MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 03 / 07
Rubrica

Processo nº : 10830.002733/2005-82
Recurso nº : 132.866
Acórdão nº : 204-01.887

Recorrente : CONSTRUTORA SIMOSO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

COFINS.

DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à Cofins é de dez anos.

PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. A comprovação da existência de pagamentos não contabilizados, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, é condição suficiente para que se conclua pela omissão de receita e, antes da vigência desta lei, a comprovação através da reescrita da conta caixa feita pelo Fisco, de que houve estouro de caixa em virtude da realização de pagamentos não contabilizados permite que se conclua que houve omissão de receita.

ORIGEM DOS PAGAMENTOS. Não cabe ao Fisco demonstrar a origem de pagamentos não escriturados pela empresa, mas sim à contribuinte, através de prova documental.

OMISSÃO DE RECEITA. A omissão de receita é base de cálculo da Cofins.

MULTA QUALIFICADA. Presente o requisito doloso na ação do agente cujo objetivo era evitar o pagamento de tributo devido é devida a multa qualificada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA SIMOSO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente) que davam provimento para desqualificar a multa. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Gustavo Froner Minatel.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

Processo nº : 10830.002733/2005-82
Recurso nº : 132.866
Acórdão nº : 204-01.887

Recorrente : CONSTRUTORA SIMOSO LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que a seguir transcrevo:

RELATÓRIO

1. Contra o interessado foi lavrado, com ciência em 08/06/2005 (fl. 19), auto de infração pertinente à Cofins (fls. 18/22, 46/51).

2. Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 09/17:

I – A Fiscalizada

[...]

[...] tendo optado pela tributação através da sistemática do Lucro Real Mensal para os anos-calendário 1995 e 1996 e pela sistemática do Lucro Real Trimestral para os anos-calendário 1997 e 1998.

II – A Ação Fiscal

6. A ação fiscal teve início em 06/10/2004, às 10:20, mediante lavratura de Termo de Recusa.

7. Na mesma data foram requisitados vários elementos através de TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL.

8. Para os anos-calendário 1995 a 1998, a fiscalização foi executada da seguinte forma e amplitude:

[...]

8.4- Verificação da regularidade dos lançamentos contábeis dos documentos de despesas, Notas Fiscais, Recibos e outros documentos de pagamentos, apreendidos em 01/06/2004, mediante "MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO" (processo judicial nº 2003.61.27.002370-9), na sede da empresa;

8.5- No período de junho de 1995 a março de 1998, foram examinados os livros Diário da fiscalizada. Para o período compreendido entre 06/95 e 12/96 também foram examinados os seus Livros Razão;

8.6- Conferência da escrituração de pagamentos e compras para os anos-calendário 1995 (meses 06 a 12), 1996, 1997 e 1998 (meses 01 a 03), referentes aos documentos apreendidos na sede da empresa.

III – Das Apurações Efetuadas

9. Em 01/06/2004, através do "MANDADODE BUSCA E APREENSÃO" [...], foram retidos os seguintes documentos do contribuinte:

- *Livros Diário de 1997 e 1998;*
- *Notas Fiscais, Recibos e outros comprovantes de pagamentos efetuados pela empresa no período de 06/1995 a 03/1998, controlados paralelamente à contabilidade através do*

"CAIXA 2", cujos documentos apreendidos pela fiscalização do INSS foram repassados posteriormente à Secretaria da Receita Federal, através do Termo de Entrega de Documentos lavrado em 19/10/2004;

• Listagens denominadas "CONTA CORRENTE" – "CAIXA CARLOS" e "EDGARD", onde parte dos pagamentos dos documentos referidos no tópico anterior eram relacionados.

10- Em 11/03/2005 foram solicitados à fiscalizada os Livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário 1995 e 1996, os quais foram apresentados de imediato.

11- Pelo confronto entre os Livros Diário e Razão da fiscalizada contra os documentos de despesas e pagamentos apreendidos em 01/06/2004, não foi encontrada a contabilização dos mesmos durante os anos-calendário 1995 (meses 06 a 12), 1996, 1997 e 1998 (meses 01 a 03). Estes documentos estão relacionados nos ANEXOS I (lançamentos em negrito) e II dos Autos de Infração.

12- Em 10/05/2005, a fiscalizada foi intimada a apontar em seus livros contábeis, individualmente, os lançamentos desses documentos ou justificar a ausência de sua contabilização.

13- Foram fornecidas na oportunidade cópias de todos os documentos cuja contabilização deveria ser comprovada, em conjunto com listagens em meio magnético e em papel relacionando todos os documentos e seus respectivos valores.

14- Ainda em 10/05/2005, foram devolvidos à fiscalizada os originais dos Livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1998.

15- Em resposta datada de 20/05/2005, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar a regular escrituração contábil dos documentos relacionados no anexo ao Termo de Intimação de 10/05/2005 (Notas Fiscais, recibos e outros). Ainda quanto a esta resposta, ressaltamos que:

• Os registros de valores, acompanhados da descrição das operações, cuja cópia integral foi fornecida em anexo ao Termo de Intimação lavrado em 10/05/2005, representam a efetiva saída de recursos de titularidade da empresa, controladas a partir de conta CAIXA escriturada paralelamente à contabilidade oficial da fiscalizada;

• A descrição dos documentos utilizada nos anexos ao Termo de Intimação representam o real teor dos documentos apreendidos na sede da empresa, sendo que, em grande parte continham visto com a autorização para dispêndio dos numerários objetos dessa autuação, mediante aposição de rubrica de próprio punho por parte do sócio-proprietário da fiscalizada, Sr. Olivo Simoso, tanto nos documentos como nas listagens denominadas "CONTA CORRENTE" – "CAIXA CARLOS" e "EDGARD";

