresa de energia elétrica do Paraná e ao IBAMA, consoante documentos de fls. 138/145, concluída com o Termo de fl. 146, dando conta da inexistência das aludidas empresas.

Ciente das medidas investigatórias e de seu resultado, a autuada compareceu mais uma vez aos autos, às fls. 150/151, onde contesta, fundamentadamente, todos os elementos carreados aos autos com a diligência, inclusive o termo de conclusão.

Nova diligência foi realizada, em face das novas alegações do contribuinte, desta feita consistindo em declaração prestada à Fiscalização pelo Sr.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº: 107-04.274

Adilvo Pavarin Lucas acerca do transporte de madeiras adquiridas do Sr. Osmar Pietsch, pela autuada, em nova solicitação de informações à empresa de energia elétrica (COPEL), em solicitação de informação à Junta Comercial, sobre as duas empresas consideradas inexistentes, e em intimação à autuada para apresentação de documentos.

Embora ciente de tais providências preparatórias ao julgamento, a pessoa jurídica não se manifestou, não obstante o prazo de trinta dias concedido.

Finalmente, a lide foi a julgamento, tendo a Autoridade concluído pela procedência do lançamento, conforme decisório de fls. 180/185, encimado pelas seguintes ementas:

*** IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

DOCUMENTÁRIO FISCAL INEFICAZ

Com base na Portaria MF 187/93, a glosa de despesas provenientes de operações com empresas inexistentes de fato, mesmo que existam de direito, é cabível.

NÃO COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO DE DESPESAS
É cabível a glosa de despesas cujo efetivo pagamento a empresa fiscalizada não logrou comprovar.

Desta decisão recorreu a pessoa jurídica (fls. 190/196), alegando, em preliminar, que as despesas glosadas (falta de comprovação de pagamentos) não foram contabilizadas nem foram registrados pagamentos referentes às mesmas, pois, conforme informou, tratava-se de simples trânsito. Pede, por isso, sejam declarados nulos o procedimento fiscal e a decisão.

No mérito, assevera ter provado a existência das empresas O.Z. de Souza e Mário R. dos Santos, sobre o que discorre alentadamente, e volta a se insurgir contra o item referente à falta de comprovação dos pagamentos, insistindo em que não os registrou como custo nem despesa. Discorda novamente com a capitulação legal alegando que os fatos não se subsumem aos artigos citados no termo de encerramento de fiscalização, destacando que o lançamento não pode prosperar porque inicialmente foi autuada por falta de comprovação de pagamento e depois a Fiscalização sustenta tratar-se de presunção de vendas anteriormente omitidas, enquadrando o fato no artigo 181 do RIR/80. Por fim persévera nas razões de defesa quanto ao agravamento da multa de lançamento de ofício, tece longo arrazoado acerca das presunções em direito tributário e conclui o apelo resumindo suas razões.

Em Sessão de 06.07.94, tendo por Relatora a então Conselheira Rângela Reis Varisco, esta Câmara declarou nula a decisão recorrida, por falta de





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

apreciação de argumentos de defesa, nos termos do Acórdão nº 107-1.374, acostado às fls. 205/212.

Nova decisão foi prolatada, às fls. 213/223, pela DRJ de Curitiba (PR), sintetizada segundo as ementas abaixo transcritas:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

GLOSA DE CUSTO COMPROVADO COM DOCUMENTO INIDÔNEO - Devem ser oferecidos à tributação os valores apropriados como custos, quando calculados em notas fiscais com emissão atribuída a firmas inexistentes.

