



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Recurso nº. : 153.318
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 2000 a 2004
Recorrente : BOM CHARQUE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 06 DE DEZEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 108-09.137

OMISSÃO DE RECEITAS – CONFRONTO ENTRE DADOS DA GIA COM A CONTABILIDADE - Caracteriza a ocorrência de omissão no registro de receitas, a constatação de diferenças entre o total das vendas informadas nas Guias de Informações Mensais (GIA) à Secretaria de Fazenda Estadual em confronto com aquele escriturado e indicado nas DIPJ apresentadas ao Fisco Federal.

IRPJ E CSL - OMISSÃO DE RECEITAS – DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL – FORMA DE TRIBUTAÇÃO - Os valores correspondentes a custos e despesas omitidos, informados no documento lastreador da autuação por omissão de receitas, GIAs, devem ser considerados pelo Fisco na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada. Não obedecida esta regra, são insubsistentes os lançamentos do IRPJ e da CSL, mormente quando o lucro real e a base positiva da contribuição foram preservados pela fiscalização, mesmo após a constatação de vultosa omissão de receitas, custos e despesas que tornava imprestável a escrituração contábil apresentada pela contribuinte.

PIS - COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS – O total da receita omitida na pessoa jurídica é base de cálculo para a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

PIS – COFINS - MULTA QUALIFICADA - Não estando indicado e provado no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal os motivos caracterizadores do evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa qualificada ao percentual normal de 75%.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BOM CHARQUE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº : 108-09.137
Recurso nº : 153.318
Recorrente : BOM CHARQUE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: (i) afastar as exigências do IRPJ e da CSL e (ii) reduzir a multa para 75% em relação às exigências do PIS e da COFINS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros KAREM JUREIDINI DIAS, MARGIL MOURÃO GIL NUNES E JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº : 108-09.137
Recurso nº : 153.318
Recorrente : BOM CHARQUE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Bom Charque Indústria e Comércio Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 260/282, PIS, fls. 283/295, COFINS, fls. 296/308, e CSL, fls. 309/324, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos trimestres dos anos-calendário de 1999 a 2002 e primeiro trimestre de 2003, descrita às fls. 280/282 e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 255/259:

“Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização. Conforme Relatório de Pesquisa e Investigação – RC Nº DF2001007 – CASO BOI GORDO, da Coordenação Geral de Pesquisa e Investigação – Escritório de Pesquisa e Investigação na 1ª RF, constatou-se, através de cruzamentos de informações obtidas junto às Secretarias de fazenda Estaduais, que a empresa fiscalizada declarou a SRF, através das DIPJ, valores menores que as declaradas para Secretarias de Fazenda Estaduais.”

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 26 de janeiro de 2005, em cujo arrazoado de fls. 344/361, alega, em apertada síntese, o seguinte:

1- intimada a esclarecer as diferenças detectadas pela fiscalização, apresentou os Balancetes mensais dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, bem como o Razão das contas de vendas do ano de 2004, onde estavam escrituradas todas as receitas questionadas;

2- nestes balancetes mensais, extraídos da escrituração mercantil, foram demonstradas, analiticamente, todas as receitas por operações no mercado interno e exportação, despesas e custos. Enfim, o ciclo operacional alicerçado em documentação idônea, disponibilizada para a fiscalização;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

3- surpreendentemente, foram totalmente desconsiderados a escrituração mercantil e os respectivos documentos fiscais e contábeis colocados à disposição do Fisco, bem como os balancetes, e lançados o IRPJ, a CSL, o PIS e a COFINS, baseados unicamente nas diferenças apontadas;

4- nessas condições, com a desconsideração total da escrituração fiscal e mercantil e os respectivos documentos, foi violada a garantia da legalidade da tributação e a da verdade material, numa afronta aos princípios da verdade formal, da razoabilidade e da capacidade contributiva;

5- é desta forma como tem decidido reiteradamente o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes. O IRPJ e a CSL têm como base de incidência o lucro, sendo ilegítima toda e qualquer tributação que desconsidere os pressupostos que conduzem à apuração do resultado, como os custos das mercadorias vendidas e as despesas necessárias ao auferimento das receitas;

6- no conceito de "renda", como discriminado na "norma padrão de incidência", estão contidos momentos lógicos e cronológicos. No primeiro, as entradas, no segundo, as saídas úteis e necessárias para se obter os rendimentos. Tudo em determinado lapso de tempo;

7- por fidelidade à própria natureza do IRPJ e da CSL, o lucro é a base, o elemento quantitativo da hipótese de incidência respectiva, não podendo, sob pena de ilegalidade, por ocasião do lançamento, ignorar-se os custos e despesas, sobretudo, o custo das mercadorias vendidas, indispensáveis à apuração do resultado real;