• Não prospera a alegação da fiscalizada de que a descrição sintética dos documentos não permite conhecer a natureza da efetiva operação, pois a descrição foi extraída dos próprios documentos e os dispêndios eram de conhecimento do proprietário da empresa;

• Não prospera também a alegação de que s documentos referem-se a fatos pessoais dos sócios da empresa, tendo em vista que tais documentos forma apreendidos na sede da empresa, estão contabilizados paralelamente em planilhas eletrônicas impressas com o nome da empresa e indicam os funcionários responsáveis pelo controle desse caixa paralelo, tais como: "CAIXA CARLOS", "CAIXA EDGARD", ou simplesmente "CAIXA EX";

• Os fatos pessoais citados pela fiscalizada em sua resposta datada de 20/05/2005 revelam claramente que parte dos recursos movimentados através do "CAIXA 2" eram carreados diretamente para os sócios ou indiretamente, através do pagamento de suas despesas pessoais e parte para pagamento de obrigações próprias da empresa, mantidas à margem de sua escrituração contábil;

• Não merece fé o apontamento de que esses recursos seriam decorrentes de meros adiantamentos de custos posteriormente apropriados, pois a fiscalizada deixou de indicar em sua contabilidade as alegadas apropriações nas referidas contas.

16- Assim sendo, baseado nos documentos apreendidos e nos livros contábeis da fiscalizada, este Serviço de Fiscalização (SEFIS) chegou à convicção de que houve a existência de pagamentos por parte da fiscalizada quitadas com recursos não figurantes em sua escrituração contábil (Livros Diário).

17- Durante os procedimentos de auditoria e, como resultado do confronto dos documentos apreendidos com a escrituração contábil, identificamos que a fiscalizada apresentava desvios de recursos para alimentar o "CAIXA 2", por intermédio do qual os pagamentos eram efetuados. Os comprovantes de pagamentos (saídas do "CAIXA 2") são esclarecedores da condição da informalidade, constando em grande parte deles as expressões "por fora", "caixa 2", "sem vínculo empregatício", "II", conforme cópias das "Comunicações Internas".

IV – Do Saldo Credor de Caixa

(anos-calendário 1995 a 1996)

18- Para os anos-calendário 1995 e 1996, os valores pagos pela fiscalizada, constantes dos documentos não contabilizados em Livro Diário e Razão, foram lançados por esta fiscalização federal a crédito da conta caixa (conta contábil 01.01.001.001.0001-0). Disso resultou o surgimento de SALDO CREDOR DE CAIXA em vários períodos de apuração, conforme ANEXO I – "Recomposição da Conta Caixa após a inclusão de pagamentos não contabilizados", parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

[...]

20- O Saldo Credor de Caixa evidencia a Omissão de Receitas, conforme o caput do artigo 228 do RIR/94 (artigo 180 do RIR/80) o qual é, por oportuno, reproduzido abaixo:

" Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, §2º). "

21- A fim de seguir estritamente o estabelecido em lei, optou-se por procurar nas decisões administrativas anteriores a forma mais objetiva de aplicar o mandamento instituído pelo caput do artigo 228 do RIR/94. Desta pesquisa, resultou a adoção dos dois critérios a seguir.

22- O primeiro critério adotado foi o de tomar como omissão de receita o maior saldo credor de caixa existente em cada período de apuração. No caso da fiscalizada, todos os períodos de apuração dos anos-calendário 1995 e 1996 foram mensais. Desta forma, tomou-se, por analogia à tributação do Lucro Real, sempre o maior saldo credor diário existente dentro de cada mês. Neste sentido, pronunciou-se o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão 101-89.495/96 publicado no Diário Oficial da União em 11/06/96.

" Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período-base, é permitido computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de determinação do lucro real ".

23- O segundo critério adotado foi o de tomar, dentro de cada dia, sempre o saldo apresentado após o lançamento de todos fatos contábeis na conta. Ou seja, tomou-se, para efeito de comparação com os outros dias do mês, o saldo de fechamento de caixa diário. Nesse sentido pronunciou-se o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão 105-5.142/90, publicado no Diário Oficial da União em 06/03/91.

"Em face de a cronologia de contabilização das operações no mesmo dia não obedecer à ocorrência fática ou dinâmica de recebimentos e pagamentos no mesmo lapso temporal, a omissão de receita, através do intitulado "estouro de caixa", somente pode ser quantificada ao final das operações de determinado dia".

24- O maior saldo credor diário apurado dentro de cada período de apuração mensal, tributado como omissão de receita, foi concedido como origem de recursos na recomposição da conta caixa do mês seguinte.

V – Da Omissão de Pagamentos

(anos-calendário 1997 – 1998)

25- O tratamento a ser aplicada para os valores pagos e não escriturados durante os anos-calendário 1997 e 1998 é aquele previsto no artigo 40 da Lei 9.430/96 de 27 de dezembro de 1996, por se tratar de previsão específica no caso da existência de Omissão de Pagamentos:

" Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita ."

26- O valor da Omissão de Receita, derivado da Omissão de Pagamentos, foi determinado partindo do somatório de todas as Notas Fiscais, Recibos, e documentos equivalentes relativos a pagamentos não contabilizados, conforme ANEXO II – "Pagamentos não contabilizados", parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

VI – Da Apuração da Base de Cálculo

ANO-CALENDÁRIO 1995

27- Tendo em vista que a fiscalizada possui escrituração comercial completa para o ano-calendário 1995, a tributação será feita tomando-se como embasamento a legislação do IRPJ na forma do caput do artigo 892 do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041 de 11/01/1994, o qual, por oportuno, é citado abaixo:

" Art. 892. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida (Lei nº 8.541/92, art. 43, com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória 492/94). "

*28- Para o **ano-calendário 1995**, o tratamento a ser aplicado às Contribuições Sociais devidas sobre a omissão de receita, CSLL, PIS e COFINS, está previsto no dispositivo abaixo citado:*

" O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento quando for o caso, das contribuições para a seguridade social." (§1º do art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória 492/94).

