



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

**Processo nº** 19647.013229/2004-79  
**Recurso nº** 160.880 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão nº** 103-23.650  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SOL NASCENTE LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

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

Ano-calendário: 2002, 2003

PROVA EMPRESTADA. VALORES OBTIDOS JUNTO AO FISCAL ESTADUAL. LEGALIDADE. À vista do disposto no art. 199 do CTN, que prevê a assistência mútua e a permuta de informações entre os Fiscos das entidades federativas, as informações obtidas pela fiscalização da Secretaria Receita Federal junto à Fazenda Estadual, mediante convênio entre os dois órgãos, têm força probatória e serve como meio legal a viabilizar o lançamento de tributos federais.

RECEITA BRUTA/FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO. O Faturamento ou receita bruta contempla o valor do ICMS devido, destacado nas notas fiscais de saída e que compõe o preço total do produto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA QUALIFICADA - Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc. Esses fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interposto por DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SOL NASCENTE LTDA.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria dos votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa para 75% (setenta e cinco por cento), vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Adriana Gomes Rêgo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe.

  
ADRIANA GOMES RÊGO

Presidente

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Régis Magalhães Soares Queiroz e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 06-12.943, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife-PE.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

*"Contra a empresa já identificada foram lavrados os Autos de Infração, de fls. 198 a 200 e 207 a 209 do presente processo, para exigência dos créditos tributários, adiante especificados, referentes ao ano calendário de 2002 e 2003:*

### **CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS**

<i>TRIBUTO</i>	<i>FLS</i>	<i>Imposto/ Contrib.</i>	<i>Juros de Mora</i>	<i>Multa</i>
<i>Proporcional</i>	<i>TOTAL</i>			
<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>	198	906.515,66		
359.151,94	1.358.466,63	2.624.134,23		
<i>Contribuição Social sobre o Lucro</i>	207	419.254,75		
166.091,41	627.901,98	1.213.248,14		
<i>TOTAL -</i>	-	3.837.382,37		

*No Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 185 a 191, o autuante descreve de forma minuciosa os procedimentos fiscais e o resultado da fiscalização, no qual destacamos o seguinte:*

- a) *Ano Calendário 2002 – Para este Ano Calendário a contribuinte optou pela tributação com base no lucro real, porém, após diversas intimações a mesma não logrou apresentar os livros Diário, Razão e LALUR a que estava obrigada. Desta forma a apuração foi efetuada considerando a empresa no lucro arbitrado.*
- b) *Ano Calendário 2003 – Para este Ano Calendário a empresa optou pela tributação com base no lucro presumido, porém, após diversas intimações não apresentou o Livro Caixa e nem o Livro de apuração do ICMS. Desta forma a apuração foi efetuada considerando a empresa no lucro arbitrado.*

*De acordo com a autuante, os referidos Autos são decorrentes das apurações de diferenças entre os valores de receita bruta obtidos junto a Secretaria de Fazenda de Pernambuco e os valores constantes da Declaração de Informação da Pessoa Jurídica - DIPJ's que são exatamente iguais aos confessados nas DCTF's apresentadas. Foram lançados de ofício valores de IRPJ e CSLL decorrentes das diferenças apuradas conforme quadros demonstrativos às fls. 192/193.*

*Cabe destacar que o autuante anexou ao processo todos os termos lavrados e respostas da impugnante, a lista de código fiscal de operações e prestações – CFOP, cópia dos livros apresentados pela empresa e os extratos das informações fornecidas pela Secretaria da Fazenda do estado de Pernambuco.*

*Foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% e efetuada Representação Fiscal para Fins penais mediante processo nº 19647.013252/2004-63.*

*Inconformada com as autuações a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 213 a 222, onde requer seja acatado o pedido de perícia formulado nos termos do Decreto nº 70.235/72 e seja julgado improcedente, em todos os seus termos, os referidos Autos de Infração, declarando-se nulos de pleno direito os lançamentos ora impugnados.*

*Houve, em síntese, as seguintes alegações:*

*As informações bases dos lançamentos utilizadas pelo Fisco Federal, a despeito de serem reais, por constarem nos livros exigidos pelo ICMS, são impróprias para o arbitramento de tributos federais e para compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, quando tais assentamentos são tomados sem as cautelas necessárias à transmudação do âmbito estadual para o federal;*