8- a comprovação dos referidos custos das mercadorias vendidas e despesas, necessárias para o auferimento das receitas, encontra-se devidamente registrada nos balancetes apresentados no curso da ação fiscal, reafirmada nos balanços e respectivos termos de abertura e encerramento;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

9- a desconsideração das informações prestadas à fiscalização por meio dos balancetes mensais e dos documentos disponibilizados, fere a garantia da verdade material;

10- diferentemente do processo em geral, que consiste numa pretensão de uma pessoa contra a outra que a resiste, no processo administrativo inexistente pretensão resistida, pois o interesse da Administração circunscreve-se à verificação da ocorrência ou não do fato gerador da obrigação;

11- a desconsideração da escrituração apresentada, conduziu à autuação e exigência de PIS e COFINS sobre receitas decorrentes de exportação protegidas pela imunidade retratada no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal;

12- o motivo determinante do agravamento da multa não se encontra consignado na autuação fiscal. Não consta do auto de infração qualquer referência que pudesse justificar a exasperação da pena, o que resulta absolutamente improcedente o agravamento da multa;

13- deve ser realizado exame pericial para a comprovação dos elementos, custos, despesas e receitas, constantes dos balancetes apresentados à fiscalização;

14- transcreve ementas de acórdãos administrativos e judiciais, que vão ao encontro do seu entendimento;

Em 12 de agosto de 2005, foi prolatado o Acórdão nº 14.683, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, fls. 693/707, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

“OMISSÃO DE RECEITA – A diferença de valores declarados para o Fisco Federal em detrimento aos declarados ao Fisco Estadual caracteriza omissão de receitas.

CONSTITUCIONALIDADE.

É o administrador um mero executor de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Lançamento Procedente”

Cientificada em 16 de maio de 2006, AR de fls. 731, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 13 de junho de 2006, em cujo arrazoado de fls. 732/750 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, suscitando, ainda, em preliminar, a decadência do direito de constituição dos créditos tributários quanto aos períodos anteriores a 29/12/99, pois foi cientificado do lançamento em 29/12/04.

Às fls. 754/761 consta aditivo ao recurso voluntário, onde a empresa alega que mesmo se admitindo que a escrituração comercial não abrangia todas as operações do contribuinte, declaradas em GIA e indicadas na escrituração fiscal, manteve o fisco a apuração dos tributos pelo lucro real e exigiu integralmente as diferenças não registradas, comprometendo a legalidade da autuação, pois a hipótese apresentada não é de omissão de receitas e sim de declaração inexata, reveladora da imprestabilidade da escrituração parcial que sustentou a DIPJ.

Às fls. 765/773, foi juntada aos autos cópia do Pedido de Parcelamento dos débitos lançados a título de PIS e COFINS, onde a empresa se manifesta pela desistência parcial do recurso voluntário apresentado a este Conselho.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

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

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 734/741 e processo nº 19515.003411/2004-17, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 753, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

Preliminarmente, em virtude da desistência parcial do recurso voluntário pela contribuinte e a inclusão dos valores lançados a título de PIS e COFINS no parcelamento previsto na Medida Provisória nº 303, de 29/06/06, documentos de fls. 765/773, devo delimitar as matérias ainda em litígio, sujeitas a julgamento pelos membros desta Câmara.

Quanto aos lançamentos do IRPJ e da CSL, manteve a empresa as argumentações do seu recurso interposto a este Conselho, onde suscita a decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário no período anterior a 29/12/99, questiona a forma de tributação efetuada no auto de infração e a qualificação da multa com a majoração do seu percentual para 150%.

Em relação ao PIS e a Cofins, no termo de adesão ao parcelamento, informa o autuado que desiste do recurso quanto à maioria dos questionamentos levantados, só mantendo sua contrariedade a respeito da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

qualificação da multa de ofício para 150%, pela falta da comprovação e indicação da fraude no lançamento, e o erro na determinação do valor tributável, porque na base de cálculo destas contribuições não deveria estar incluído o ICMS.

Registro que a última inconformidade acima indicada, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, não consta da impugnação, não sendo analisado pelo acórdão de primeira instância, não fazendo parte, portanto, dos argumentos que devam ser considerados neste voto, restando tão-somente para julgamento do lançamento do PIS e da Cofins apenas a questão da qualificação da multa para o percentual de 150%.

No que concerne aos lançamentos do IRPJ e da CSL, deixo de me manifestar a respeito da preliminar de decadência e a imposição da multa de ofício qualificada para o percentual de 150%, porque antevejo razões de mérito que fulminam essas exigências.

Elas dizem respeito à determinação do *quantum debeat*, em virtude de a fiscalização ter utilizado procedimento de tributação inaplicável ao caso, ao não considerar no montante a tributar as informações de custos e despesas contidas nas GIAs, bem como nos balancetes ajustados apresentados pela autuada, e, principalmente, por ter preservado a tributação pelo Lucro Real e Base Positiva da CSL, quando estas formas de apuração da base tributável estavam irremediavelmente prejudicadas pela ocorrência de valores vultosos de receitas, custos e despesas não registrados na contabilidade, que a tornava imprestável.