29- Utilizou-se, dessa forma, a receita omitida como base de cálculo das contribuições, conforme previsto na legislação do Imposto sobre a Renda, atendendo ao disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei 7.689/88 (CSLL), no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS), no art. 9º da Medida Provisória nº 1.212/95 e no art. 9º da Medida Provisória nº 1249/95 (PIS).

ANOS-CALENDÁRIO 1996, 1997 e 1998

30- Para os anos-calendário 1996, 1997 e 1998 , tendo em vista as infrações cometidas pelo contribuinte e a edição de nova legislação, aplicou-se o artigo 24 e § 2º da Lei 9.249/95 para efetuar o cálculo de todos os tributos para os quais a fiscalizada se apresentava como sujeito passivo, mandamento esse ora explicitado:

" A partir de 1º de janeiro de 1996 [art. 35], 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 [art. 24, caput], sendo o valor da receita omitida considerado também 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 o PIS/PASEP " [art. 24, § 2º].

[...]

33- Foi aplicada sobre as infrações apuradas a multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, por entendermos configurado evidente intuito de fraude. Cópias dos documentos que instruem a lavratura destes Autos de Infração serão encaminhadas ao Ministério Público Federal com a finalidade de instruir o processo judicial nº 2003.61.27.002370-9, da 1ª Vara Federal de São João da Boa Vista – SP. (destaques do original)

3. A autuação somou a importância de R$ 286.143,27, aí incluídos juros de mora e multa de ofício, esta última no patamar de 150%.

4. Em 04/07/2005, veio a impugnação, onde o contribuinte desfia os seguintes argumentos:

4.1. Os fatos geradores considerados na presente autuação já estariam sob o abrigo da decadência, por força do CTN, art. 150, § 4º, ou mesmo ainda, art. 173, do mesmo CTN. Nesse sentido, ainda, estaria a jurisprudência administrativa colhida do Conselho de Contribuinte. Mais, a Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, DOU de 07/01/2002, no seu art. 7º, § 1º, com a redação conferida pela Portaria SRF nº 1.468, de 6 de outubro de 2003, DOU de 08/10/2003, limitaria o alcance investigativo da fiscalização aos " cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal".

4.2.

*[...] ao contrário do que registram os Auditores-Fiscais, **a receita tributada num mês não foi considerada como origem para recomposição da conta "caixa" no mês seguinte.***

Essa contradição está claramente evidenciada nos demonstrativos que compõem o mencionado ANEXO I – Recomposição da Conta Caixa, acostados às fls. 24/40. Veja-se

logo na apuração do mês de junho/95, em que se tributou o valor de R$ 112.236,80 (fls. 24, verso) como maior saldo credor. A despeito desse valor ter sido indicado na linha subseqüente como "origem" para o mês seguinte, na verdade esse montante não foi levado em consideração, pois o demonstrativo acusa ponto de partida com saldo igual a zero.

Estando demonstrada que essa contradição se repetiu em todos os meses dos anos calendários de 1995 e 1996, é imperativo que seja decretada a imprestabilidade do questionado lançamento tributário. (fls. 219/220; destaques do original)

***4.3.** A relação de saídas da conta caixa (lançamentos a crédito), para efeito de identificação do saldo credor de caixa (fls. 23/39; 06/1995 a 12/1996), bem como a relação de pagamentos não contabilizados (fls. 40/45; 01/1997 a 03/1998):*

***4.3.1.** Contemplariam elementos/valores não correspondentes "a efetivas saídas de numerário do patrimônio da empresa", mas senão a "simples movimentação financeira interna ", "como aqueles indicados pelo histórico 'DÉBITO SAQUE' e outros em que o histórico é 'DÉBITO ITAÚ-OLIVO'". (fl. 220)*

***4.3.2.** Não teriam levado em consideração a origem pregressa dos recursos que, então e agora, são identificados pela fiscalização como saídos da sociedade empresária. Entre tais origens estariam empréstimos feitos a esta última pelos sócios e/ou terceiros.*

***4.4.** Seria só a partir da Lei nº 9.430/96, art. 40, que restaria tipificada a hipótese de omissão de receita por " falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica". Logo, para junho/1995 até dezembro/1996, período em que a fiscalização imputou (creditou) à conta caixa pagamentos igualmente não contabilizados, não subsistiria a autuação por de omissão de receita " pela absoluta ausência de tipicidade". (fl. 222)*

***4.5.** A analogia não se prestaria a fundamentar qualquer autuação.*

*Também impossível a exigência de COFINS, adotando-se, por **analogia** , a norma que regula o IRPJ, como registrou a fiscalização, por expressa afronta ao § 1º do art. 108 do CTN. (fl. 222; destaques do original)*

***4.6.** A imputação da multa de ofício no patamar de 150% demandaria a comprovação direta do fato omissão de receita, isto é, não poderia dita multa de ofício (150%) estar calçada apenas na comprovação indireta, por via de presunção, do fato omissão de receita.*

*Ou seja, em vez de investigar para provar as operações de receitas não contabilizadas ditas encobertas, **presumiu-se** a prática de omissão de receitas partindo de outros fatos indiciários, de pagamentos não registrados.*