*- diz o Fisco Federal que se valeu dos assentamentos do Registro de Apuração do ICMS e da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIAM, considerando apenas os valores consignados nos seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP:*

*Venda: 5.12, 5.73, 5.74, 6.12, 6.73, 6.74;*

*Devolução: 1.38, 1.78.*

*- contudo, à referência aos CFOP considerados é insuficiente para realizar a depuração necessária, porquanto tais signos identificam as operações, mas não a composição dos respectivos valores. O valor total da Nota Fiscal de uma venda, portanto do CFOP 5.12, pode conter o valor do produto e as rubricas estranhas à tributação federal, tais como: ICMS normal e antecipado (substituto), valor do frete (CIF), valor do seguro e IPI (inexistente no caso de atividade comercial). Pela legislação tributária estadual, o valor da Nota Fiscal é lançado na coluna “Valor Contábil” (Registro de Saídas; Registro de Apuração do ICMS; GIAM);*

*- ainda assim, nas peças vestibulares não há identificação da coluna dos livros e documentos fiscais estaduais que foram consideradas para apuração e arbitramento dos tributos federais nem quais as rubricas impróprias para apuração dos tributos federais que foram depuradas daqueles lançamentos. Essa omissão pode até ser tomada como cerceamento do direito de defesa;*

*- pelo menos, o ICMS normal deveria ser excluído da base de cálculo do IR, nos termos do art. 279, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda;*

- o ICMS normal e antecipado, seguro, frete CIF e outras rubricas não constituem receitas do autuado, não podendo ser tributadas;
- o lançamento tributário deve ser certo, nos termos do art. 142 do CTN, ainda que contestável; o Fisco não pode inverter o ônus da prova, imputando ao contribuinte a tarefa de segregar as rubricas inadmissíveis, principalmente quando os lançamentos não discriminam a composição dos respectivos valores; a participação do ICMS no preço do produto é significativa. A presença de rubricas não tributadas por tributos federais – ICMS, seguro, ICMS antecipado e outras – compromete a legitimidade dos valores bases para o arbitramento, nulificando-o;
- além de que o Fisco arrola como receita as devoluções grafadas com os CFOP 1.38 e 1.78, referentes aos recebimentos por devoluções, constituindo-se anulações de vendas anteriores e não faturamento;
- ainda, não houve in casu a "fraude" requisitada no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, que justificaria o agravamento da penalidade (150%). A regra geral é a aplicação da multa no percentual de 75%, elencado no inciso I. O agravamento da multa só poderá acontecer nos estreitos limites estabelecidos na norma, em hipóteses absolutamente nítidas que não envolvam avaliações subjetivas.

Por todos os argumentos de suas defesas, a autuada requer a produção de prova pericial (art. 16, IV, Decreto nº 70.235/72), com a finalidade de apurar-se a base de cálculo utilizada pelo Fisco na autuação e quais as rubricas que a compõem, bem assim, a presença de rubricas que não poderiam ser tributadas por tributos federais (ICMS normal e antecipado, seguro, frete etc), comprometendo a legitimidade dos valores bases para as autuações. Indica como assistente técnico o Sr. José Augusto Leal Soares, CRC 15.923, com endereço profissional na Rua Silveira Lobo, 294, Casa Forte, Recife/PE e formula os seguintes quesitos:

- 1) Quando da autuação, o Fisco Federal efetuou as devidas depurações na escrita fiscal da empresa, de modo a verificar as operações reais sujeitas aos tributos federais?
- 2) Há, no auto de infração, identificação da coluna, dos livros e documentos fiscais estaduais considerados para apuração e arbitramento de tributos federais?
- 3) A fiscalização considerou para a autuação os valores lançados na Coluna Base de Cálculo ou na Coluna Valor Contábil?
- 4) Quais os valores, códigos fiscais e operações prestações – CFOP considerados na autuação?
- 5) Quais as rubricas que compõem os valores das bases de cálculo dos tributos tratados nos autos?
- 6) Quais as rubricas que compõem o valor total da nota fiscal e, consequentemente, o valor contábil constantes nos livros fiscais?
- 7) Essas rubricas constituem receitas do autuado?

8) *O ICMS normal e antecipado, o seguro, o frete CIF constituem receita do autuado?*

9) *E, nesse caso, poderiam servir de base de cálculo para tributação de tributos federais de que trata a presente impugnação?*

10) *A presença de rubricas que não poderiam ser tributadas por tributos federais não compromete a legitimidade dos valores bases para o arbitramento?*

*Por fim, requer, ainda, a apresentação de quesitos suplementares e a juntada posterior de documentos, tendo em vista que, por motivo de força maior, a documentação fiscal e contábil atinente à empresa que poderão ser servientes à perícia encontra-se em outra unidade da federação, por conta de sua desativação..”*

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2002, 2003

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.** Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

**LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.**

A ausência de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais autoriza o arbitramento do lucro.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.**

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis..”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação, sem dessa feita solicitar novo pedido de perícia, que foi indeferido pela primeira instância.

É o relatório.

  
6

## Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Arbitramento

Em relação ao arbitramento do lucro, a recorrente apesar de ter sido intimada e reintimada deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, conforme abaixo:

**Para o Ano Calendário 2002:** optou pela tributação com base no lucro real, porém, após diversas intimações a mesma não logrou apresentar os livros Diário, Razão e LALUR a que estava obrigada.

**Para o Ano Calendário 2003** –optou pela tributação com base no lucro presumido, porém, após diversas intimações não apresentou o Livro Caixa e nem o Livro de apuração do ICMS.

Como se vê e pelo que foi relatado, não foram apresentados a contento os livros e documentos solicitados, tendo a fiscalização que buscar novas informações junto a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco.

Nesse contexto, não restou ao fisco outra opção senão proceder à apuração do imposto com base no lucro arbitrado, tomando-se por base a receita conhecida extraída das Guias de Informação e Apuração do ICMS e no Livro de Apuração do ICMS.

O lucro foi arbitrado com fundamento no artigo 530, inciso III do RIR/1999, abaixo transcrito:

*"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):*

*(...)*

*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; "*

Desta forma, para apuração do lucro arbitrado foi considerada a receita bruta, que no caso baseou-se nos documentos citados e anexados aos autos, conforme os demonstrativos, às fls. 71, 129 e 192/193, detalhando não só a referida base de cálculo, mas todos os cálculos que resultaram nas diferenças devidas exigidas.

Para efeito de apuração do lucro arbitrado foi tomado como receita conhecida as receitas de vendas (Valores Contábeis dos códigos CFOP referidos - Saídas de Mercadorias) dos documentos citados nos demonstrativos (GIAM e Livro de Apuração do

ICMS) e, como exclusões, as devoluções (Valores Contábeis dos códigos CFOP referidos - Entradas de Mercadorias). Tais valores representam a referida base de cálculo, não havendo que segregar nada deles.

### Contestação de Prova emprestada

Por outro lado, a autoridade autuante havia obtido, junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco – FISEP, cópias informatizadas das GIAM apresentadas pela contribuinte. A Guia de Informação e Apuração Mensal do ICMS – GIAM é um demonstrativo mensal destinado à apuração do ICMS das empresas, tendo como base a escrita fiscal da contribuinte, abrangendo os valores relativos a todas as entradas e saídas, discriminados por Unidade da Federação.

Como os dados sobre a receita bruta da recorrente, obtidos na SEFAZ, foram apresentados por ela própria mediante as GIAM e diante da ausência de qualquer outra contraprova em razão da contribuinte não ter apresentado sua escrituração contábil ou fiscal, corretamente agiu a autoridade autuante ao identificar as bases de cálculo dos lançamentos tributários a partir dos dados de receita bruta informados nas GIAM.

Ademais, a troca de informações entre os entes públicos federais estaduais e municipais tem previsão legal no artigo 199 do Código tributário Nacional, não se tornando nenhum óbice eventual troca de informações entre o Fisco federal e estadual:

*Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.*

### Contestação da Base de Cálculo

Alega que as informações bases dos lançamentos utilizadas pelo Fisco Federal, a despeito de serem reais, por constarem nos livros exigidos pelo ICMS, são impróprias para o arbitramento de tributos federais e para compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, quando tais assentamentos são tomados sem as cautelas necessárias à transmudação do âmbito estadual para o federal. Contesta, pois, a classificação por Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP, como insuficiente para dar conta dessa transmudação, passando a considerar indevidamente rubricas que não deveriam ser consideradas como faturamento: ICMS normal e antecipado, Frete (CIF) , etc.

Como se vê, a recorrente traz alegações genéricas de situações, com exceção do ICMS normal, que em tese existiriam.

A recorrente, apesar de alertada pela decisão de piso de que o ônus da prova seria todo seu, nada trouxe em suas razões recursais que pudesse infirmar a autuação, muito contrário, limita-se repisar as mesmas razões impugnatórias com possibilidades fictícias, sem trazer um único caso concreto, uma única prova no que tange, por exemplo ao ICMS antecipado e o frete (CIF).

### ICMS Normal – Base de Cálculo do Faturamento

Quanto ao argumento de que o valor do ICMS não integraria o faturamento, é por demais desarrazoado, não por falta de prova, mas de previsão legal para sua exclusão.

De fato, o ICMS como regra geral integra a receita bruta e dela não pode ser excluído.

A inclusão do valor do imposto estadual como faturamento, compondo o valor da mercadoria, uma vez que é calculado “por dentro”, é matéria mansa e pacífica na jurisprudência administrativa.

Diferentemente do IPI – cujo valor é apenas destacado na nota fiscal e somado ao total do documento fiscal, mas não compõe o valor da mercadoria -, o ICMS integra o faturamento, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91, no Parecer Normativo CST nº 77, de 23.10.1986, e no Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968.

### Multa Qualificada (150%) – Prática reiterada

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

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

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

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

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de 2 (dois) anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Na situação dos autos, a prática reiterada da contribuinte, de informar ao Fisco Federal valores inferiores àqueles constantes das Guias de Informação e Apuração Mensal do ICMS (GIAM) e ao Livro de Apuração do ICMS, sem qualquer justificativa para tanto, caracteriza a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador (art. 71, I, da Lei nº 4.502/64).

A circunstância qualificadora da penalidade é a omissão de receitas à tributação, via informações a menores nas DCTF/DIPJ, comprovada pelas GIAM obtidas junto ao Fisco Estadual. O procedimento adotado pelo contribuinte, no decorrer dos vinte e quatro meses levantados pela fiscalização, caracteriza o dolo, a ensejar a multa qualificada.

Além do mais, a ocorrência da infração foi verificada após diversas intimações, sem qualquer contribuição por parte da empresa autuada.

Em relação à “prática reiterada” de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por vários anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

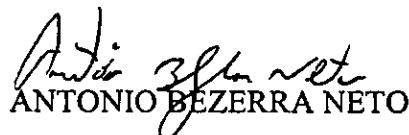
Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

#### Lançamento Reflexo (CSLL)

Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção da exigência lançada por via reflexa.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009.

  
ANTONIO BEZERRA NETO



## Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Redator Designado.

O dolo, segundo a fiscalização, está a residir na reiteração da conduta reiterada da recorrente na busca de tentar ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos.

Venho, reiteradamente afirmando que a fraude a que alude o artigo 72<sup>1</sup> da Lei 4.502/64, deve residir no fato gerador da obrigação tributária principal. A prática, ainda que reiterada, de informar ao Fisco Federal valores inferiores àqueles constantes das Guias de Informação e Apuração Mensal do ICMS (GIAM) e ao Livro de Apuração do ICMS não afetou o fato gerador da obrigação tributária, que continua a existir.

Não ficou caracterizado nos autos o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, ou seja, a intenção dolosa de alterar o fato gerador do tributo. Assim, partindo da premissa, albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei

Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e de sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei. E do exame dos autos aflora a inexistência de qualquer indício de que tenha havido o intuito de fraude, nos moldes definidos em lei, na conduta da, ora recorrente.

<sup>1</sup> Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.



Diante de tal traçado, dou provimento ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu patamar normal de 75%.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009.

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

12