PAGAMENTOS NÃO COMPROVADOS - A falta de comprovação do efetivo pagamento de mercadorias adquiridas, autoriza a presunção de que os valores respectivos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Contra esta nova decisão foi apresentado o recurso de fls. 230/239, cujas razões passo a resumir:

1. preliminarmente, argui a nulidade do lançamento de ofício e da decisão recorrida em razão do enquadramento legal ser ~~impertinente aos fatos~~, revelando-se, destarte, impreciso o procedimento fiscal;

2. após aduzir que a autora do feito e a autoridade julgadora sustentaram seus fundamentos na declaração firmada pelo Sr. Osmar Alexandre Pietsch, procura demonstrar que o declarante faltou com a verdade;

3. assevera ter comprovado que as madeiras serradas transitaram do estabelecimento sito à rua Zacarias Góes de Vasconcelos, 128 (endereço de Mário R. dos Santos segundo as notas fiscais) para o seu estabelecimento e que as madeiras em toros transitaram de diversas localidades para aquele endereço, conforme documentos expedidos pelo 2º Tabelião de Notas;

4. diz que a distinção entre madeiras serradas e em toros é relevante em razão das contradições contidas no termo de declaração firmado pelo Sr. Adilvo Pavarin Lucas à fl. 154 e na escritura pública de declaração apresentada por ela;

5. na tentativa de demonstrar a lisura das operações, volta a alegar que efetuou os pagamentos das operações mediante liquidações bancárias, que não é responsável pelo descumprimento das obrigações tributárias por parte das empresas vendedoras, pois o que lhe interessa é a compra da mercadoria, que se deu mediante notas fiscais cuja impressão foi autorizada, e que o uso indevido das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº: 107-04.274

empresas ficou demonstrado ser de responsabilidade do Sr. Osmar Pietsch, de conformidade com suas declarações e documentos fornecidos pela Junta Comercial e pela COPEL, afirmando tratar-se de eleição errada do sujeito passivo;

6. diz que a alegação do Sr. Osmar Pietsch de que devolvia à Sra. Arlete Bordin o produto das cobranças bancárias não pode prosperar, em razão do conflito e das contradições das declarações prestadas por ele e porque o mesmo ficou no terreno das alegações, sem nenhuma prova concreta, inclusive por parte da autoridade fiscal;

7. alega, quanto a dizer-se que as notas fiscais de venda se destinavam à cobertura de estoques, que a Fiscal, para acatar tal informação, deveria ter efetuado levantamento específico;

8. quanto aos pagamentos não comprovados, diz reportar-se às razões preliminares, por guardar íntima relação em torno da presunção de omissão de receitas, cujas notas fiscais de entradas alega não terem sido contabilizadas como custos ou despesas, as quais serviram apenas para justificar o trânsito de toras de madeiras pertencentes ao Sr. Osmar Pietsch, de acordo com a escritura pública de declaração prestada pelo Sr. Adilvo Pavarim, desvirtuada pelo julgador, cuja análise demonstra que, na escritura consta tratar-se de transporte de madeiras em toros enquanto que no termo de declaração consta o transporte de madeiras (que entende serradas);

8. assevera que tais notas fiscais não constituem dispêndio financeiro, inexistindo custo a ser contabilizado;

9. considera que o lançamento foi sustentado com base em presunção comum, na medida em que não há prova de que efetuara o pagamento das madeiras ao Sr. Osmar Pietsch, seu proprietário, até porque, nos documentos de fls. 142 a 145 inexistente valor ou preço a ser satisfeito. Após transcrever ementas de julgados administrativos persevera quanto a impertinência do enquadramento legal com base no artigo 181 do RIR/80;

10. por fim, volta a insurgir-se contra a penalidade agravada.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

V O T O

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

O recurso foi apresentado com observância dos pressupostos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

É pretensão da recorrente, preliminarmente, que o procedimento fiscal hostilizado e a decisão recorrida sejam declarados nulos, sob o argumento de que houve erro na capituração legal da infração referente à falta de comprovação da contabilização de compras.

Justifica sua pretensão afirmando que os fatos são compatíveis com as disposições do art. 181 do RIR/80, pois não houve suprimentos de caixa a caracterizar omissão de receitas.