No entanto, a despeito de a acusação tributária (omissão de receitas) estar calcada em simples presunção, foi indevidamente aplicada a multa agravada de 150%, que só é possível mediante a precisa identificação e comprovação da conduta fraudulenta do sujeito passivo, que certamente não pode estar relacionada com o fato indiciário de existência de pagamentos não contabilizados. Fraude não se presume, comprova-se! *(fls. 222/223; destaques do original).".*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/1995 a 31/10/1996, 01/12/1996 a 31/12/1996, 01/01/1997 a 31/08/1997, 01/01/1998 a 31/03/1998

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS NA CONTABILIDADE. EFEITOS. Até o ano-calendário de 1996, inclusive, a identificação de pagamentos não contabilizados somada à circunstância de estouro de caixa, consubstanciava condição suficiente à incidência da presunção legal do art. 228 do RIR/94, este suportado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, conducente à assertiva da existência de receita omitida. Do ano-calendário de 1997 em diante, por força do art. 40 da Lei nº 9.430/96, a só identificação de pagamentos não contabilizados permite a conclusão de omissão de receita. Nessa seara, não importa perquirir sobre a origem dos recursos que teriam dado suporte a tais pagamentos. CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. A receita omitida é base de cálculo para a formalização de exigências de CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, segundo dispunha o art. 43, § 1º, da Lei nº 8.541/92, bem como agora dispõe o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95. MULTA DE OFÍCIO EM 150%. Se há nos autos indicação forte da existência de fraude civil-tributária, então é pertinente a multa majorada.

Lançamento Procedente

A contribuinte cientificada em 06/01/06, apresentou em 31/01/06 recurso voluntário no qual alega em sintese:

1. decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em questão, uma vez transcorridos mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores quando foi efetivado o lançamento (08/06/05), nos termos do art. 150, § 4º ou art. 173 do CTN;

2. a autuação foi baseada na iniciativa do Fisco de apurar saldo credor de caixa, sendo que a recomposição do saldo de caixa atingiu os períodos de 1995 e 1996 e os pagamentos não contabilizados nos anos de 1997 e 1998 serviram para que o Fisco considerasse omissão de receita, todavia o procedimento fiscal ocorreu em 2005, mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, razão pela qual não poderia o Fisco reabrir a contabilidade da contribuinte, já que esta não teria como se defender das acusações, uma vez que não mais possuía os documentos contábeis dos períodos;

3. apenas a legislação do imposto de renda exige escrituração contábil razão pela qual não se poderia ter efetuado uma recomposição contábil fora do prazo decadencial deste tributo para efetuar lançamento de contribuições sociais;

4. a autuação baseada em presunção legal não poderia exceder o prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores do tributo já que nestes casos ocorre a transferência do encargo probatório para o contribuinte, que, por sua vez, não pode levantar provas a seu favor, uma vez que os dados contábeis não estão mais em seu poder, uma vez que a guarda da documentação é de 5 anos, segundo regra de decadência do Imposto de renda;

5. nos anos de 1995 e 1996 nos quais a fiscalização adotou a metodologia de alocar as operações listadas para apuração de receita omitida pelo critério do

saldo credor de caixa, afirmou a fiscalização que a receita tributada ao final de cada mês estava sendo considerada como origem de recursos para recomposição do saldo da conta caixa do mês subseqüente, todavia isto de fato não ocorreu, como comprova o Anexo I – Recomposição de Conta Caixa (fls. 24/40). Cita exemplo do mês de junho/95 no qual se tributou valor de R$112.236,80, que foi informado como origem para o mês subseqüente, entretanto, o saldo inicial de julho/95 é zero, o que prova que tal valor não foi considerado;

6. o argumento da decisão recorrida de que este valor anulou o saldo credor do mês subseqüente leva a uma dupla tributação do referido saldo, "visto que o saldo credor em questão não é contábil: representa apenas uma criação do Fisco, sob a qual fez incidir a regra da tributação. Por isso, o valor tributado no mês anterior deve, sim, representar recurso livre para o mês seguinte.";

7. tanto na recomposição do saldo da conta caixa (anexo I) como na relação de pagamentos não contabilizados (Anexo II) os demonstrativos elaborados pelo Fisco misturam operações de diferentes naturezas: valores que não correspondem à efetiva saída de numerário do patrimônio da empresa (como "debito-saque") e outros que representam simples movimentação financeira interna (como"debito Itaú-Olivo"), e ainda, outros que tem natureza de prestação de contas mediante controle de recursos entregues pelos sócios da empresa para satisfação de seus encargos pessoais;

8. muitos dos pagamentos efetuados foram feitos com recursos sacados da empresa como retiradas para os sócios e, embora constante da documentação e registros entregues pela empresa ao Fisco, foram incluídos "numa vala comum' como operações mantidas à margem.;

9. cita exemplo do documento de fls. 185 Anexo III, no qual consta o "registro de entrada de recursos no valor de R$6000,00 com a indicação de que foi aportada pelo Sr. Olivo Simoso em 23/06/97. No mesmo sentido o valor de R$ 10000,00, relacionado em 24/03/98, com o significativo histórico de tratar-se de "ch. 716592, Banespa, saque Sr. Olivo" (fls. 172), o que permite identificar não só a natureza da operação, mas principalmente a origem do recurso. Outros cheques sacados estão listados no mesmo documento e, no entanto, foram tidos como saídas e não como entradas de recursos, o que distorce e desqualifica o levantamento fiscal";

10. há documentos entregues ao Fisco que demonstram a tomada de recursos mediante empréstimos, como varias operações de pagamentos de juros ao Sr. Edras Soares (recibos apontam esta natureza);

11. a decisão recorrida apenas informa que intimado "a apontar nos seus livros contábeis, individualmente, os lançamentos destes documentos ou justificar a ausência de sua contabilização o contribuinte não apresentou qualquer contra-razão", sem considerar que o contribuinte não estava obrigado a apresentar

escrituração contábil de fatos ocorridos há dez anos, e que não mais possuía tais documentos;