Tem razão a empresa ao afirmar em seu recurso que foi incorreto o procedimento de apuração do valor tributável nos autos de infração do IRPJ e da CSL, por ter o Fisco deixado de apurar a verdadeira base de cálculo de tais tributos.

Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 255/259 está incluído um demonstrativo da receita omitida, elaborado com base nas informações das GIAs ao Fisco Estadual.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

Para tal levantamento, a fiscalização levou em conta apenas os valores contábeis das saídas por vendas para dentro e fora do estado e exportação, com exclusão das devoluções de vendas, considerando-os como receita total, comparando esse montante com a receita declarada para detectar a omitida.

Entretanto, outras informações importantes relativas às operações da empresa compunham a GIA, elemento base para a tributação efetivada, tais como: compras realizadas (custo em potencial), ICMS sobre vendas, ICMS sobre compras, devolução de compras etc.

É correto afirmar que a fiscalização detectou a ocorrência de significativa omissão de receitas, mas também é correto constatar que no mesmo documento de onde o Fisco extraiu os montantes omitidos, as GIAs, constavam valores de custos e despesas não registrados contabilmente, relacionados a essas receitas omitidas.

Cabia ao Fisco apurar o valor efetivo a ser tributado, com a verificação e posterior acatamento dos custos e despesas registrados nas GIAs. Mesmo porque, a própria empresa, recompondo sua apuração do Lucro Real, apresentou balancetes ajustados com os valores omitidos, demonstrativos que poderiam ter sido auditados para confirmar a veracidade das informações ali contidas, o que não foi feito pela fiscalização.

Regra geral, a legislação tributária prevê a imposição direta das alíquotas do IRPJ e da CSL sobre as receitas omitidas, na suposição de que os custos e despesas a elas vinculadas já teriam sido registrados pelo infrator. Na maioria dos casos deixa o contribuinte de registrar a receita, mas não os custos e despesas, pois o interesse de quem pratica essa infração é esconder do Fisco a receita tributável.

Porém, quando for possível vincular custos e despesas às receitas omitidas, mesmo que não lançados na contabilidade, o procedimento de auditoria



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

recomendado deve ser a apuração do lucro nestas operações não escrituradas, devendo ser levado em conta não só as receitas omitidas, mas, também, os custos e despesas não registrados a elas vinculados.

A matéria não é nova nesta Câmara, no acórdão nº 108-06.208 entendi ser possível a dedução, na apuração da base tributável, dos custos não registrados na contabilidade.

O posicionamento deste acórdão, em relação à matéria, está expresso pela seguinte ementa:

"IRPJ E CSL - OMISSÃO DE RECEITAS - APROVEITAMENTO DE CUSTOS - Os valores correspondentes ao custo de aquisição de mercadorias levantados pela fiscalização com relação direta à apuração da omissão de receitas detectada pela falta de escrituração da movimentação bancária devem ser levados em consideração na determinação da base tributável, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada pelo Fisco."

Nesse caso, foi possível ao julgador identificar com facilidade nos autos os custos não admitidos pelo autuante, conforme se observa do excerto do voto condutor deste acórdão que abaixo transcrevo:

"Entretanto, assiste razão à recorrente quanto a erro de determinação da base de cálculo do imposto de renda nos períodos autuados, quanto à exigência descrita no item 1 do auto de infração do IRPJ, omissão de receitas pela falta de contabilização de movimentação bancária. Não tanto pelos argumentos apresentados pela recorrente, no que diz respeito à revogação dos artigos da lei nº 8.541/92 que determinavam a tributação em separado da omissão de receitas detectada, porque o art. 24 da lei nº 9.249/95, aplicável a partir de 1996, determinou que a receita omitida deveria ser exigida no mesmo regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, ou seja, sendo empresa tributada pelo lucro real, admitiu a compensação de prejuízos fiscais com o valor omitido apurado, em lugar da recomposição de todo o lucro contábil e fiscal



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48

Acórdão nº. : 108-09.137

pretendida pela autuada. Assiste-lhe razão pela jurisprudência majoritária deste Conselho, diante da qual me curvo para permitir a dedução na formação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, dos custos correspondentes às receitas omitidas.

Com efeito, ficou claramente provado que as contas bancárias não contabilizadas serviram como depositárias da movimentação de compras e vendas omitidas. Ora, se a própria fiscalização vincula inúmeros pagamentos de compras não escrituradas por meio de recursos oriundos destas contas, é de se admitir que na apuração do lucro tributável pelo imposto de renda tais valores correspondentes ao custo das compras omitidas possam ser deduzidos do montante da receita, limitado até o valor destas, sem a pretendida ocorrência de restituição de impostos solicitada pela recorrente."