De fato, o artigo 181 do RIR/80, descrito pela recorrente, é impertinente à infração. Todavia, ela mesma demonstrou, com certa desenvoltura, que este equívoco nenhum prejuízo lhe causou, sobre cercear o seu direito de defesa, porquanto, em todas as oportunidades que compareceu aos autos para se defender, manifestou pleno conhecimento de todos os fatos que ensejaram o lançamento. E se assim logrou proceder é porque os fatos foram descritos de modo a possibilitar-lhe pleno conhecimento e os verdadeiros fundamentos legais das acusações.

Quanto à decisão, especificamente, a recorrente apresenta o mesmo argumento para pleitear sua nulidade, o que é de todo desarrazoado e impertinente, pois erro de capituração legal pode acarretar, quando muito, a nulidade do lançamento consubstanciado no auto de infração ou notificação, não da decisão.

Por estas razões, não vejo como acolher tais preliminares.

No mérito, como vimos do relatório, consoante a acusação na peça fiscal, a questão inaugural envolve a prática de ilícito consistente na utilização de notas fiscais de compras de madeiras emitidas por empresas inexistentes, com o objetivo de, dentre outros, aumentar os custos de produção da recorrente.

Cuida-se, inicialmente, de analisar esta questão.

Pois bem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

Segundo os termos da declaração prestada pelo Sr. Osmar Alexandre Pietsch à fl. 20 (ratificados com todas as letras às fls. 135/136), tratam-se de empresas que teriam emitido notas fiscais e duplicatas "frias", "de favor", à recorrente, sem a correspondente transmissão das mercadorias. Consta que as duplicatas, emitidas para dar aparência de legalidade a tais operações, eram convertidas em numerário mediante descontos em instituições bancárias, em nome de outra empresa, de propriedade do declarante. Consta ainda que a Sra. Arlete Bordin, acionista da recorrente, solicitava do declarante a emissão das notas fiscais "frias" para cobrir estoques em sua empresa, recebia o produto dos descontos da duplicata, em dinheiro, e pagava ao declarante uma comissão de três por cento do valor descontado em cada operação.

Diante das declarações acima, a autoridade fiscal diligenciou junto às instituições bancárias relacionadas aos descontos de duplicatas e concluiu, em razão dos esclarecimentos obtidos das mesmas, que, tal como declarado pelo Sr. Osmar Pietsch, as empresas fornecedoras não existiam, vindo a lavrar o auto de infração.

Em decorrência da impugnação, a repartição fiscal resolveu diligenciar junto a diversos órgãos capazes de dar informações acerca da existência das empresas de um modo geral, obtendo a confirmação de que os fornecedores O.Z. de Souza e Mário R. dos Santos não existiam, relativamente aos períodos abrangidos pela ação fiscal e às notas fiscais emitidas e glosadas. Com efeito, obteve-se informações da empresa de energia elétrica do Paraná (COPEL), eis que tal atividade consome grande quantidade de energia elétrica, da Junta Comercial, onde deveriam estar registradas, do IBAMA, que exerce o controle sobre as operações com madeiras, além da coleta de dados de supostos transportadores, obtidos junto à recorrente. Desde já cumpre esclarecer que da informação da COPEL acerca da existência de outro consumidor no endereço onde supostamente estaria a firma individual Mário R. dos Santos não se pode presumir tratar-se desta empresa, pois a que se refere tal informação, conforme esclarecimento da autoridade fiscal às fls. 131/132, não infirmado pela recorrente, denomina-se CEDRO PINHO INDUSTRIA MADEIREIRA LTDA., de propriedade do Sr. Osmar A. Pietsch. Os autos dão conta, ainda, ter sido constatado que tais empresas não se encontravam cadastradas nos arquivos da SRF, segundo pesquisas realizadas junto ao Sistema de Recuperação de Cadastro (ORCA).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