12. a presunção legal de omissão de receitas por pagamentos não contabilizados só foi inserida na legislação tributária pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96, assim só após a edição desta norma poderia o Fisco atribuir esta conseqüência tributária aos referidos pagamentos, não podendo a fiscalização adotar critério jurídico diferente para os anos anteriores para concluir que houve omissão de receita em virtude de pagamentos não contabilizados;

13. embora a decisão recorrida afirme que "na legislação há presunção por saldo credor de caixa como por pagamento não contabilizado", o que é verdadeiro, não pode o Fisco baseado nos mesmos elementos de prova qualificar os fatos ora como saldo credor de caixa, ora como pagamento não contabilizado, uma vez que o fato não pode ter dupla natureza, sua qualificação jurídica deve ser única;

14. os auditores fiscais de posse de todos os documentos que chamaram de "caixa 2", não investigaram qualquer das operações ali registradas, preferiram exigir tributo por técnica da presunção legal;

15. a técnica usada pelo Fisco não é a mais comum, na qual chega-se a uma presunção, conclusão por uma série de fatos que para ela convergem. No caso em questão o Fisco partiu de duas presunções legais: saldo credor de caixa e pagamentos não contabilizados para chegarem a uma terceira presunção: omissão de receita;

16. não havendo prova de conduta fraudulenta não há de ser exigida a multa agravada de 150%; e

17. no caso da presunção legal há uma transferência da prova para a contribuinte, razão pela qual não pode o Fisco transferindo para o contribuinte o ônus da prova exigir multa qualificada, que pressupõe prova no lançamento da conduta típica punida.

Foi efetuado arrolamento de bens em Processo de nº 10830.004870/2005-51, segundo informação fl. 332.

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Em relação à decadência do direito de constituir o crédito da Cofins, tem-se que seu prazo é de 10 anos, e não 5 anos, como alegou a impugnante. Observemos, o art. 150, §4º do CTN, que assim dispõe:

> *Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> .....
>
> *§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação , será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Como se verifica, a norma do CTN estipula regra geral de prazo à homologação, deixando facultado à lei a prerrogativa de estipular, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito.

A Cofins é contribuição destinada a financiar a Seguridade Social, nos termos do art. 195, inciso I da Constituição Federal, sendo-lhe aplicáveis, portanto, as normas específicas da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União em 25/07/1991 e republicada em 11/04/1996, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, e cujo art. 45 prevê:

> *Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*
>
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; (...)*

Desta forma, quando da lavratura do Auto de Infração em tela (19/06/2001), ainda não decaíra o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento relativo aos períodos de fevereiro a maio/96, uma vez que a Peça Infracional foi lavrada antes de transcorridos os dez anos previstos na lei.

Vale ressaltar aqui que a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, a larga maioria votou pelo reconhecimento do prazo decendial para a Cofins.

Verifica-se que idêntico posicionamento foi adotado pela Segunda Turma do STJ quando do julgamento do RESP 475559/SC, datado de 17/11/2003, tratando de contribuições previdenciárias, cuja ementa encontra-se assim transcrita:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

CF/88 E LEI Nº 8.212/91.

1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e

*decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, **após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal.***

2. In casu, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a

notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de

25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei

nº 8.212/91.

3. Recurso Especial parcialmente provido

Quanto ao argumento de que não poderia ter sido efetuada reabertura da escrituração da contribuinte após lapso temporal de 10 anos, já que apenas a legislação do imposto de renda exige escrituração contábil e que, para este tributo, o prazo decadencial é de cinco anos razão pela qual a contribuinte não é obrigada a manter seus registros contábeis fiscais por período superior a este prazo, é de se verificar que tal alegação fere frontalmente o art. 45 da Lei nº 8.212/91 que estabelece prazo decadencial de 10 anos para que se possa constituir crédito tributário relativo à Cofins.

Vejamos, admitir que não se pode fazer reabertura da escrita fiscal do contribuinte em prazo superior a cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo seria limitar o poder da fiscalização, ou seja, determinar que o Fisco se abstivesse de analisar a escrita contábil fiscal da contribuinte por prazo superior a cinco anos, o que representaria, em derradeira instância, definir como prazo decadencial da Cofins cinco anos, contrariamente ao que dispõem a lei específica (Lei nº 8.212/91).

Ademais disto, tal assertiva inviabilizaria todo o trabalho da fiscalização em período superior a cinco anos, pois, como poderia o Fisco confrontar valores declarados/pagos com os efetivamente devidos sem que possuísse base na escrituração contábil fiscal da contribuinte para conferir e verificar a base de cálculo da contribuição e os valores devidos efetivamente a título do tributo?

Quanto à impossibilidade de se realizar lançamento baseado em presunção legal em período superior a dez anos, entendo que este argumento deve ter a mesma sorte do anterior, ou seja, seria limitar a fiscalização a cinco anos, que equivale a dizer que o prazo decadência da Cofins é de cinco anos, o que, como já se disse fere o disposto na Lei nº 8.212/91.

Aqui deve ser ressaltado que a presunção legal só é usada quando a fiscalização constata através de diversos indícios que a fiscalizada omitiu receitas ou que o registro contábil da empresa não condiz com a realidade fática, razão pela qual utiliza-se da presunção para fazer tributar fato que ocorreu e que não foi registrado contabilmente pela contribuinte. Ou seja,

impossibilitar que tais fatos sejam considerados pela fiscalização em período superior a cinco anos, ainda que o tributo tenha prazo decadencial de 10 anos, seria beneficiar apenas aqueles que não escrituraram corretamente sua contabilidade ou que tiveram a intenção de fraudar o Fisco omitindo a ocorrência de fatos que ensejariam tributação, o que constitui verdadeiro absurdo.