Na situação aqui analisada, não estando perfeitamente identificados nos autos os custos ou as despesas omitidas, faz-se necessária uma outra auditoria para quantificá-las, não sendo possível enumerar quais parcelas devam ser reduzidas da tributação.

Como visto, a jurisprudência predominante nesta Câmara é no sentido de que as omissões de receitas não devam ser tributadas integralmente e sim apurado o lucro efetivo em cada operação, desde que seja possível vincular a elas custos ou despesas não registrados.

Por outro giro, ante o montante da omissão de receitas, em média dez vezes maior que o valor declarado, cabia ao Fisco, também, intimar a empresa a recompor sua escrita contábil/fiscal para inclusão de todos os elementos formadores do lucro indicados na GIA e nos balancetes ajustados apresentados pela autuada, e efetuar uma justa e proporcional tributação, pois se de um lado receitas foram omitidas, por outro, custos e despesas também o foram.

Deveria a empresa ser intimada a recompor a escrita contábil, caso não lograsse êxito nesse intento deveria ter seu lucro arbitrado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

Não pode ser admitida, no caso, pura e simplesmente, a aplicação da alíquota do IRPJ e CSL sobre a receita bruta omitida e a preservação do Lucro Real e da Base de Cálculo Positiva da CSL, já que toda a escrituração estava comprometida.

Este Conselho tem se posicionado firmemente no sentido de que é o arbitramento do lucro a forma de apuração da exigência tributária quando, pela proporção vultosa da glosa de custo ou despesas ou de omissão do registro de receitas, a apuração do Lucro Real pela contribuinte restar inviabilizada.

As ementas dos acórdãos a seguir traduzem esse entendimento:

“Acórdão nº 103-21821

LUCRO ARBITRADO. A omissão de mais de 80% das operações de compras e vendas da pessoa jurídica revela uma escrita contábil imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

Acórdão nº 108-08.977

IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO DO LUCRO – NECESSIDADE – Se imprestável a escrituração contábil por inequívoca constatação, mormente se não identifica a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, o lançamento que apura omissão de receitas submete-se às regras do lucro arbitrado, sob pena de comprometer a certeza do crédito tributário.”

Portanto, deixando a fiscalização de adotar um dos procedimentos de tributação recomendados ao caso: a apuração do lucro tributário levando em conta todos os valores envolvidos em cada operação de venda omitida, constante da GIA, com a preservação da opção pelo lucro real declarado pelo autuado; ou o arbitramento do lucro tributável, por imprestável a escrita contábil, maculada por omissão significativa de receitas, custos e despesas, não têm como se sustentar as exigências do IRPJ e da CSL, que devem ser canceladas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

No que concerne à imposição da multa agravada, prevista no artigo 44 II da Lei nº 9.430/96, vejo que não ficou perfeitamente caracterizada nos autos a conduta dolosa da contribuinte em utilizar procedimentos fraudulentos para omitir receitas.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

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

(Omitido)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. O mestre Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

"Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu 'Compêndio de Legislação Tributária' que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito."

O artigo 72 da Lei nº 4502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

“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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer, na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘intenção fraudulenta.’”

Para que seja qualificada a multa para o percentual de 150%, é necessário que fique perfeitamente demonstrado o evidente intuito do contribuinte em fraudar o Fisco.

Analisando os autos, percebe-se que em nenhum item do lançamento, no Auto de Infração e no Termo de Verificação de Fiscal, está indicado o motivo que levou a fiscalização a impor a multa qualificada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

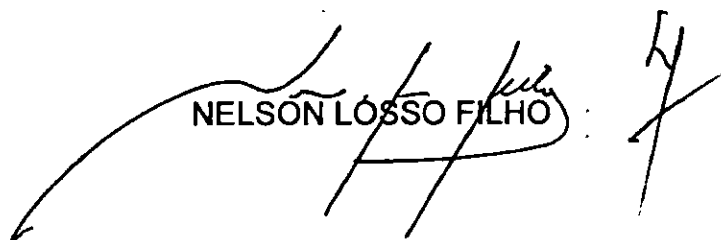
Processo nº. : 19515.003409/2004-48
Acórdão nº. : 108-09.137

Não ficou demonstrado pelo autuante o evidente intuito de fraude. A fraude não pode ser presumida, precisa ser provada e descrita nos elementos constitutivos do crédito tributário, sob pena de cerceamento ao direito de defesa da contribuinte.

Dessa forma, ante a falta de prova nos autos do evidente intuito fraude, deve ser reduzida a multa de ofício para o percentual de 75%.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências do IRPJ e da CSL e reduzir o percentual da multa de ofício para 75% em relação aos lançamentos do PIS e da COFINS.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2006.


NELSON LÓSSO FILHO