Diante de todas estas providências e informações, com o fim de instruir e preparar os autos para julgamento, fica claro que a acusação não se baseou tão-somente nos termos das declarações prestadas pelo Sr. Osmar Pietsch. Refiro-me à declaração prestada à Fiscalização antes do lançamento de ofício e a sua confirmação, e não àquela pela qual (não se sabe em que circunstâncias, mas presume-se porque) a recorrente tentou desvirtuar a inicialmente prestada, eis que os argumentos para sua aceitação são totalmente insubsistentes, como o que o declarante diz não ter lido o que declarou e mesmo assim assinou o termo. De considerar, ainda, que, para desdizer os termos inicialmente declarados, deveria o declarante (e a recorrente) apresentar provas cabais dos fatos então contrariados, o que não aconteceu, ficando apenas na retórica. Assinale-se que, por outro lado, o Fisco procurou e conseguiu obter provas sobre tudo o quanto alegado inicialmente no termo de fl. 20, de modo a confirmar a inexistência dos supostos fornecedores e caracterizar, definitivamente, a inidoneidade dos documentos fiscais emitidos em seus nomes.

Para que a recorrente pudesse elidir a acusação e contrariar a denúncia feita pelo Sr. Osmar Pietsch deveria (desde o começo da ação fiscal) provar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, adequados aos fatos, a efetiva circulação das mercadorias, sobretudo a sua entrada no estabelecimento, movimentação dos estoques, saídas, etc, além do efetivo pagamento aos fornecedores. Nada disto ela fez. Julgou que somente a apresentação de duplicatas quitadas seria o bastante. Faltou a principal prova: a da efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento industrial. Só o pagamento não dá, pois nada impede que, mediante triangulação envolvendo terceiras pessoas (como dão conta os autos) o valor pago retorne ao seu dono.

O documento, cumpre esclarecer por oportuno, como elemento de prova, possuindo considerável importância no processo administrativo tributário, deve ser capaz de representar o fato individualmente, de maneira permanente e idônea. A respeito do tema manifestou-se Enrico Allorio (in *Diritto Processuale Tributário*, 5a. Ed., Turim, 1969, p. 353), citado por Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, LTR, 1992, p. 105):

"Importância não só qualitativa como quantitativa, porque uma feição típica do instituto da prova legal no processo tributário consiste, precisamente, em restringir, no documento e em especial no documento escrito, a prova de certos fatos, limitando, assim, a função decisória do juiz tributário no sentido de que ele não possa





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

desumir a convicção da existência daqueles fatos por outros meios de prova."

Em síntese, o que a recorrente deveria provar é a legitimidade das operações de compras representadas pelas notas fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras, de modo a não deixar qualquer dúvida acerca da legalidade de cada operação. E a descoberta da verdade alegada pela recorrente depende, fundamentalmente, do exame dessa prova, que neste caso ela não logrou produzir de modo satisfatório.

O outro fato que acarretou o lançamento de ofício refere-se à falta de comprovação de pagamentos de compras de madeiras adquiridas mediante notas fiscais de entradas emitidas contra o Sr. Osmar Alexandre Pietsch (fornecedor real). Ou seja, de acordo com a descrição dos fatos constante do termo anexo ao auto de infração, a pessoa jurídica deixou de registrar em sua escrita comercial a aquisição de mercadorias e o respectivo pagamento. Tal fato foi constatado a partir das notas fiscais de entrada emitidas pela adquirente, mais tarde sustentado por diligências junto ao IBAMA e por conclusões extraídas das alegações da própria impugnante.

Diante da constatação acima, aduziram-se que compras foram efetuadas sem que a contabilidade as registrasse. Com esta omissão restou subtraído, igualmente ao registro contábil, a saída do numerário destinado ao pagamento. Esta omissão, de seu turno, denuncia que este último ato (o pagamento) foi praticado com recursos (receitas) obtidos na atividade empresarial e mantidos à margem da escrituração oficial.

Este alinhamento de idéias e sua conclusão é corroborado pela insistência da recorrente, em toda a sua defesa, ao afirmar que o fato não ensejou aumento de custos ou despesas. Isto é lógico e evidente, pois as compras não foram contabilizadas.