No que tange ao argumento de que a fiscalização não considerou a receita tributada num mês como origem para a recomposição da conta caixa no mês subseqüente, é de se verificar como bem afirmou e demonstrou a decisão recorrida que, no exemplo citado pela contribuinte, "na apuração do mês de junho/95, em que se tributou o valor dr R$ 112.236,80 como o maior saldo credor da conta caixa (em recomposição), este ocorrente em 30/06/1995, então o saldo inicial para 01/07/1995 deveria ser de R$ 112.236,80, credor. Ora, a fiscalização inicia o mês de julho/1995 consignando como saldo da conta caixa o valor zero. Logo, conferiu ao contribuinte o valor de R$ 112.236,80 a debito de sua conta caixa, sem o que o saldo desta conta, em 01/07/1995, permaneceria credor".

A contribuinte alega em seu recurso que tal raciocínio leva à duplicidade da tributação do referido saldo, visto que o saldo credor em questão não é contábil, mas mera criação do Fisco sob a qual fez incidir regra de tributação.

O fato de a escrituração contábil indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receitas. Presume-se como omissão de receitas o maior saldo credor de caixa do período (diário, mensal, etc.) após o cômputo de todas as operações.

Ora, tal como decorre das noções e princípios contábeis, a conta caixa debita-se pelas entradas e credita-se pelas saídas, ou seja, os recebimentos entram nessa conta mediante operações de lançamento realizadas a débito (ex. recebimentos de clientes, vendas a dinheiro, etc.), enquanto as saídas dessa conta são efetuadas mediante operações de lançamento realizadas a crédito (ex. pagamentos através de meios monetários, etc.).

Assim sendo, a existência de um saldo credor da conta caixa, como acontece no caso vertente, traduz uma situação irregular e anômala em termos contábeis, já que não pode haver saldos credores da conta caixa, dado que para ela poder ser creditada havia que ter sido previamente debitada (com entradas) em valor igual ou superior. Como a conta caixa traduz os valores monetários em espécie existente na empresa, é inconcebível falar-se em saldo credor, pois, no máximo o caixa poderia ter saldo zero, ou seja, inexistência de numerário em espécie.

O saldo credor traduz, portanto, que o numerário existiu de fato e saiu da empresa, o que não ocorreu foi o registro das entradas, caracterizando, assim, a lídima presunção da omissão de registro de receitas, já consagrada em nossa legislação.

Ressalte-se, ademais, que a recorrente não apresentou qualquer explicação plausível para esta situação, nada tendo provado para a justificar ou legitimar. Além disso, a operação contábil em causa não é revelada por qualquer documento externo credível. Esta operação, sendo contabilmente anômala, irregular e injustificada, constitui indício fundado e veemente de que a contabilidade não reflete a exata situação patrimonial da empresa e nem traduz os valores das receitas efetivamente auferidas.

Do que fica exposto resulta, ainda, a conclusão de que se mostram verificados os pressupostos legais que permitem o recurso a presunções, já que o lançamento logrou demonstrar, sem margem para dúvidas, que a contabilidade da recorrente contém irregularidades

susceptíveis de afetar a sua credibilidade por, em seu resultado, se mostrar impedido o conhecimento das reais operações efetuadas, da efetiva receita auferida e da exata matéria tributável da recorrente.

Demonstrados esses pressupostos, a subseqüente liquidação do imposto goza da presunção da legalidade, pelo que se opera, a partir daí, uma inversão material do ônus da prova, passando a competir ao contribuinte provar a ilegitimidade do ato, o que, no caso, a recorrente não logrou fazer, nada provando no sentido de demonstrar a existência de erro nos pressupostos determinantes do lançamento em causa.

Por fim, quanto à alegação de erro na quantificação da matéria também não merece ser acatada. Primeiro, o critério utilizado pelo auditor fiscal está devidamente fundamentado, e a recorrente não logrou demonstrar que a realidade fosse completamente distinta do resultado a que conduziu a utilização desse critério, não provou que ele fosse inadmissível e desacertado ou, ainda, que tivesse havido excesso manifesto na matéria quantificada.

Segundo, o auditor fiscal tomou como valor de omissão de receitas o maior saldo credor de cada mês, sendo que na quantificação da omissão dos meses subseqüente ao primeiro mês apurado considerou, acertadamente, saldo inicial zero da conta caixa. Portanto, o valor tributado em um mês não contaminou ou influenciou para mais o saldo credor dos meses subseqüentes. Os valores apurados e tributados referem-se, efetivamente, ao maior saldo credor da conta caixa em cada mês. Vejamos, exemplificativamente, um exemplo numérico:

	Saldo Inicial	**DÉBITO**	**CRÉDITO**	**SALDO**
SALDO INICIAL				1.000,00 (D)
JANEIRO	0,00	2.000,00	4.000,00	1.000,00 (C)
		3.000,00	5.000,00	**3.000,00 ©**
FEVEREIRO	0,00	1.000,00	4.000,00	3.000,00 (C)
		2.500,00	3.500,00	**4.000,00 ©**
MARÇO	0,00	3.000,00	7.000,00	**4.000,00 (C)**
		5.000,00	2.000,00	1.000,00 ©
ABRIL	0,00	2.000,00	4.000,00	**2.000,00** (C)
		2.500,00	2.000,00	1.500,00 ©
MAIO	0,00	1.000,00	2.000,00	1.000,00 (C)
		3.000,00	5.500,00	**3.500,00 ©**
JUNHO	0,00	3.000,00	8.000,00	5.000,00 (C)
		2.000,00	3.000,00	**6.000,00 ©**

Desta forma, considerando que nos cálculos efetuados a cada mês de apuração a auditoria fiscal considerou (quando o saldo da conta caixa do mês anterior era credor) o saldo inicial zero, não ocorreu contaminação de um mês para outro, estando os cálculos corretamente efetuados e a omissão de receitas devidamente apurada, quantificada e provada, não merecendo o lançamento efetuado nenhum reparo.

Em relação ao argumento de que tanto na recomposição do saldo da conta caixa (anexo I) como na relação de pagamentos não contabilizados (Anexo II) os demonstrativos elaborados pelo Fisco misturam operações de diferentes naturezas: valores que não correspondem à efetiva saída de numerário do patrimônio da empresa (como "débito-saque" e "débito Itaú-Olivo"),) que representam simples movimentação financeira interna e outros que tem natureza de prestação de contas mediante controle de recursos entregues pelos sócios da empresa para satisfação de seus encargos pessoais, é de se ressaltar que embora a contribuinte tenha sido intimada a apresentar em seus registros contábeis os lançamentos dos citados documentos ou justificar a ausência de registro deles na sua escrituração, pela fiscalização, não se manifestou.

Descabe aqui o argumento de que não mais possuía a documentação que pudesse comprovar estes valores, já que é fato, comprovado pela documentação acostada aos autos, que estes valores não foram escriturados pela contribuinte (Livro Diário e Razão).

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal "os registros de valores, acompanhados da descrição das operações representam a efetiva saída de recursos de titularidade da empresa, controlados a partir de conta CAIXA escriturada paralelamente à contabilidade oficial da fiscalizada", continua dizendo que "em grande parte continham visto com autorização para dispêndio dos numerários objeto desta autuação mediante aposição de rubrica de próprio punho por parte do sócio-proprietário da fiscalizada, Sr. Olívio Simoso, tanto nos documentos como nas listagens denominadas "CONTA CORRENTE- CAIXA CARLOS e "EDGARD"".

Assim sendo, não há dúvidas que estes valores representam saída da empresa e que, neste caso caberia à contribuinte, intimada que foi, demonstrar que estes valores estavam registrados na sua escrita fiscal ou justificar, comprovadamente o porquê de não terem sido escriturados. Mas como se disse, não o fez, descabendo agora argüir que representam simples movimentação financeira interna, sem qualquer prova capaz de respaldar suas alegações.

Em relação ao argumento de que alguns documentos representam simples prestação de contas mediante controle de recursos entregues pelos sócios da empresa para satisfação de seus encargos pessoais, é de se frisar que caberia à recorrente comprovar documentalmente suas alegações, e, mais uma vez, não o fez.

Neste ponto vale repetir o constante do Termo de Verificação Fiscal: "os documentos foram apreendidos na sede da empresa, estão contabilizados paralelamente em planilhas eletrônicas impressas com o nome da empresa e indicam funcionários responsáveis pelo controle deste caixa paralelo, tais como "CAIXA CARLOS" "CAIXA EDGARD" ou simplesmente "CAIXA EX"".

Ou seja, se se tratava de controle de recursos dos sócios para satisfação de seus encargos pessoais por que a contabilidade estava na sede da empresa, impressa em planilhas com

o nome da empresa e indicavam o nome de funcionário responsável pelo controle de cada um destes caixas?

A contribuinte poderia ter trazido aos autos provas que pudessem comprovar que este controle era de recursos dos sócios para satisfazer suas necessidades pessoais, entretanto, nenhum documento foi trazido neste sentido.

Quanto ao fato de a fiscalização não ter buscado a origem dos recursos que deram origem aos citados pagamentos deve se observar que os pagamentos não estavam escriturados na escrita fiscal da contribuinte, o que por si só seria suficiente para se concluir que determinadas receitas da empresa usadas para fazer frente a tais pagamentos também não foram escrituradas, ou seja, que houve omissão de receita.

Buscar origem de pagamentos não escriturados, cuja não escrituração não foi justificada pela empresa por nenhuma prova documental, seria desnecessário ao Fisco. Existindo pagamentos não escriturados caberia, sim, à recorrente demonstrar a origem dos recursos e não ao Fisco.

Veja que a contribuinte afirma em seu recurso que vários destes pagamentos foram efetuados com recursos sacados da própria empresa como retiradas dos sócios, entretanto não conseguiu comprovar onde estariam os registros contábeis destas retiradas, razão pela qual considero correta a afirmação da fiscalização de que representam recursos "carreados diretamente para os sócios ou indiretamente, através de pagamento de suas despesas pessoais". Ainda que os recursos usados para os pagamentos em questão representem retiradas dos sócios deveria tal retirada estar devidamente contabilizada.

No que diz respeito ao argumento de que não poderia o Fisco, baseado nos mesmos elementos de prova, qualificar os fatos ora como saldo credor de caixa, ora como pagamento não contabilizado, uma vez que o fato não pode ter dupla natureza, sua qualificação jurídica deve ser única, deve ser ressaltado que para os períodos de apuração (janeiro/97 a março/98), com a vigência do art. 40 da Lei nº 9.430/96, é suficiente a falta de comprovação de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica para que se conclua que houve omissão de receita.

Assim para tais períodos bastou à fiscalização demonstrar comprovadamente que houve pagamentos efetuados pela empresa que não estavam escriturados para que efetuasse a tributação da omissão de receitas a eles correspondentes.

Entretanto antes do advento da Lei nº 9.430/96 não havia previsão legal para que se considerasse omissão de receita quando verificado a existência de pagamentos, efetuados pela pessoa jurídica, não escriturados. Todavia, mesmo para tais períodos, a fiscalização constatou a existência de tais pagamentos não escriturados.

Desta forma decidiu reconstituir os saldos da conta caixa da empresa conforme movimento dos referidos pagamentos não escriturados. A partir desta reconstituição, num trabalho muito bem feito pela fiscalização, constatou-se que existiu insuficiência de fundos para fazer frente aos pagamentos efetuados.

Assim, a partir da constatação dos pagamentos não escriturados e da insuficiência de fundos na conta caixa para fazer frente a tais pagamentos, concluiu-se pela omissão de receitas, com base no art. 228 do RIR/94.

Aqui não se pode dizer que houve dupla qualificação jurídica do fato. A qualificação jurídica do fato é única: omissão de receita. A forma de comprovar a omissão de receita é que foi, a partir da Lei nº 9.430/96, a simples constatação de pagamento não escriturado, e, antes dela, a insuficiência de fundos na conta caixa para fazer frente aos pagamentos (não escriturados).

Veja que mesmo com a vigência da Lei nº 9.430/96 a fiscalização poderia ter continuado a fazer a reescrita da conta caixa para incluir os pagamentos não escriturados que obteria como resultado insuficiência de fundos para fazer frente a tais pagamentos, só que neste caso, seria um trabalho totalmente desnecessário já que a lei já permitia concluir que existindo pagamentos não escriturados há omissão de receita.

No que diz respeito à aplicação da multa qualificada tem-se o art 45, inciso II da Lei nº 9430/96 especificamente determina a aplicação da multa de 150% nos casos de falta de falta de pagamento do imposto, quando a infração for qualificada, entendida aqui a qualificação quando houver pratica de sonegação, fraude e conluio, conforme estabelecido no art. 450 do RIPI/98.

> *Art. 45. O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:*
>
> *"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:*
>
> *I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;*
>
> *II- cento e cinqüenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada..*

É preciso, pois, verificar se no caso concreto houve a pratica qualificadora da infração, ou seja, a sonegação, a fraude ou o conluio.

Primeiramente há de se verificar se no caso em concreto houve dolo e o evidente intuito de fraude nas ações praticadas pela recorrente, quais sejam: efetuar pagamentos sem escritura-los, omitindo, portanto, receita que seria base de tributação.

Ou seja, intencionalmente e com objetivo especifico de evadir-se da tributação devida a recorrente deixou de escriturar receitas, comprovação esta feita pelos pagamentos efetuados (dos quais se tem prova documental) e não registrados pela empresa.

Se, por um lado, a conduta dolosa não pode, em essência, ser comprovada por documentação, pois está intimamente ligada à finalidade da conduta do agente, ao fim ao qual está relacionada, à vontade intrínseca ao ato praticado pelo agente, no caso em concreto, não resta duvida de que o ato praticado pela empresa teve por objetivo elidir o pagamento de tributo.

Dolo é considerado quando o agente da ação efetivamente quis o seu resultado ou assumiu o risco de o produzir. Ou seja, quando há intenção de produzir o resultado que a sua ação alcançaria.

Verifica-se que toda a conduta do agente reflete o dolo, ou seja, a intenção de obter o resultado que a sua ação acarretaria. Neste sentido correto está se afirmar que o intuito de fraude nas ações praticadas pela recorrente tornou-se evidente pela pratica de atos como: ocultar ou retardar o conhecimento por parte da Administração dos tributos devidos ao deixar de escriturar receitas (aferição de receitas pela empresa é comprovada pela existência de pagamentos que ela efetuou sem escriturar).

Tais praticas só encontram razão de ser no fato de a empresa querer retardar ou impedir o conhecimento por parte do Fisco de fato gerador do imposto.

Diante disto não há duvida de que a intenção do agente é dolosa.

Ademais disto, a conduta da recorrente encontra-se perfeitamente tipificada na Lei nº 4.502/64, art. 71, inciso I, como sendo sonegação:

> *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;*

Da leitura do dispositivo legal supra referido, infere-se que a conduta descrita pela norma exige do sujeito passivo, cumulativamente, os seguintes comportamentos: o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstancias materiais.

Não foi outra a intenção da recorrente senão a de ocultar, por meio de conduta dolosa, a ocorrência do fato gerador da Cofins, diante de série de fato já descrito anteriormente: retardar ou ocultar da Administração a ocorrência do fato gerador de tributos devidos.

A Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, no seu art. 1º, inciso I expressamente qualifica a ação praticada pela empresa autuada como sendo crime contra a ordem tributária:

> *Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*
>
> *I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*
>
> *II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

A conduta praticada pela recorrente enquadra-se perfeitamente no inciso II do dispositivo legal acima transcrito, qual seja: omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal visando exatamente suprimir ou reduzir contribuição social devida.

O que fez a recorrente senão, impedir ou retardar a ocorrência, ou o conhecimento do fato gerador da Cofins com o objetivo se evitar o pagamento do tributo devido. Ou seja, a ação da recorrente encontra-se perfeitamente tipificada no dispositivo legal retrocitado, qual seja, a sonegação.

Desta forma, não há dúvida de que a ação praticada pela recorrente constitui sonegação, enquadrada como tal na legislação de vigência, e dita pela lei como sendo um dos crimes contra a ordem tributária, devendo, por conseguinte, ser aplicada a multa qualificada.

Descabe aqui o argumento usado pela contribuinte de que no caso de presunção não cabe a aplicação da multa agravada por falta de prova da conduta fraudulenta. A prova da conduta sonegadora existe e está documentada nos autos: pagamentos efetuados pela empresa e não escriturados.

Obvio está que tendo efetuado pagamentos precisava de numerários para fazer frente a tais pagamentos, ou seja, receitas. Os pagamentos não estavam escriturados, logo as receitas que foram usadas para fazer frente a tais pagamentos também não foram escrituradas. Se estas receitas (omitidas) tivessem sido escrituradas, para que pudesse se fazer o lançamento contábil de suas retiradas do patrimônio da empresa seria necessário que os pagamentos que as absorveram estivessem escriturados, e não estavam.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA