



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

Processo n° 10830.006387/2005-10
Recurso n° 501.811 Voluntário
Acórdão n° **1802-00.815 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente TECNOL TÉCNICA NACIONAL DE ÓCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2002

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

Nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF-Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento. Também nada impede que o MPF-Fiscalização seja entregue juntamente com o auto de infração, porque o lançamento não precisa necessariamente ser antecedido de um procedimento prévio de auditoria fiscal. Da mesma forma, não acarreta qualquer vício o fato de a fiscalização prosseguir sobre períodos posteriores aos autuados. Trata-se apenas de encerramento parcial do trabalho fiscal, que não implica em qualquer nulidade

DECADÊNCIA. PRAZO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES JÁ DECLARADOS.

O prazo de 20 dias previsto no art. 47 da Lei 9.430/1996 somente é aplicável aos tributos que se encontravam declarados antes de iniciado o procedimento fiscal, não abrangendo, portanto, créditos tributários constituídos sobre receitas consideradas omitidas. Assim, o marco para a decadência é realmente a data do lançamento, ou seja, 12/12/2005, e não 02/01/2006, como pretende a Recorrente. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. PAGAMENTO REALIZADO À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO.

No lançamento por omissão de receita apurada com base em presunção legal, o que se presume é o auferimento da receita, e não o fato indiciário, que deve estar devidamente comprovado. A aplicação da regra de presunção contida no art. 40 da Lei 9.430/1996 exige a efetiva comprovação da realização de pagamento à margem da escrituração.

Quanto às operações onde não há uma definição precisa da posição que ocupa a empresa autuada, isto é, se figura como remetente, beneficiária etc., não havendo nem mesmo coincidência entre o nome indicado “TECNOL IND OCULOS” e a razão social da autuada, que é “TECNOL TECNICA NACIONAL DE OCULOS LTDA”, e diante da ausência de outras informações que possam caracterizar a efetiva autoria das operações no exterior, o conjunto probatório se mostra insuficiente para sustentar a presunção legal de omissão de receitas.

Por outro lado, o lançamento deve ser mantido em relação à operação na qual o nome “Tecnol”, embora também conste do campo destinado aos “detalhes do pagamento”, está precedido da abreviatura BO (by order), restando precisamente indicada a posição da autuada na referida operação, ou seja, como ordenante da mesma. Soma-se a isso o fato de que as informações extraídas das mídias eletrônicas indicam, especificamente para essa operação, não apenas o nome “Tecnol”, mas também o endereço da ordenante, que coincide exatamente com o endereço da autuada.

RECEITA OMITIDA - RECOMPOSIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

A receita omitida foi somada à base de cálculo anteriormente apurada pela Contribuinte, o que resultou, inclusive, em adicional de IRPJ. Improcedentes as críticas no sentido de que a tributação ocorreu de forma isolada, sem a recomposição das respectivas bases de cálculo.

DESPESAS TRIBUTÁRIAS - CRITÉRIO DE DEDUÇÃO

A dedução, para fins da apuração de IRPJ e CSLL, das exigências de PIS e COFINS lançadas de ofício, deve seguir o regime de caixa, ou seja, tais tributos só poderão configurar despesas dedutíveis quando pagos, nos termos do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/1995.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL, PIS E COFINS

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS E COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/1998

A chamada tributação reflexa, relativamente às contribuições sociais, realizada a partir da omissão de receita apurada no âmbito da fiscalização do IRPJ, independe da ampliação da base de cálculo promovida pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma

pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares suscitadas. No mérito, por voto de qualidade, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência em relação ao ano calendário de 2000, vencidos os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Gilberto Baptista e Nereida de Miranda Finamore Horta, que davam provimento integral ao recurso; e, por maioria de votos, em AFASTAR a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Nelso Kichel.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gilberto Baptista, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Nereida de Miranda Finamore Horta e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que considerou parcialmente procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, conforme autos de infração de fls. 10 a 30, nos valores de R\$ 255.906,77, R\$ 6.762,40, R\$ 92.126,41 e R\$ 31.211,40, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de 75% e os juros moratórios.

As autuações estão fundamentadas em operações financeiras realizadas no exterior, verificadas nos meses de fevereiro, outubro e dezembro de 2000, e novembro de 2002, no montante de US\$ 176.700,00, as quais foram imputadas à Recorrente.

Em razão de não constarem registros contábeis relativos a estas operações, a Fiscalização considerou configurada a hipótese de presunção legal de omissão de receitas, com base em pagamentos realizados à margem da escrituração.

O Termo de Verificação Fiscal, às fls. 5 a 8, traz as seguintes informações:

2. INFORMAÇÕES PRELIMINARES

2.1. Atendendo à demanda requisitória da Justiça Federal — Seção Judiciária do Paraná, (Processo n.º 2003.7000030333-4 — inquérito 207/98), foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal MPF n.º 0810400-2005-0035-0, objetivando analisar as informações obtidas pela Justiça Federal junto às autoridades do governo dos Estados Unidos da América, as quais foram transferidas para a Receita Federal, conforme breve histórico relatado a seguir.

2.1.1. Em 04 de agosto de 2003, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, por meio do Ofício n.º 120/03- PF/FT/SR/DPF/PR, a quebra do sigilo bancário no exterior, via Tratado de Mútua Assistência em Matéria Penal (MLAT), de contas correntes elencadas no citado Ofício, dentre elas as referentes ao JP Morgan Chase Bank, em virtude de conexão entre os responsáveis pelas contas ali mantidas e outras contas administradas pela empresa "Beacon Hill Services Corporation";

2.1.2. Em 14/08/2003, o MM Juiz Federal da 2ª Vara Criminal de Curitiba/PR, decretou a quebra do sigilo bancário sobre as 25 contas mencionadas pela autoridade policial no Ofício 120/03/DPF, bem como sobre as subcontas titularizadas pela Beacon Hill;

2.1.3. *Através do Ofício n.º 001/03-PF/NT/NY/SR/DPF/PR, datado de 27/08/2003, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Dr. Robert Morgenthau (District Attorney's for the County of New York) o afastamento de sigilo bancário e pediu investigação criminal nos EUA;*

2.1.4. *Foi emitida "Order to Disclose", datada de 29.08.2003, pela Justiça da Suprema Corte dos Estados Unidos (Juiz Renee White);*

2.1.5. *Expediente datado de 09.09.2003, assinado pela Sra. Rebecca Roiphe (Assistente District Attorney on the County of New York), permite acesso aos dados que discrimina;*

2.1.6. *Foi elaborado o Laudo de Exame Econômico-financeiro nº 1258/04, pelo Instituto Nacional de Criminalística (Ministério da Justiça), onde ficou constatado, dentre outros, que a Beacon Hill era empresa sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, e agência do JP Morgan Chase Bank, administrando contas ou subcontas específicas;*

2.1.7. *Os peritos segregaram e consolidaram as operações de transferências de recursos, tanto a débito quanto a crédito, das contas e subcontas administradas pela Beacon Hill, elaborando tabela que fez parte do referido Laudo;*

2.1.8. *Através das decisões proferidas no processo n.º 2003.7000030333-4 (inquérito 207/98), datadas de 20.04.2004 e 27.04.2004, o MM Juiz federal da 2ª Vara Criminal de Curitiba/PR transferiu os dados da quebra de sigilo bancário para a Receita Federal;*

3.DO PROCEDIMENTO FISCAL

3.1. *Da análise das informações repassadas pela Justiça Federal, constatou-se que, nos anos-calendário de 2000 e 2002 o fiscalizado efetuou transações financeiras no exterior, através da instituição bancária JP Morgan Chase Bank, em Nova Iorque/EUA, nas datas e valores a seguir discriminados:*

(...)

3.2. *Em 23/09/2005 o fiscalizado tomou ciência da Intimação Fiscal (lavrada em 22/09/2005), no qual foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que possibilitaram a realização da movimentação financeira, efetuada no JP Morgan Chase Bank em Nova Iorque/EUA e, ainda, apresentar cópia dos lançamentos no Livro Diário/Razão, da transação acima mencionada;*

3.3. *Através de documento, datado de 14.10.2005, levado ao protocolo desta Delegacia na mesma data, o contribuinte informou que desconhecia as operações listadas pela fiscalização e que nunca manteve conta bancária no JP Morgan*

Chase Bank em Nova Iorque/EUA. No mesmo documento solicitou a esta fiscalização que disponibilizasse os documentos que embasaram a intimação, comprometendo-se a prestar os devidos esclarecimentos sobre eles.

(...)

3.5. Através de documento, datado de 16.11.2005, levado ao protocolo desta Delegacia na mesma data, o fiscalizado respondeu à intimação supra citada, informando que não movimentou a conta "Caixa" e apresentou cópias dos lançamentos registrados na conta "Banco".

3.6. Conforme o demonstrativo "Operações da Representação Fiscal nº 2269/05", constam para o fiscalizado seis operações no ano-calendário de 2000, no valor de US\$ 126.700,00 e uma operação financeira no ano-calendário de 2002, no valor de US\$ 50.000,00.

3.7. Procedida análise da escrituração fiscal e contábil, não foi identificado qualquer lançamento das operações financeiras questionadas, ficando demonstrado que se trata de operações financeiras à margem de sua escrituração, caracterizando omissão de receitas, com presunção legal autorizada pelo artigo 281, II, do RIR/99.

(...)

3.9. A empresa, nos anos de 2000 e 2002, apresentou as DIPJ, nas quais se verifica que houve opção pelo Lucro Real anual.

Instaurada a fase litigiosa, com a impugnação de fls. 381 a 401, e conforme descrito na decisão de primeira instância, Acórdão nº 05-25.952 (fls. 441 a 452), a Contribuinte apresentou os seguintes argumentos:

3.1. Relata que foi intimada em 22/09/2005 a comprovar a origem dos recursos que, no entendimento da fiscalização, possibilitaram a realização da movimentação financeira discriminada no referido termo, supostamente efetuada por meio do JP Morgan Chase Bank em Nova Iorque-EUA, nos anos-calendário de 2000 e 2002, além da apresentação de outros documentos e livros contábeis e fiscais.

3.2 Em resposta, informou que desconhece as operações listadas pela autoridade fiscal, assim como a origem das informações em poder da fiscalização que possibilitaram a elaboração dos demonstrativos apresentados na intimação. Acrescentou ainda que, conforme ventilado pela imprensa, alguns operadores do mercado de câmbio utilizaram-se de nomes de pessoas físicas e jurídicas para dar sustentação e credibilidade a determinadas operações internacionais. Em suas palavras:

"Inconformada com o teor das acusações, e diante do total desconhecimento da origem das informações utilizadas pelo Fisco na elaboração dos demonstrativos constantes na Intimação Fiscal, a Impugnante requereu à autoridade fiscal que

disponibilizasse o dossiê ou qualquer outro documento que estivesse em seu poder e fosse relacionado à acusação, visando desta forma assegurar o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente assegurados.”

3.3. Disponibilizados os documentos pela autoridade fiscal, apresentou os documentos solicitados nas intimações, entre eles os Livros Diário e Razão, comprovando a inexistência das operações consignadas pela autoridade fiscal.

3.4. No entanto, não satisfeita com os esclarecimentos e documentos apresentados, a autoridade fiscal atribuiu à empresa a autoria pelas movimentações financeiras discriminadas em demonstrativo, apurando quantias que foram indevidamente qualificadas como “omissão de receitas” e formalizou os autos de infração presentes neste processo.

3.5. Essas exigências foram levadas a efeito em total desrespeito aos princípios da verdade material e da legalidade, tendo em vista que, além de não comprovar cabalmente a autoria das operações financeiras indevidamente atribuídas à empresa, contrariou normas que regulamentam a execução dos procedimentos fiscais, apurando supostos créditos mediante a utilização de critérios não contemplados no ordenamento jurídico.

3.6. Entende que a verificação e constituição dos créditos tributários não estavam contempladas no objeto do Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência n.º 08.1.04.00-2005-00305.0, datado de 14/09/2005, tendo em conta que as intimações fiscais foram realizadas em cumprimento a MPF-Diligência, no sentido de “(...) analisar as informações obtidas pela Justiça Federal junto às autoridades do governo dos Estados Unidos da América (...)”, conforme relatado pela própria autoridade fiscal, no item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal (fl.. 05).