Frise-se que em nenhum momento a pessoa jurídica contestou a aquisição das mercadorias, tendo alegado apenas que estas transitaram pelo seu estabelecimento, sem, contudo, provar a sua devolução ao fornecedor. Se é certo que as madeiras ingressaram no estabelecimento da recorrente gratuitamente, sob regime de trânsito, conforme assevera (cuja razão até agora é desconhecida), não havendo nenhuma prova de seu retorno ao fornecedor (notas fiscais de saídas, transportes), a conclusão imediata é que foram compradas e pagas com receitas adredemente auferidas e não submetidas ao crivo da tributação, porque não contabilizadas. Cumpre esclarecer que neste caso não se cogita das operações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

praticadas após a aquisição das mercadorias, com estas, pois o fato desconhecido a ser provado era a aquisição das mesmas a título oneroso, fato que, graças à correta instrução do processo para julgamento, permitiu-se ao julgador monocrático considerar provado (e não presumido) pelo nexo de causalidade entre a existência e permanência das mercadorias no estabelecimento do adquirente e a sua aquisição. Não obstante as alegações sobre tratar-se de operação de trânsito, da falta de valor da operação nos contratos apresentados pelo IBAMA (nos quais o Sr. Osmar Pietsch declara ter vendido certa quantidade de madeiras à recorrente) e a incoerente explicação desta de que a madeira, antes de adentrar seu estabelecimento, foi desdobrada pelas empresas inexistentes, está completamente descartada a alegada presunção. A acusação, como demonstrado, baseou-se em fatos e não em meras probabilidades.

Resta analisar o agravamento da penalidade. É o que se passa a fazer.

Tratando-se de infrações de natureza subjetiva, como é cediço, cabe ao fisco, através de seus instrumentos e expedientes administrativos, trazer aos autos elementos capazes de demonstrar o nexo existente entre o agente causador do ilícito e as consequências materiais por ele produzidas e alcançadas. Cabe, assim, à Fiscalização, em tais circunstâncias, demonstrar, cabalmente, a materialização do evento ilícito. Em se tratando de infrações onde o dolo está presente, impõe-se, também, demonstrar a existência da vontade consciente do agente objetivando auferir vantagem ilícita em seu benefício ou de terceiro, em prejuízo à Fazenda Pública, mediante a prática de atos contrários à ordem jurídica estabelecida, de forma manifestamente intencional.

Segundo o magistério de Paulo de Barros Carvalho, o dolo e a culpa (presentes nas infrações subjetivas) não se presumem. Provam-se.

Data venia, em meu sentir, o insigne mestre se expressa apenas quanto ao elemento subjetivo presente no ilícito fiscal, deixando de lado o elemento objetivo, traduzido pelo caráter ilegal do resultado alcançado pelo agente, elemento este que pressupõe, geralmente de maneira encoberta, a ofensa às normas jurídicas que proíbem a realização de certo fim ou determinam a adoção de certas formas jurídicas, únicas admitidas como idôneas.

Manuel de Andrade (Teoria Geral da Relação Jurídica, Coimbra, II, p. 338), citado por Alberto Xavier em trabalho publicado na Revista do Direito Tributário, vol. 11/12, p. 285/313, lecionando acerca dos aspectos da fraude, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

ação comissiva ilícita, sobre ser relevante o aspecto objetivo partícipe da relação jurídica, salienta que:

"Das duas concepções (subjetiva e objetiva) optamos pela segunda. Como princípio, o direito privado, em matéria preceptiva ou proibitiva, não deve curar, nem cura, de intenções, mas só de atos e resultados; além de que a pesquisa do animus fraudandi suscitaria graves dificuldades probatórias. ..."

Portanto, haverá sempre, por necessário, o nexo entre o elemento subjetivo, que é a intenção ilícita do agente, e o elemento objetivo, que consiste em violar a norma a fim de se obter um resultado visando evitar o cumprimento de uma obrigação imposta.

Logo, como o resultado alcançado pelo agente decorre necessariamente do cometimento da infração, basta a prova de sua materialização, com a consequente lesão a direito de terceiros, para que ao agente sejam aplicadas as sanções legais pertinentes.