3.7. Ao agir dessa forma, a autoridade fiscal teria extrapolado os poderes que lhe foram concedidos pelo MPF-Diligência, pois a formalização de crédito tributário somente poderia ter sido realizada com base em MPF-Fiscalização, nos termos do disposto nos artigos 2º e 3º, da Portaria RFB n.º 4.328, de 05/09/2005.

3.8. Afirma que o auto de infração ora impugnado faz referência ao MPF-Fiscalização n.º 08.1.04.00-2005-00461-7, lavrado em 09/12/2005 e recebido pela empresa no mesmo dia em que tomou ciência das autuações, em 12/12/2005.

3.9. Juntamente com o MPF-F e com os autos de infração, recebeu o Termo de Intimação Fiscal datado de 12/12/2005, intimada a apresentar livros contábeis e fiscais, além de demonstrativos.

3.10. Argumenta que os autos de infração foram lavrados antes mesmo de ser regularmente fiscalizada, e mais, antes de se esgotar o prazo para que apresentasse os documentos solicitados

via intimação. Diante de tais fatos, requer a nulidade dos lançamentos.

3.11. Aduz que os valores exigidos a título de multa de ofício não obedeceram ao decurso do prazo previsto do art. 47 da Lei n.º 9.249, de 1996, que lhe assegura o direito de efetuar o pagamento de débitos fiscais com os acréscimos legais do procedimento espontâneo, desde que os pagamentos sejam efetuados até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização.

3.12. Dessa forma, o pagamento com os acréscimos legais do procedimento espontâneo poderiam ter sido realizados até o dia 02/01/2006, data posterior às autuações, ocorridas em 12/12/2005.

3.13. Como os autos de infração somente podem ser considerados eficazes a partir de 02/01/2006, requer a decadência para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

3.14. Assevera que a autoridade fiscal ao proceder a análise dos documentos apresentados, restringiu o enfoque às operações financeiras efetuadas no exterior conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, o que revela que desconsiderou sem justa razão os documentos e esclarecimentos apresentados durante a fase de diligência, em flagrante desrespeito ao princípio da verdade material.

3.15. Acrescenta que a autoridade fiscal não estabeleceu um nexó causal seguro entre as movimentações financeiras da contribuinte e supostas remessas ao exterior, até porque, conforme se verifica nas cópias dos livros Razão e Diário, não há registro de operações financeiras situadas no exterior, o que demonstra a não participação nas transações.

3.16. Argumenta que as conclusões das autoridades policiais e judiciárias, sobre as ações fraudulentas de terceiros (laranjas e doleiros) estão sendo singelamente adotadas pelas autoridades lançadoras e indevidamente atribuídas à contribuinte, sem qualquer outra investigação do Fisco e sem a demonstração do nexó entre os fatos.

3.17. Dessa forma, o procedimento fiscal está calcado na condenada prova emprestada, com exigência de tributos com base em conclusões de outros processos, com outros objetivos investigatórios e conduzidos contra terceiras pessoas. Em suas palavras:

“Constata-se, portanto, que as autuações ora impugnadas desrespeitam totalmente o princípio da verdade material, tendo em vista que a fiscalização se restringiu à análise de documentos elaborados pelo próprio Fisco, referentes a transações financeiras ocorridas no exterior, nos anos-calendário de 2000 e 2002, sem investigar, no entanto, a efetiva titularidade e autoria da impugnante nas operações bancárias apresentadas pela

Equipe Especial de fiscalização, Portaria SRF n.º 463/04, que, frise-se, foram obtidas com base em informações relacionadas a vultoso esquema fraudulento, sujeito à falsificação de documentos e outras informações que ainda estão sob investigação das autoridades públicas competentes.

Com efeito, a autoridade administrativa não pode em momento algum declinar da busca pela verdade material, especialmente no que tange à identificação exata do sujeito passivo e da ocorrência do fato gerador, tendo em vista que o lançamento não pode recair sobre incertezas (art. 3º e 142 do Código Tributário Nacional).”

3.18. Entende que ainda que tivessem sido realizadas pela empresa, as transações financeiras listadas pela autoridade fiscal não seriam aptas a fundamentar a alegada presunção legal de omissão de receitas, pois não se encontra alicerçada em fato indiciário efetivamente provado, sobre o qual não paire qualquer incerteza quanto à sua real existência, além de não estabelecida a correlação segura e direta entre o fato conhecido (indiciário) e o fato desconhecido (provável).

3.19. Em suas palavras:

“Neste contexto, competia à autoridade fiscal o dever de comprovar nos autos a efetiva autoria da impugnante nas supostas transações financeiras que serviram de suporte para as autuações, demonstrando, mediante a apresentação de documentos, a existência de vínculo jurídico entre a impugnante e os supostos beneficiários das operações. Ou seja, a autoridade autuante tinha por dever comprovar, com segurança, a existência de operações capazes de ensejar a obrigação de efetuar os pagamentos por ela indicados.

As transações financeiras constantes na Representação Fiscal nº 2269/06, e no Complemento nº 01 dessa mesma Representação, poderiam servir, no máximo, de marco inicial para as investigações a serem realizadas pela autoridade fiscal, mas em hipótese alguma constituir seu ato final, vez que, conforme reiteradamente ressaltado e comprovado durante a fiscalização, a impugnante nunca manteve conta bancária no JP Morgan Chase Bank em Nova Iorque —EUA”.

3.20. Afirma que a escrituração contábil apresentada revela a inexistência de infração a quaisquer disposições legais, constituindo prova a seu favor, nos termos do art. 923 do RIR/99. Enfatiza que a responsabilidade pela comprovação de qualquer ilícito é exclusiva do Fisco.

3.21. Reitera que não há prova segura da ocorrência e autoria dos pagamentos mencionados nas autuações. Assim, não há como tais valores serem submetidos à incidência da COFINS e da Contribuição ao PIS, pois a presunção de omissão de receitas não se mostra suficiente para caracterizá-las como faturamento, entendido como o resultado da venda de mercadorias ou serviços. Acrescenta que os dispositivos legais que fundamentam

as exigências dessas contribuições, em especial o §1º, art. 3º, da Lei n.º 9.718, de 1998, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários 357950, 390840, 358273 e 346084.

3.22. Argumenta que os fundamentos dos lançamentos estão consumando a exigência de prova negativa, pois a única defesa que resta à empresa é a de provar que não auferiu rendas do exterior. Portanto, cabe ao Fisco constituir a prova positiva do fato que alega existir.

3.23. Aduz que houve ofensa ao princípio constitucional da legalidade, em flagrante desrespeito aos atos normativos que tratam da execução dos procedimentos fiscais de exigência de tributos e contribuições.

3.24. Argumenta que a tributação da suposta receita omitida não pode ser efetuada de forma isolada, devendo ser adicionada à base de cálculo para recomposição do lucro real em cada período, no caso do IRPJ e CSLL.

3.25. Entende que, se os tributos são dedutíveis pelo regime de competência, deveriam ser deduzidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em obediência à legislação vigente, o que não ocorreu.

3.26. Contesta a exigência de juros com base na taxa Selic, aplicáveis sobre a multa de ofício, em face de absoluta ausência de embasamento legal para tanto.

3.27. Finaliza, pleiteando que sejam anexadas aos autos cópia da decisão judicial proferida nos autos do processo n.º 2004.7000008267-0- Seção Judiciária do Paraná, documento disponibilizado pela autoridade fiscal no Termo de Intimação de 03/11/2005, o qual não se encontra nos autos. Protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito e posterior juntada de documentos.

Como mencionado, a DRJ Campinas/SP considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno, que visa institucionalizar, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o procedimento fiscal. Não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. A eventual inobservância às normas que o regulamentam jamais pode invalidar o lançamento fiscal constituído nos moldes do art. 142 do CTN e demais regras relativas ao Processo

Administrativo Fiscal. Ademais, o MPF-Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à contribuinte.

ESPONTANEIDADE. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DECLARADOS. PRAZO DE VINTE DIAS.

No caso de exigências fiscais com fundamento na omissão de receitas, não oferecidas regularmente à tributação e, portanto, que não constam como declaradas, a hipótese não se enquadra no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, que exige que o tributo ou contribuição estejam declarados antes do início do procedimento de fiscalização.

PROVA. LAUDOS TÉCNICOS DO INSTITUTO NACIONAL DE CRIMINALÍSTICA – INC.

Válidas as informações veiculadas em relatório da Secretaria da Receita Federal - SRF, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito/CPMI do Banestado.

PROVA. CRITÉRIOS DE IDENTIFICAÇÃO DOS ORDENANTES E BENEFICIÁRIOS.

Tendo em conta que as operações foram propositadamente ocultadas, mediante a utilização de contas de interpostas pessoas, prestigia-se a identificação da autuada como responsável pelas remessas e recebimentos de recursos ao e do exterior, na medida em que há expressa vinculação à sua denominação social.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2002

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que houve pagamentos antecipados, confirmados nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, excluem-se as exigências fiscais com fatos geradores em 29/02/2000 e 31/10/2000.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÕES LEGAIS.

Caracterizam omissão de receitas a falta de escrituração de remessas ao exterior, sem comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO.

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.

DEDUTIBILIDADE. TRIBUTOS LANÇADOS EX-OFFICIO.

A dedutibilidade dos tributos e contribuições das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL está condicionada à sua regular contabilização, impossível em relação a tributos e contribuições apurados e lançados ex-officio.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000, 2002

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONALIDADE.

O controle da constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticado pelos agentes do fisco.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 20/07/2009, a Contribuinte apresentou em 19/07/2009 o recurso voluntário de fls. 475 a 507, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, devendo-se destacar, além das alegações já descritas nos parágrafos anteriores, as mencionadas a seguir.

Ausência de certeza na identificação do sujeito passivo:

- a ausência de certeza e precariedade da prova utilizada pelo Fisco se depreende da leitura do próprio Laudo nº 760/04 (fls. 208/217), parcialmente transcrito no acórdão recorrido (fls. 449/450), no qual os peritos destacam expressamente, no item 14, que os nomes indicados foram agrupados por similaridade de grafia e por consideração de outros dados disponíveis nos demais campos;

- quais são estes “dados disponíveis” e “demais campos” utilizados pelos peritos para se estabelecer uma correlação entre beneficiários e remetentes? Tais informações

não constam dos autos do presente processo administrativo, e corroboram a fragilidade da prova juntada pelo Fisco e o cerceamento do direito de defesa impingido à Recorrente;

- não há nos autos comprovação alguma de participação efetiva da Recorrente nas operações sob suspeita, vez que os referidos laudos periciais abordam o “Caso Banestado” como um todo, não identificando a participação efetiva da Recorrente nas operações nele indicadas;

- da leitura do acórdão recorrido depreende-se ainda que o i. relator defende a exigência de tributos nos casos em que o sujeito passivo não for perfeitamente identificado, confundindo a presunção legal com a “imputação por presunção”;

- o próprio órgão julgador de primeira instância reconhece que a Recorrente não foi “completa e perfeitamente identificada na documentação obtida” pelo Fisco.

As transações financeiras apresentadas pelo fisco não sustentam a presunção legal de omissão de receitas:

- os documentos anexados aos autos pelo Fisco não indicam dados suficientes para se identificar, com segurança, informações relativas à conta bancária do suposto remetente e do suposto beneficiário, assim como dados referentes à própria identificação dos remetentes/depositantes, e dos favorecidos/beneficiários;

- prova disso é que ao responder o "Quesito 2", no Laudo nº 760/04 — INC, o perito recomenda a leitura dos Anexos II e V, nos quais estaria indicada "a identificação dos remetentes/depositantes, bem como os favorecidos/beneficiados dos recursos movimentados", com a individualização dos valores e datas. (fl. 215);

- no entanto, os referidos anexos não foram juntados aos autos pela Fiscalização, omissão esta que corrobora a ausência de certeza na acusação implementada pelo Fisco.

Ofensa ao princípio da verdade material:

- não foi estabelecido pela autoridade fiscal, a quem incumbe o ônus da prova, um nexo causal seguro entre as movimentações financeiras apresentadas na autuação e a efetiva participação da Recorrente nas referidas operações;

- ao contrário, conforme demonstram os documentos disponibilizados durante a fiscalização, não há qualquer indicio nos documentos contábeis e fiscais da Recorrente que aponte para a existência de operações com instituições financeiras no exterior, fato este que demonstra a ausência de participação da Recorrente nas referidas transações.

Escrituração fiscal regular - presunção legal a favor da Recorrente:

- as considerações da DRJ sobre os livros da autuada evidenciam que sua escrituração revela a inexistência de infração a quaisquer disposições legais, constituindo prova a seu favor, pois ao contrário do que intenta demonstrar a autoridade fiscal, as operações financeiras questionadas na autuação jamais deveriam ter sido escrituradas, uma vez que a Recorrente nunca efetuou tais operações;

- se a Recorrente não participou das transações financeiras que lhe foram indevidamente atribuídas pela autoridade fiscal, por qual razão deveria ter efetuado lançamentos referentes a estas operações em sua escrituração contábil?

- ao invés de concluir que a Recorrente não teve qualquer relação com as supostas operações de remessas ao exterior, o i. julgador de primeira instância preferiu enquadrá-las em prova hábil para sustentar a imputação de omissão de receitas;

- competia à autoridade autuante demonstrar, mediante a apresentação de documentos, quais foram as obrigações liquidadas pela Recorrente através dos supostos pagamentos, fato este indispensável para a configuração da presunção legal argüida pelo Fisco;

- não há que se falar em omissão de Receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais;

- com base em quais documentos a autoridade autuante pôde concluir que as mencionadas operações financeiras foram efetuadas para o pagamento de “despesas operacionais”, se ao menos existem na escrituração da Recorrente lançamentos que comprovam tal fato? E quais as provas produzidas pelo Fisco? Não Foram anexados contratos e notas fiscais ou quaisquer outros documentos capazes de comprovar eventual pagamento realizado pela Recorrente.

Impossibilidade da prova negativa. Presunção requer prova de fato indiciário:

- diferentemente do que intenta demonstrar o órgão julgador de primeira instância, a denominação social da Recorrente não está expressamente consignada nos aludidos “Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC”;

- o nome indicado nos relatórios elaborados pela Equipe Especial de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR é “TECNOL IND ÓCULOS”, enquanto que a denominação social da Recorrente é “TECNOL - TÉCNICA NACIONAL DE ÓCULOS LTDA.”;

- vale dizer, portanto, e com toda segurança, que a denominação social da Recorrente sequer é apontada no laudo do Instituto Nacional de Criminalística, e tampouco no relatório elaborado pelo próprio Fisco;

- além de ser incerta a acusação, tanto a autoridade autuante como o órgão julgador de primeira instância exigem da Recorrente que esta faça prova negativa dos fatos que lhe foram imputados. Ou seja, pelo entendimento equivocado da DRJ/CPS, caberia à Recorrente provar que não efetuou depósito, que não é beneficiária, e que não é titular de conta bancária no exterior;

- ora, como trazer aos autos provas de que não realizou remessas ou ordens de pagamento a beneficiários situados no exterior? Que documentos são estes sugeridos pelo órgão julgador de primeira instância, capazes de provar a não realização das aludidas operações? De fato, o único elemento de prova disponível à Recorrente consistia em sua escrituração contábil, entregue ao Fisco durante o procedimento fiscal, e que atestou a ausência de remessas ou ordem de pagamento a beneficiário situado no exterior.

Processo nº 10830.006387/2005-10
Acórdão n.º **1802-00.815**

S1-TE02
Fl. 546

- não pode ser exigida do contribuinte a realização de provas negativas de fato a ele imputado e imaginado pela fiscalização. A Recorrente não tem sequer meios de realizar tais provas;

- portanto, seja pelo absoluto insucesso ao tentar estabelecer qualquer relação da Recorrente com os fatos investigados, seja pela falta de obrigatoriedade de apresentação, pela contribuinte, de provas negativas que descaracterizem fato presumido pelo Fisco, a decisão ora recorrida deve ser totalmente reformada, e a autuação cancelada.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

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

Conforme relatado, trata-se de exigência de IRPJ e reflexos, fundada em omissão de receitas apurada por presunção legal, a partir de pagamentos realizados à margem da escrituração.

As autuações estão fundamentadas em operações financeiras realizadas no exterior, verificadas nos meses de fevereiro, outubro e dezembro de 2000, e novembro de 2002, no montante de US\$ 176.700,00, as quais foram imputadas à Recorrente.

Quanto aos problemas alegados sobre o MPF, o antigo Conselho de Contribuinte já pacificou entendimento no sentido de que a sua natureza é a de um instrumento meramente administrativo, e que eventual irregularidade em relação a ele não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972, conforme ementas transcritas abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF um instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão 102-4791, de 21/09/2006)

PIS. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento meramente administrativo. Eventual irregularidade em relação ao mesmo não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão 201-77550, de 17/03/2004)

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 201-79542, de 24/08/2006)

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. O MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, na medida em que a competência que o auditor fiscal tem para realizar o trabalho de lançamento decorre da Lei. Ademais, continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nº 1265/1999 e 3007/2001. (Acórdão 108-08696, de 25/01/2006)

Realmente, a competência dos Auditores Fiscais está definida em Lei, em sentido estrito, e as repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

No caso concreto, entretanto, cabe esclarecer que nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF-Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte.

O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Também nada impede que o MPF-Fiscalização seja entregue juntamente com o auto de infração, porque o lançamento não precisa necessariamente ser antecedido de um procedimento prévio de auditoria fiscal. Se a Fiscalização entender que já possui os devidos elementos de prova (e, no caso, estes elementos foram coletados na fase de diligência), pode promover diretamente a autuação. A questão da força do conjunto probatório já é problema de outra ordem, referente ao mérito, e não de nulidade por vício formal na atividade de lançamento.

Da mesma forma, não acarreta qualquer vício o fato de a fiscalização prosseguir sobre períodos posteriores aos autuados. Trata-se apenas de encerramento parcial do trabalho fiscal, que não implica em qualquer nulidade.

Portanto, quanto à alegação de nulidade do lançamento, os argumentos não socorrem à Recorrente.

Por outro lado, o prazo de 20 dias previsto no art. 47 da Lei 9.430/1996 não se aplica ao caso, porque o crédito tributário foi constituído sobre receitas consideradas omitidas, enquanto que aquele dispositivo legal somente é aplicável aos tributos que se encontravam declarados antes de iniciado o procedimento fiscal.

Assim, o marco para a decadência é realmente a data do lançamento, ou seja, 12/12/2005, e não 02/01/2006, como pretende a Recorrente. Vale frisar que a DRJ, aplicando o menor dos prazos previstos no CTN (§ 4º do art. 150), em razão da presença de pagamentos parciais, já excluiu os meses decaídos, relativamente ao PIS e à COFINS, que possuem períodos de apuração mensal.

Deste modo, a preliminar de decadência para todo o ano de 2000, envolvendo o IRPJ e a CSLL, também deve ser rejeitada.

Em relação ao mérito, cabe primeiramente mencionar que as autuações que decorreram da CPMI do Banestado, como esta ora examinada, tiveram ao longo do tempo resultados variados, principalmente pela força dos elementos de prova, que variavam em cada caso concreto submetido a julgamento.

Para ilustrar estes diversos encaminhamentos, faço menção a dois julgados da Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

Processo nº 16327.000790/2007-65

Recurso nº 166.481 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2003

Acórdão nº 108-09.823

Sessão de 04 de fevereiro de 2009

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS - PRESUNÇÃO LEGAL

Pagamentos não escriturados correspondentes a remessas ao exterior autorizam a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96. É ônus do sujeito passivo a prova da improcedência da presunção - As infrações caracterizadas como pagamentos a beneficiários não identificados ou operações sem causas devem se adequar de maneira determinada ao tipo legal que as subsume, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95. Após a reforma do Processo Administrativo Fiscal da União, empreendido pela Lei nº 8.748/1993, que apartou as competências de autoridade julgadora e de autoridade lançadora, antes cumulativas, o lançamento tributário passou a ser de competência exclusiva da autoridade lançadora, sendo defeso à autoridade julgadora modificar, inovar ou aperfeiçoar o lançamento tributário em seus aspectos fáticos e jurídicos.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(...)

Voto

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator.

(...)

Com base no histórico acima apresentado, verifica-se que as informações acima veiculadas não foram produzidas estritamente no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil— RFB. Conforme corroborado pela documentação que instrui os autos, as conclusões contidas no relatório acima transcrito originaram-se dos Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, embasados nas mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque, para a investigação da regularidade das remessas de recursos para o exterior, assim como dos recebimentos efetuados naquelas contas correntes.

De posse da documentação acima, a Coordenação Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal - SRF expediu a Representação Fiscal nº 2568/05 (fls.42/47) à 8ª Região Fiscal, tendo em conta a identificação de operações, no ano calendário 2002, nas quais a contribuinte (...) aparece como ordenante de remessas de divisas, por meio de contas/subcontas mantidas/administradas no Banco Chase de Nova Iorque por Beacon Hill Service Corporation — BHSC (conta ROLLING HILLS).

(...) cumpre destacar que a prova do Fisco acerca da titularidade das remessas e das transferências de recursos no exterior, efetuadas mediante a utilização da denominação social da empresa não pode ser classificada como indiciária. Trata-se de informação obtida em documentação fornecida no âmbito de procedimento mais amplo de investigação acerca das irregularidades verificadas nas contas correntes CC-5, mantidas na agência do Banestado em Nova Iorque. Contrariamente ao alegado, considera-se devidamente estabelecido pelo Fisco o nexos causal entre as movimentações financeiras e a participação da empresa, estando devidamente provada a efetividade dos pagamentos e dos depósitos nas contas mantidas no exterior.

Em relação à observação de que o ordenante não constitui necessariamente o remetente original no Laudo n.º 1.226/04, registre-se que o próprio laudo define o ordenante como aquele que determinou a ordem de pagamento. As transferências relacionadas na Representação Fiscal, fl.43/47, identificam como ORDER CUSTOMER a contribuinte precedida do prefixo B/0, que significa por ordem de. Assim, mesmo se a contribuinte não efetuou a transação diretamente o fez por ordem expressa, conforme atestam as transferências relacionadas.

(...)

À vista destes fundamentos mantenho a exigência do IRPJ e, por decorrência, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL.

(...)

EXIGÊNCIA DE IRRF

(...)

Ao contrário do que ocorre com IRPJ cuja exigência encontrou respaldo em presunção legal de omissão de receita, quando restou configurada perfeita subsunção dos fatos à norma, nas hipóteses do art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se admite nenhuma forma de presunção, devendo o fisco provar os fatos e determinar em qual das hipóteses de incidência enquadrar-se-iam os aventados pagamentos.

Aqui, segundo penso, houve insuficiência na caracterização da infração, pois não restou demonstrada a subsunção dos fatos à norma, tendo havido imprecisão na descrição dos fatos, tendo o fisco trabalhado com as três hipóteses de incidência, conjuntamente, como se o art. 61 da Lei nº 8.981/95 tratasse de apenas uma hipótese de incidência, como se vê na descrição dos fatos no auto de infração do IRRF, cujo enquadramento legal, às fls. 195, mencionou apenas o art. 674 do RIR/99, sem distinguir entre as disposições do caput e as de seu § 1º, dispositivo regulamentar que tem por matriz legal o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

(...)

Outro fundamento está em que se o fisco valeu-se, dentre outros, dos documentos de fls. 70 a 85, boletos assinados pela representante da Beacon Hill Service Corporation, no Brasil, como prova dos pagamentos efetuados pela autuada e não escriturados, de modo a aplicar a presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96, deve também considerar os beneficiários neles indicados, bem como a operação neles referenciadas “para crédito de”, ao passo que a causa dos pagamentos não poderia ser presumida, se existente ou não, visto que o fisco não tem como averiguá-las por se tratar de operações realizadas no exterior.

Destarte, não demonstrada na autuação a precisa subsunção dos fatos descritos à norma legal aplicável dou provimento ao recurso voluntário, neste item para exonerar a exigência do IRRF.

Conclusão diversa foi manifestada no julgamento do Recurso nº 150.465, proferido pela mesma Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

Processo nº 10680.015516/2004-32

Recurso nº 150.465 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTROS - Ex.: 2000

Acórdão nº 108-09.669

Sessão de 13 de agosto de 2008

(...)

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício. 2000

LANÇAMENTO - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - A atividade da fiscalização deve ser exercida sempre que se tratar de possibilidade de lesão ao erário, por força de descumprimento das regras tributárias. A aplicação de presunções, todavia, somente pode ser realizada na hipótese em que houver prova contundente dos indícios que cumpram os requisitos de gravidade, precisão e concordância, passando, então a caracterizarem-se como verdadeiros elementos probantes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os decorrentes, uma vez cancelada a imposição no processo matriz, igual medida impõe-se aos demais.

Recurso Voluntário Provido.

(...)

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(...)

Voto

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

(...)

Neste passo, no tocante à sujeição passiva, também entendo não haver indícios suficientes que a autorizem para o ora Recorrente, por falta de provas de que as remessas ao exterior tenham sido realizadas pelo Recorrente ou sejam em seu benefício. Isto porque, nos documentos trazidos aos autos em que aparece o nome (...) ora como ordenante, ora como beneficiário, não há dados suficientes a fim de comprovar que se trata do Recorrente, tal como CNPJ, endereço, etc. Tampouco existem, como em outros casos decorrentes da mesma operação fiscal relativa à empresa Beacon Hill Service Corporation, outras provas contundentes (por exemplo, ficha de abertura de conta assinada pelo contribuinte, entre outras). Ainda, conforme conclusão do laudo pericial às fls. 138, ficou evidenciado que o “cliente” que determinou a ordem de pagamento (“order customer”) não é necessariamente o remetente original. De mais a mais, poderia a empresa Beacon Hill Service Corp ter apresentado como remetente qualquer pessoa que constasse de seus cadastros ou cujo nome conhecesse.

(...)

No presente caso, entendo que os indícios não foram comprovados a fim de que se pudesse realizar um raciocínio presuntivo capaz de se determinar um fato presumido grave, preciso e concordante, ou seja, pelos documentos apresentados, não é possível se fazer a relação entre o indicio e o fato presumido. Conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 32): “Registre-se, também, que nas operações listadas na referida Representação Fiscal, o contribuinte incidiu, por vezes, em duas ou três situações consideradas, a saber, ordenante, remetente e beneficiário, sendo certo que é, pelo menos, ordenante em todas elas, fato caracterizado pelo oposição da abreviatura “B/0” (By Order) em algum campo do documento.”

Ocorre que para comprovar o alegado, os documentos juntados correspondem apenas a:

1-) Laudo de exame econômico-financeiro que tem por objeto mídias computacionais relativas a contas e subcontas que a Beacon Hill administrava junto ao JP Morgan Chase Bank em Nova York. Neste passo, conforme se verifica do item 23 do Laudo do Instituto Nacional de Criminalística (fls. 138), nos registros das ordens de pagamento, especificamente no campo “order customer”, o “cliente” que determinou a ordem de pagamento não constitui, necessariamente, o remetente original.

2-) Transcrição pela equipe de fiscalização, das operações em que o contribuinte identificado aparece como beneficiário, ordenante ou remetente de divisas, sendo, inclusive, incerta a posição que este eventualmente adotava.

3-) Cópias de supostas ordens de pagamento autenticada pelo consulado geral do Brasil, mas que não possui assinatura do contribuinte ou comprovação de que foi o dinheiro remetido de sua conta, tampouco evidencia a procedência do fax enviado.

Enfim, não há provas da autoria efetiva na remessa, tampouco prova contundente de que o Recorrente foi o beneficiário dos recursos.

Se não há provas de que o Recorrente procedeu às remessas, também impossível acusá-lo de efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Ademais, nos termos do artigo 112, inciso III do Código Tributário Nacional, tem-se que, em caso de dúvida quanto à autoria, interpreta-se a lei tributária, que define infrações, de maneira mais favorável ao acusado, razão pela qual considero, também, que não restou comprovada a sujeição passiva do Recorrente.

(...)

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

A grande questão destas autuações é que, tratando-se de lançamento pela presunção legal contida no art. 40 da Lei 9.430/1996, não pode haver dúvidas sobre o fato indiciário, ou seja, sobre o fato base em que se ampara a presunção de omissão de receita, no caso, a efetiva ocorrência de pagamento efetuado pela autuada à margem da escrituração.

O Laudo nº 760/04 – INC, às fls. 208 a 216, que resultou da análise dos arquivos eletrônicos obtidos pela CPMI do Banestado traz, dentre outras, as seguintes informações:

Aos dezenove (19) dias do mês de março do ano dois mil e quatro (2004), no Distrito Federal e no Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, (...) os Peritos Criminais Federais (...) elaboraram Laudo de Exame Financeiro, (...) a fim de ser atendida à solicitação do Delegado de Polícia Federal, (...) descrevendo com verdade e com todas as circunstâncias tudo quanto possa interessar à Justiça, bem assim para responderem aos quesitos formulados a seguir transcritos:

“1. Quais os dados armazenados na mídia apresentada?

2. Apresentar a análise financeira da movimentação bancária, indicando:

2.1 a totalização dos débitos e créditos apurados; e

2.2 a identificação dos remetentes/depositantes, bem como os favorecidos/beneficiários dos recursos movimentados, individualizando valores e datas.

3. Outros dados julgados úteis.”

OBJETIVO DOS EXAMES

Os presentes exames tem por fim atender à requisição contida no citado ofício, com base em arquivos eletrônicos existentes para análise, objetivando trazer elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução e a esclarecer os fatos.

(...)

5. Os principais campos existentes nas planilhas dos arquivos examinados são:

(...)

ORDER CUSTOMER 1: cliente que emitiu a ordem de pagamento;

(...)

DETAIL PAYMENT 1: observações relativas à transação realizada (pode incluir agência do banco creditado, remetente original, o beneficiário final e respectiva conta etc.);

(...)

11. Nas pesquisas aos campos relacionados, os Peritos consideraram remetentes e beneficiários os nomes imediatamente precedidos das seguintes abreviaturas ou expressões, quando presentes:

a) BY ORDER OF, B/0, B0, OF (por ordem de);

(...)

O primeiro ponto a destacar é que as informações que amparam as exigências fiscais aqui examinadas não foram produzidas estritamente no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Elas se originaram de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, embasados nas mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque, para a investigação de um grande número de operações financeiras realizadas no exterior.

Nesse contexto, a Representação Fiscal nº 2269/05, fls. 218 a 222, apresenta as transcrições das operações que deram causa ao lançamento, transcrições que foram realizadas a partir de mídias eletrônicas obtidas por meio de ordem judicial, com quebra de sigilo bancário no exterior, no contexto mais amplo de uma grande investigação criminal, conforme o relatório apresentado anteriormente.

Quanto às seis operações realizadas no ano de 2000, no montante de US\$ 126.700,00, é importante observar que as transcrições indicam o campo “ORDER CUSTOMER 1” (cliente que emitiu a ordem de pagamento) sempre em branco. O nome “Tecnol” aparece apenas no campo “DETAIL PAYMENT 1”, que, conforme acima mencionado, contém “observações relativas à transação realizada (pode incluir agência do banco creditado, remetente original, o beneficiário final e respectiva conta etc.)”. Nesse contexto, verifico que não há uma definição precisa da posição que ocupa a empresa autuada nas citadas operações, isto é, se figura como remetente, beneficiária etc.

Nem mesmo há coincidência entre o nome indicado “TECNOL IND OCULOS” e a razão social da autuada, que é “TECNOL TECNICA NACIONAL DE OCULOS LTDA”.

Além disso, não constam outras informações que possam caracterizar a efetiva autoria destas operações no exterior pela autuada, como a assunção de obrigações junto às empresas mencionadas nas transcrições feitas pela Receita Federal, a realização de outras operações semelhantes no exterior etc., enfim, dados que pudessem justificar e ao mesmo tempo comprovar que a autuada realizou os pagamentos em questão. De fato, como alega a Recorrente, a Fiscalização, ao analisar a contabilidade da empresa, não apurou qualquer fato que pudesse revelar esta realidade.

Deste modo, a meu ver, o lançamento em relação a estas operações careceu de outras verificações complementares por parte da Fiscalização, para que as operações fossem realmente caracterizadas como pagamentos feitos no exterior, e também para que restasse comprovada a sua efetiva autoria.

Contudo, chego à conclusão diversa em relação à operação realizada em novembro de 2002. Primeiramente, porque, nesse caso, o nome “Tecnol”, embora também

conste do campo destinado aos “detalhes do pagamento”, está precedido da abreviatura BO (*by order*), restando precisamente indicada a posição da autuada na referida operação, ou seja, como ordenante da mesma.

Além disso, as informações extraídas das mídias eletrônicas indicam, especificamente para essa operação, não apenas o nome “Tecnol”, mas também o endereço da ordenante, que coincide exatamente com o endereço da autuada:

*Delall Payment (Detalhes de pagamento) BO-TECNOL LUIS
OTAVIO N 125 CAMPINAS SAO PAULO, BRASIL ATYR
PIAZZA BORSA 31100 TREVISO BRANC*

Considero, portanto, devidamente comprovada a operação realizada em novembro de 2002, no valor de US\$ 50.000,00, e mantenho a presunção de omissão de receita em relação a ela.

Quanto aos questionamentos relativos ao PIS e à COFINS, fundados na declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, relativamente à ampliação da base de cálculo destas contribuições, registro que nos casos de tributação reflexa por omissão de receitas, ainda que apuradas por presunção legal, o fundamento legal quanto à base de cálculo das referidas contribuições está especificamente previsto no art. 24 da Lei 9.249/1995, também citado nos autos de infração:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

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

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

Portanto, a chamada tributação reflexa, relativamente às contribuições sociais, realizada a partir da omissão de receita apurada no âmbito da fiscalização do IRPJ, independe da ampliação da base de cálculo promovida pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Também são improcedentes as críticas no sentido de que houve apuração isolada do IRPJ e da CSLL, e que a Fiscalização deveria ter reconstituído as bases de cálculo destes tributos.

Conforme registrou a DRJ, houve apuração de IRPJ a pagar nos períodos objeto de lançamento, o mesmo ocorrendo em relação à CSLL, à Contribuição ao PIS e à COFINS, e os cálculos efetuados nos demonstrativos já levaram em consideração a reconstituição possível das bases de cálculo, inclusive, com apuração de adicional de IRPJ,

justamente pela consideração da base de cálculo anteriormente apurada pela Contribuinte em sua DIPJ.

Realmente, vê-se que após as adições e exclusões na DIPJ do ano-calendário de 2002, a Contribuinte apurou base de cálculo positiva para o IRPJ (Lucro Real), o que resultou em imposto a pagar, conforme indicam as fls. 314 e 319. Portanto, só cabia mesmo tributar a receita omitida, somando-a ao lucro real já apurado pela própria Contribuinte.

O mesmo pode ser dito em relação à CSLL, conforme o demonstrativo de cálculo desta contribuição, constante da mesma DIPJ, à fl. 324.

Em relação ao argumento de que as exigências de PIS e COFINS deveriam ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que sua dedutibilidade segue o regime de competência, vale destacar a regra contida no art. 41 da Lei 8.981/1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial. (grifo acrescido)

Vê-se que imediatamente após o lançamento, no transcurso do prazo para impugnação, o tributo ainda não é exigível, situação de suspensão que se prolonga no tempo com a apresentação da impugnação e do recurso voluntário, conforme prevê o inciso III do art. 151 do CTN, exatamente como ocorreu no presente caso.

Deste modo, a dedução, para fins da apuração de IRPJ e CSLL, das exigências de PIS e COFINS lançadas de ofício, deve seguir o regime de caixa, ou seja, tais tributos só poderão configurar despesas dedutíveis quando pagos.

Finalmente, entendo cabíveis os apelos da Recorrente quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

De fato, pela redação do art. 161 do CTN, se considerarmos que a multa de ofício está incluída na expressão “crédito”, no início do texto, é possível indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifos acrescidos)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescentados)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescentados de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (grifos acrescentados)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescentados de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos acrescentados)

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se estes “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

Art.950.Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º (...)

§2º (...)

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

Com efeito, o decreto não poderia derogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade), e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava.

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas

possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas, aquelas normalmente exigidas em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias.

Registro que também há manifestação recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que no âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não verifico em relação à questão ora debatida.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, DOU provimento PARCIAL ao recurso, para afastar as exigências relativas às omissões de receitas verificadas no ano-calendário de 2000, e também para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10830.006387/2005-10
Acórdão n.º **1802-00.815**

S1-TE02
Fl. 561