Como vimos, a primeira ilicitude praticada pela recorrente consistiu em alterar a realidade dos fatos com o objetivo claro de não pagar o imposto incidente sobre o valor envolvido nas supostas operações de compra de madeiras, com a utilização de notas fiscais inidôneas, eis que as empresas nelas grafadas não poderiam ter efetivado as operações descritas em face de sua comprovada inexistência. Caracterizou-se, deste modo, a denominada falsidade ideológica, cuja tipologia, nos termos do artigo 299 do Estatuto da Repressão, supõe a inserção, também em documento particular, de informações ou dados fictícios, falsos, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade de fatos juridicamente relevantes.

Segundo nos ensina De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico, vol.II, pag. 718), acerca da fraude:

"E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto ou enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado, intencionalmente, pela oculta maquinção."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

O texto transscrito destaca o aspecto objetivo da ilicitude fiscal, sobre ser o resultado danoso, o prejuízo causado, no caso, às Arcas do Tesouro, propositadamente, o fundamento da fraude, sendo este elemento, o objetivo, indvidosamente obtido pela recorrente, posto que comprovada a redução ilícita do resultado tributável com a adulteração de fatos que concorreram para a alteração do fato gerador.

Com toda a certeza, o fato corresponde por inteiro ao preceptivo do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, cuja natureza de ilícito é definida como " *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*". Como tal é a figura da fraude, que no caso dos autos está mais que consubstanciada a sua prática, porquanto demonstrado o deliberado e reiterado propósito da recorrente a fim de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto de renda de modo a reduzi-lo, ~~consciente~~ e espontaneamente.

Por tudo isto, quanto à glosa de custos registrados com base em notas fiscais inidôneas, impõe-se a manutenção da penalidade agravada, de modo a retirar da pessoa jurídica a vantagem econômica obtida ilegal e fraudulentamente em detrimento dos Cofres Públicos.

Quanto à segunda infração, contudo, pelas mesmas razões adredeamente esposadas, discordo com o agravamento da multa. Não há prova da existência de fraude tal como definido pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/74 acima transscrito, e para que ocorra a incidência da hipótese prevista no artigo 728, inciso III, do RIR/80, mister se faz que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. O só fato de o contribuinte omitir a contabilização de pagamentos não permite conceituar a infração como fraudulenta, sobretudo quando esta não se insere na tipologia de que trata o precitado artigo 299 do Código Penal, como no caso anterior.

Tenho para mim que o procedimento da recorrente, levando-se em conta que deixou de ser beneficiada com os custos correspondentes, decorre unicamente da necessidade de ajustar os dispêndios às disponibilidades de caixa no momento dos pagamentos, fato que bem poderia ter sido investigado pela Fiscalização, na busca de eventual saldo credor, mas que ~~o~~ não foi e tampouco é objeto destes autos. Em síntese, não vejo tal procedimento como indicativo de fraude. Sequer há prova da intenção deliberada de fraudar, até porque a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº: 13936-000030/91-08

Acórdão nº : 107-04.274

Fiscalização, ao contrário do que apurou e demonstrou em relação à glosa de custos fictícios, não obteve o mesmo êxito quanto à precisa qualificação desta segunda infração. Insta concluir, na falta de melhor instrução do feito, que a não escrituração dos pagamentos de que tratam os presentes autos constitui infração comum, a ser penalizada com a multa de 50%, e não conforme aplicada. O sujeito passivo, não obstante seu ato irregular, não visou impedir nem retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois que este já havia ocorrido; afinal, o lançamento partiu do pressuposto de que as compras foram pagas com receitas anteriormente omitidas.

Por não se encontrar presentes, neste caso, os requisitos indispensáveis à configuração da fraude, impõe-se a desqualificação do ilícito e a redução da multa de lançamento de ofício ao percentual de 50%, conforme estabelecido pelo artigo 728, inciso II, do RIR/80.

Face às considerações antecedentes, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exasperação da multa de lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 1997.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA