



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

Processo n° 10945.000848/2006-26
Recurso n° 153974 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - Exs.: 2001, 2002, 2004 e 2005
Acórdão n° 107-09.594
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente EXPORTADORA DE MANUFATURADOS PURCHASE LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ/CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE

Os fatos afirmados e descritos no auto de infração são específicos e pormenorizados, e a legislação em que o autuante lança esteio guarda absoluta pertinência lógica com o suporte fático tributário por ele descrito. Inexistência de nulidade.

PERICIA

As perícias requeridas não constituem direito subjetivo formal da parte. O deferimento daquelas se insere no âmbito da formação do juízo de convencimento do julgador, pautado pela suficiência ou não de elementos nos autos.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA

Diante da ausência de contraprova a derruir a presunção legal de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, com a apuração desta pela constatação de entradas fictícias de adiantamento de clientes, resta configurada a omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE APURADA POR MEIO DE CONTAGEM FÍSICA

Presunção legal de omissão de receitas detectada e apurada pelo valor resultante da multiplicação das diferenças, positivas e negativas (omissão de vendas e omissão de compras, respectivamente), entre as quantidades de mercadorias escrituradas no Livro Registro de Inventário, acrescidas das compras e deduzidas das vendas ulteriores contabilizadas, e as apuradas em contagem física efetuada pelo autuante, pelos respectivos preços médios de venda ou de compra. Ausência de contraprova da recorrente. Omissão de receitas caracterizada.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DE CSLL

Manutenção da glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, em face das receitas omitidas que absorverem integralmente de ofício o saldo daqueles.

EXPORTAÇÕES FICTÍCIAS. PIS E COFINS.

Fulminada a presunção de veracidade das averbações no Siscomex, mediante comprovação ultimada pela fiscalização, resultam corretas as exigências de PIS e COFINS sobre os valores de exportações fictícias.

MULTA REGULAMENTAR DE 0,02%

Multa por apresentação com atraso de arquivos magnéticos requeridos pela fiscalização. Aplicação da norma não deve revelar desproporção lógica e axiológica entre o pressuposto infracional e a pena prescrita. Apresentados os arquivos diante de requerimentos de prorrogações de prazo feitos antes de seu escoamento e ao da primeira prorrogação, descabe a aplicação da multa regulamentar.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Efetiva detecção de existência de recursos à margem da escrituração que levaram ao saldo credor de caixa, além da prática iterativa dessa conduta. Dolo caracterizado na conduta evasiva. Multa qualificada que se impõe.

Prática comprovada de exportações fictícias com uso de notas calçadas. Dolo na conduta evasiva. Impõe-se a multa qualificada.

Tipificação da hipótese de presunção legal de omissão de receitas por omissão de vendas e de compras, por si só, é insuficiente para evidenciar a existência de dolo. Inaplicável a multa qualificada.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC

Aplicável a taxa Selic conforme Súmula nº 4 deste 1º Conselho de Contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPORTADORA DE MANUFATURADOS PURCHASE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a exigência de multa regulamentar por atraso na entrega de arquivos magnéticos e reduzir a multa de ofício a 75% com relação as exigências decorrentes da diferença de estoque, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
Presidente

MARCOS SHIGUEO TAKATA
Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Décio Lima Jardim (Suplentes Convocados) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente, a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Em decorrência de ação fiscal perpetrada contra a recorrente, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.06.00-2004-00041-2 (fls. 01 a 05), foram lavrados, em 17/04/2006, autos de infração de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

IRPJ

O auto de infração de IRPJ (fls. 131 a 149) é lavrado para exigência de R\$ 916.803,38, a título de imposto, e de R\$ 1.372.098,49, a título de multas de ofício de 75% e 150%, do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96, e acréscimos legais, além da multa regulamentar de R\$ 51.033,41 por descumprimento do prazo para apresentação de arquivos magnéticos.

O lançamento fiscal decorreu das seguintes infrações:

- Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, conforme descrito no item 1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116), com suporte no art. 29 da Lei 9.249/95, e arts. 249, II, 251, parágrafo único, 279, 281, I, 282 e 288 do RIR de 1999, sujeita à multa de ofício de 150%:

. ano-calendário de 2001 – 4º trimestre.....R\$	573.565,74
. ano-calendário de 2002 – 1º trimestre.....R\$	297.319,43
. ano-calendário de 2002 – 2º trimestre.....R\$	729.774,32
. ano-calendário de 2002 – 3º trimestre.....R\$	739.877,44
. ano-calendário de 2002 – 4º trimestre.....R\$	553.413,06
. ano-calendário de 2003 – 1º trimestre.....R\$	782.896,77
. ano-calendário de 2003 – 2º trimestre.....R\$	634.187,79
. ano-calendário de 2003 – 3º trimestre.....R\$	894.307,98
. ano-calendário de 2003 – 4º trimestre.....R\$	559.426,53
- Omissões de vendas e de compras correspondentes às diferenças entre o estoque de mercadorias escriturado no Livro Registro de Inventário em 31/12/03, acrescido das quantidades de compras, e subtraído das quantidades

de vendas ulteriores regularmente contabilizadas, e a contagem física efetuada em 19/02/04 (Termo de Contagem Física de Estoque,- fl. 09), conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116), e nas planilhas de fls. 81 a 86, com amparo no art. 24 da Lei 9.249/95, art. 41 da Lei 9.430/96, e arts. 249, II, 251, parágrafo único, 261, 274, 279, 281, I, 286, 288 e 289 do RIR de 1999, sujeita à multa de 150%:

- . ano-calendário de 2004 – 1º trimestre.....R\$ 328.268,55
- Compensação indevida de prejuízos fiscais em face da inexistência de saldo compensável, conforme descrito no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116), e demonstrado nas planilhas de fls. 117 a 122, com arrimo nos arts. 247, 250, III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR de 1999, sujeita à multa de ofício de 75%:
 - . ano-calendário de 2002 – 3º trimestre.....R\$ 16.568,08
- Multa regulamentar de 0,02% por dia de atraso, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos magnéticos com registro das operações realizadas nos anos-calendário de 2002 e 2003, conforme descrito no item 6 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116), com esteio nos arts. 11 e 12, II, da Lei 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-34/01:
 - . ano-calendário de 2005 – 3º trimestre.....R\$ 51.033,41

PIS

O auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 150 a 164) é lavrado para exigência de R\$ 117.697,42, a título de contribuição, e R\$ 176.546,06, a título de multa de ofício de 150% do art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos acréscimos legais.

O lançamento se lastreia na falta de pagamento do PIS devido sobre exportações fictícias, conforme descrito no item 5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116) e sobre omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa e por diferenças no estoque de mercadorias, conforme descrito nos itens 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal, citado na peça básica. Tem como fundamento legal o arts. 1º e 3º, da Lei Complementar 7/70, o art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, os arts. 2º, I, 8º, I, e 9º, da Lei 9.715/98, os arts. 2º e 3º, da Lei 9.718/98, os arts. 2º, I, “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91, do Decreto 4.524/02, e os arts. 1º, 3º, 4º e 7º, da Lei 10.637/02.

COFINS

O auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 165/179) é exarado para exigência de R\$ 309.166,08, a título de contribuição, e de R\$ 463.749,07, a título de multa de ofício de 150% do art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos acréscimos legais.

Com fundamento no art. 1º da Lei Complementar 70/991, no art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, nos arts. 2º, 3º e 8º, da Lei 9.718/98, com as alterações das Medidas Provisórias

1.807/99 e 1.858/99 e suas reedições, nos arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91, do Decreto 4.524/02, e nos art. 1º, 3º, 5º, 6º e 9º, da Lei 10.833/03, o lançamento se dá sobre omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa e por diferenças no estoque de mercadorias existentes em 16/02/04 e pela falta de pagamento da COFINS devida sobre exportações fictícias (itens 1, 2 e 5 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 104 a 116).

CSLL

O auto de infração de CSLL (fls. 180 a 192) é lavrado para exigência de R\$ 350.257,44, a título de contribuição, e de R\$ 524.267,77, a título de multa de ofício de 75% e de 150% dos art. 44, I e II, da Lei 9.430/96, além dos acréscimos legais.

O lançamento tem lastro em omissões de receitas caracterizadas por saldo credor de caixa e por diferenças no estoque de mercadorias existentes em 19/02/2004, e na compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, conforme descrito nos itens 1, 2 e 4 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116), com suporte no art. 2º e §§, da Lei 7.689/88, no art. 58 da Lei 8.981/95, no art. 16 da Lei 9.065/95, nos arts. 19 e 24, da Lei 9.249/95, no art. 1º da Lei 9.316/96, no art. 28 da Lei 9.430/96, e no art. 6º da Medida Provisória 1.858/99 e suas reedições.

Como a fiscalização verificou que a interessada não estava mais explorando suas atividades no endereço constante dos cadastros da SRF (Rua das Missões, 2324 – Vila Portes, Foz do Iguaçu/PR), os autos de infração de IRPJ e reflexos foram encaminhados, por via postal, para dois endereços conhecidos do responsável pela empresa, MAHMOUD AHMAD OMAIRI, tendo o primeiro AR (Rua Santos Domunt, 883, Edifício San Ignácio – Centro, Foz do Iguaçu/PR) sido recebido em 25/04/2006 (fls. 196-v) e o segundo AR (Rua Marechal Floriano Peixoto, 332 – Centro, Foz do Iguaçu/PR), expedido em 20/04/2006, sido recebido sem preenchimento da data de recebimento (fl. 197 - verso).

Considerando que os últimos ofícios encaminhados diretamente para a interessada (Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF e Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº 004 - fl. 43) no endereço constante dos cadastros da SRF retornaram com a indicação “mudou-se”, e que, na tentativa de dar ciência pessoal, foi constatado que no endereço cadastral não funcionava mais nenhuma empresa, por economia e segurança processual, foi realizada a notificação da exigência fiscal em 20/04/2006 por meio do Edital nº 014/06 (fl. 199).

Impugnação

Tempestivamente, a interessada apresentou, em 22/05/2006, impugnação de fls. 202 a 212, cujo teor é sintetizado a seguir:

- Argúi a preliminar de nulidade, por preterição do direito de defesa em face da inaplicabilidade dos dispositivos legais utilizados na fundamentação legal, que tratam genericamente da sistemática de tributação, além de o auto de infração descrever eventuais e “supostas” infrações de modo apenas genérico; que, inexistindo pertinência lógica entre os fatos afirmados e a legislação tida como suporte legal, resta evidente que o princípio do devido processo legal e da ampla defesa restaram prejudicados, pois, além de o lançamento ter sido constituído de maneira incorreta, não sabe ao certo do

- que se defender; que, conforme regulado pelo art. 10 do Decreto 70.235/72, dentre os requisitos específicos e indispensáveis do auto de infração está a disposição legal infringida;
- Quanto à suposta omissão de receitas em razão de saldo credor de caixa, alega que a contabilidade estava sob responsabilidade do setor competente, no qual os sócios administradores depositavam toda confiança quanto à realização de seu caixa contábil; que todas as entradas e saídas foram devidamente contabilizadas, inexistindo suprimento de caixa. Requer, desde já, a realização de perícia contábil;
 - Sobre a suposta omissão de receitas pela diferença de estoque, aduz que, ao contrário do alegado pela fiscalização, todas as compras e vendas realizadas foram devidamente contabilizadas, inexistindo qualquer tipo de diferença. Também pede a realização de perícia contábil para provar o alegado;
 - Quanto à glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSL compensados indevidamente, verbera que as compensações se deram nos estritos termos da permissão legal, inexistindo fundamentação legal para a referida glosa. De igual forma, pede realização de perícia contábil;
 - Sobre as exportações fictícias, alega que todas as exportações por ela realizadas foram concretizadas por funcionário detentor de senha do Siscomex, tendo tais operações sido acompanhadas pela DRF-Foz do Iguaçu; que em nenhum momento o sócio administrador realizou exportações fictícias ou autorizou que seus funcionários as fizessem; que é obvio que o sócio administrador sempre confiou nas pessoas que com ele trabalhavam, sempre exigindo que todos os procedimentos de exportação fossem feitos dentro da legalidade; que toda documentação solicitada foi devidamente apresentada à fiscalização, inexistindo qualquer comprovação quanto à não realização das operações. Requer, desde já, a realização de perícia contábil para comprovar suas alegações;
 - Argumenta que a União se louva na taxa Selic para atualizar o crédito tributário, e sobre este valor faz incidir juros moratórios de 1% ao mês, fato que será comprovado por prova pericial; que a taxa Selic, calculada diariamente pelo Bacen, por refletir um acréscimo, implica verdadeiro aumento de tributo, vedado pelo princípio da legalidade (art. 150, I, da C.F.);
 - Acresce que os juros moratórios são indenização por descumprimento da obrigação de dar dinheiro ao fisco a título de tributo; que os juros moratórios são aqueles previstos no art. 161, § 1º, do CTN e têm seu limite fixado em 1% ao mês; que o emprego da taxa Selic concomitantemente com juros moratórios implica: a) cobrança de juros moratórios em duplicidade, praticando um verdadeiro *bis in idem*; b) aumento de tributo sem que exista lei complementar que o autorize; c) capitalização dos juros, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Requer seja declarada nula a autuação por iliquidez, nos termos do art. 618, I, do CPC, ou, alternativamente, que seja declarada excessiva a sua exigência;
 - Assevera que a multa de ofício aplicada caracteriza confisco; que, quando do exercício do poder de legislar, o órgão competente deve indagar sobre a necessidade da providência (sanções) e se elas são adequadas para o alcance

das finalidades que lhes são próprias; que a Constituição Federal impõe a observância do princípio da capacidade contributiva e da proibição de confisco; que a jurisprudência do STF registra um bom número de casos de penalidades que foram consideradas inválidas em face do princípio do não-confisco, como no caso da ADIN 551; que, mais recentemente, o STF determinou, liminarmente, a suspensão da Lei 8.666/93, que estipulava uma multa de 300% para casos de não-emissão de documentos fiscais exigidos por lei; que, em face da excessiva onerosidade da multa, uma norma pode e deve ser declarada inválida, em respeito ao art. 106, II, do CTN.

Acórdão da DRJ

A 2ª Turma da DRJ/Curitiba prolatou a decisão por unanimidade, emendada nos seguintes termos:

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que desatenda aos requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2000, 2001, 2003, 2004 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Se a contribuinte não logra afastar o saldo credor de caixa apurado pela fiscalização, mediante reconstituição da conta caixa para exclusão de valores que não poderiam estar compondo o seu saldo, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

DIFERENÇA DE ESTOQUE APURADA POR MEIO DE CONTAGEM FÍSICA.

Considera-se receita omitida o valor resultante da multiplicação das diferenças, positivas ou negativas, entre as quantidades de mercadorias escrituradas no Registro de Inventário, acrescidas da compras e deduzidas da vendas ulteriores regularmente contabilizadas, e as apuradas em contagem física efetuada pela fiscalização, pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais em montante superior ao dos saldos compensáveis de exercícios anteriores, cujos valores, declarados pela contribuinte, foram integralmente absorvidos pelas demais infrações apuradas nos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2000, 2001, 2003, 2004 Ementa: MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE CUMPRIMENTO DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

A falta de cumprimento do prazo para apresentação de arquivos magnéticos e sistemas acarreta a imposição de multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizada a ocorrência de dolo pela constatação de saldo credor de caixa e diferenças, positivas e negativas, entre o estoque escriturado e o apurado em contagem física.

DECORRÊNCIA. PIS. COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao Pis, Cofins e CSLL.

EXPORTAÇÕES FICTÍCIAS. PIS. COFINS. UTILIZAÇÃO IRREGULAR DA ISENÇÃO.

Elidida a presunção de legitimidade e veracidade das averbações no Siscomex, mantêm-se as exigências das contribuições de PIS e Cofins em face da utilização irregular da isenção para exportações fictícias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Precipito a apreciação das preliminares de nulidade.

A recorrente alega inexistir pertinência lógica entre os fatos afirmados e a legislação tida como suporte legal, do que resulta manifesta agressão ao devido processo legal

e à ampla defesa, porquanto, além se veicular auto de infração de maneira incorreta, a recorrente nem sabe ao certo do que se defender perante a omissão do auto em face da realidade vertente. Também deduz que o auto se limita a descrições eventuais e supostas infrações genéricas, em oferecer fundamentação para o procedimento de lançamento. Que é inequívoco a insuficiência da legislação lançada como suporte para a auto de infração.

Peço vênia nesse passo, para assentar que tais afirmativas da recorrente são, para dizer o mínimo, levianas.

O Termo de Verificação Fiscal e os relatórios que acompanham o auto de infração ostentam robusta descrição e fundamentação. O auto de infração em causa é diametralmente antitético às alegações da recorrente: os fatos afirmados e descritos os são específicos e pormenorizados e a legislação em que o autuante lança esteio guarda absoluta pertinência lógica o suporte fático tributário por ele descrito.

O *onus probandi* que se insere no procedimento do lançamento, é o que a doutrina italiana chama por “instrução primária”, que orienta e governa a relação jurídico-formal do lançamento. Já, a chamada “instrução secundária” governa a relação jurídico-formal processual, que se instala com a inconformação do autuado, com o estabelecimento da lide¹.

Note-se que, além dos relatórios e do Termo de Verificação do auto de infração, este é instruído com 6 anexos, que colacionam os elementos suporte dos fatos alegados pelo autuante.

Os atos e elementos que compõem a “instrução primária” do lançamento são fartos, específicos e com o devido encadeamento lógico com a legislação na qual se apóia o lançamento.

As alegações de preliminar de nulidade representam, novamente para dizer o mínimo, um cerrar os olhos para a realidade do procedimento que compreende o ato final do lançamento, da relação jurídico-formal do lançamento.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Ainda em sede de preliminar, insta enfrentar os pedidos de perícia requeridos pela recorrente.

As perícias requeridas não constituem direito subjetivo formal da parte. Ou seja, não há propriamente um direito à perícia. O deferimento desta perícia se insere no âmbito da formação do juízo de convencimento do julgador em matéria probatória, pautado pela suficiência ou não de elementos nos autos que a ele permitam concluir aquele juízo.

Esse é o sentido do art. 18, *caput*, do Decreto 70.235/72. Aliás, o órgão julgador pode inclusive determinar de ofício a realização de diligências para formação de convencimento quanto à matéria de fato.

¹ Sobre os atos de “instrução primária” e os atos de “instrução secundária”, difundidas pela doutrina italiana, veja-se a lição de Paulo Bonilha em sua obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo: LTR, 1992, p. 93.

Mas isso não significa que a parte não possa produzir uma prova de cunho pericial. A dispositividade, presente também no processo administrativo, permite, sem dúvida, que a parte traga aos autos os elementos de prova que atestem suas alegações em combate à pretensão fiscal. O *onus probandi* é da parte que deduz as alegações: se a recorrente combate a pretensão fiscal, é dela o ônus da prova – e aí se apresenta o princípio dispositivo, pelo que se oportuniza à recorrente carrear as provas que reputar necessárias.

No caso, a recorrente não trouxe nenhum elemento de prova aos autos, quer na impugnação, nem mesmo no recurso.

Ademais disso, os pedidos de perícia da recorrente são genéricos – e para tudo. Como bem acentuado pelo órgão julgador *a quo*, a recorrente sequer formulou quesitos, muito menos de forma precisa, quanto às perícias solicitadas.

Por tudo isso, rejeito os pedidos de perícia da recorrente.

Passo ao juízo de mérito, desdobrando-o por tópicos de matéria controvertida.

Omissão de Receitas – Saldo Credor de Caixa

O lançamento lançou esteio na presunção legal de omissão de receitas por saldo credor de caixa, do art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 281, I, do RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada..

O saldo credor de caixa foi apurado pelo atuante ao se desconsiderarem inúmeras entradas fictícias de adiantamentos de clientes (com sua contrapartida a débito na conta caixa).

A recorrente fora intimada pelo atuante (fls. 28 a 30 do processo) a esclarecer o saldo da conta “Adiantamento de Clientes” e a entregar controles analíticos dos anos-calendário de 2001 a 2004, com os documentos comprobatórios dos ingressos de recursos, bem como a listagem das notas fiscais de embarque das mercadorias aos clientes.

A essa intimação a recorrente nada apresentou: não trouxe justificativa, muito menos documentos que comprovassem a entrada no País e na conta “Caixa” dos adiantamentos de clientes estrangeiros: Carlinhos Moreira/Mendonça, Blanca Martinez/Mendonça e Romilio Importacion, cujos adiantamentos totalizaram, respectivamente, R\$ 520.000,00, R\$ 2.374.227,07 e R\$ 2.994.000,00 nos anos-calendário de 2001 a 2003. Por consequência, os lançamentos correspondentes contabilizados a débito da conta “Caixa” contra os lançamentos a

crédito de “Adiantamento de Clientes”, discriminados na planilha Glosa de Suprimentos de Caixa – 2001 a 2003 (fls. 71 a 73 do processo), foram glosados por terem tais operações sido consideradas inexistentes.

Com a constatação dessas entradas fictícias de adiantamento de clientes, e suas contrapartidas lançadas a débito na conta “Caixa”, esta conta foi recomposta, conforme planilha “Ajuste da Conta Caixa – Anos-calendário de 2001 a 2003” (fls. 74 a 80 do processo), resultando evidenciada a existência dos saldos credores de caixa.

Diante da ausência de contraprova a derruir a presunção legal de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, e a apuração desta pela constatação de entradas fictícias de adiantamentos de clientes, resulta inconcussa a configuração da omissão de receitas, conforme diligente levantamento perpetrado pelo autuante.

De se observar que o saldo credor de caixa, que é legalmente presumido como hipótese de omissão de receitas, a bem ver, revela que tal omissão se deu preteritamente ao saldo credor de caixa. Este se concretiza em decorrência da prévia existência de recursos recebidos pela empresa à margem da escrituração (caixa dois) – tais são os recursos que correspondem às receitas omitidas. O saldo credor de caixa, pois, é o rastro deixado pelos recursos recebidos marginais à escrituração. Diante da impossibilidade prática de se detectar o tempo em que os recursos foram recebidos no caixa dois, é de meridiana razoabilidade a presunção legal de omissão de receitas conformada para o tempo da ocorrência do saldo credor de caixa.

Por outro lado, a alegação da recorrente de que depositava integral confiança no funcionários responsáveis por seu caixa contábil e que sempre exigira deles o cumprimento das normas legais é de absoluta imprestabilidade para afastar a exigência fiscal neste processo. Sucede que, não carreando aos autos elementos comprobatórios, aliás sequer indiciários, de clara desobediência de tais funcionários às ordens da recorrente, não há como se pretender desertar da exigência tributária sobre a recorrente (de molde a se deslocar a responsabilidade tributária e, pois, a autuação, com arrimo no art. 135 do CTN). Nesse diapasão, o que há, como bem anotado pelo decisório *a quo*, é culpa *in eligendo* e culpa *in vigilando* da recorrente, que não ter virtude de elidir a exigibilidade impositiva sobre a recorrente.

De tal feito, nego provimento ao recurso quanto à irresignação sobre as exações de IRPJ pela omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, decorrente de recursos recebidos pela empresa à margem da escrituração.

À vista do trabalho levado a efeito pelo autuante para a detecção do saldo credor de caixa, apesar de a presunção de omissão de receitas ser estatuída pela lei de IRPJ, entendo que tal omissão também resulta evidenciada para efeitos de CSL, PIS e COFINS. Aliás, tenho para mim que a hipótese legal de presunção de omissão de receitas é igualmente aplicável para os referidos tributos, máxime pela ínsita relação de causa e efeito sobre tais fatos econômicos em relação à CSL, PIS e COFINS.

Dessarte, igualmente nego provimento ao recurso quanto ao inconformismo da recorrente sobre as exações de CSL, PIS e COFINS por omissão de receitas fundada no saldo credor de caixa.

Omissão de Receitas – Diferença do Estoque de Mercadorias

O autuante detectou omissão de receitas da recorrente representada pela diferença entre o estoque de mercadorias escriturado no Livro Registro de Inventário em 31/12/03 (fls. 84 a 86 do Anexo 2), acrescido da quantidade de compras (fls. 53 a 56 do processo), subtraído das quantidades de vendas realizadas entre 1º/01/04 e 19/12/04, e a contagem física do estoque feita em 19/02/04 (Termo de Contagem Física de Estoque – fl. 09 do processo), como descrito no item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116 do processo).

A omissão de receitas foi apurada com base em levantamento quantitativo por espécie, com a aplicação da presunção legal de receitas omitidas prevista no art. 41 da Lei 9.430/96:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º. Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º. Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º. Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Evidente que o procedimento levado a efeito pelo autuante, de levantamento quantitativo por espécie, na forma descrita no primeiro parágrafo deste tópico conduz ao mesmo resultado do procedimento prefigurado no art. 41 da Lei 9.430/96. Mais do que isso, a rigor, o autuante precipitou o mesmo procedimento previsto no citado art. 41, simplesmente encadeado de forma sintética, que mantém integral respeito à prescrição legal.

A mesma ordem de evidência se instala no levantamento efetuado pelo autuante, para sua constatação de omissão de vendas (diferença positiva de que trata o art. 41, § 1º) e de omissão de compras (diferença negativa aludida no art. 41, § 1º), porquanto a apuração e o levantamento físico se derem por espécie de mercadoria (por tipo de cerveja, por tipo de refrigerante e achocolatado Nescau).

Outrossim, a fiscalização apurou omissão de vendas (diferença positiva entre o registro de inventário ajustado e a contagem física) de cerveja Schincariol Pilsen/lata, cerveja Schin Pilsen Long Neck, refrigerante Schincariol/lata, refrigerante Schincariol/pet 2 litros e achocolatado Nescau/lata, assim como omissão de compras (diferença negativa entre o registro

de inventário ajustado e a contagem física) de cerveja Schin Malzbier Long Neck, como resulta detalhado no Levantamento Quantitativo de Estoque Por Espécie (fls. 81 a 86 do processo).

As diferenças apuradas foram valoradas com base nos últimos preços médios de venda ou de compra.

Contra o detalhado procedimento empolgado pelo autuante, como emerge dos autos, a recorrente nada argüiu nem trouxe documentação alguma a infirmar a pretensão fiscal, a não ser o pedido de perícia, já apreciado em preliminar.

Outrossim, diante das evidências carreadas pelo autuante, com diligente aplicação da norma legal de presunção de omissão de receitas do art. 41 da Lei 9.430/96, e do exposto no penúltimo parágrafo do tópico anterior, nego provimento ao recurso sobre a irresignação quanto à pretensão exacional de IRPJ, CSL, PIS e COFINS sobre tais fatos econômicos de relevância jurídica.

Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e de Base Negativa de CSLL

A recorrente efetuara compensação de R\$ 16.568,08 de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSL no 3º trimestre/2002 (respectivamente, fls. 146 e 152 do Anexo 2), observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado do período, como descrito nos itens 3 e 4, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116 do processo).

Entretanto, tendo sido mantidas, nos tópicos anteriores, as exigências relativas à omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa e à omissão de vendas e de compras correspondentes às diferenças no estoque de mercadorias existentes em 19/02/2004, que absorveram integralmente de ofício o saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL compensáveis anteriormente existentes, no montante de R\$ 712.059,42 (fl. 102 do processo), o corolário lógico é a manutenção da glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL de R\$ 16.568,08 no 3º trimestre/2002.

Exportações Fictícias – PIS e COFINS

Os lançamentos de PIS e COFINS também recaíram sobre diversas exportações fictícias apuradas pelo autuante, como deduzido no item 5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104 a 116 do processo) e totalizadas na planilha “Resumo das Exportações Fictícias Apuradas” (fl. 100 do processo).

Contra essa pretensão fiscal, a recorrente se limita a reiterar o pedido de perícia, a alegação de inexistir comprovação na instrução do ato de lançamento, e de que jamais autorizara seus funcionários à prática de exportações fictícias.

A fiscalização constatou, em pesquisa efetuada no sistema Siscomex, que a recorrente adotava os seguintes procedimentos nas exportações feitas através do Porto Seco:

- a) registrava seus despachos de exportação (DDE/DSE) encaminhando notas fiscais de “venda para entrega futura”, nas quais se descreviam os produtos, quantidades e valores (em reais)

- que seriam exportados, tudo vinculado a seu respectivo conhecimento de transporte, o Manifesto Internacional de Carga (MIC);
- b) após a averbação, remetia as mercadorias ao exterior por meio de notas fiscais de “remessa de venda futura”, que eram associadas a um Registro de Exportação (RE) e respectivo Manifesto Internacional de Carga/Declaração de Trânsito Aduaneiro (MIC/DTA);
 - c) por vezes se dava mais de uma remessa de mercadorias associada a um mesmo despacho de exportação (remessas fracionadas), oportunidade em que as operações citadas na alínea acima se repetiam para cada remessa, sendo que para cada uma era emitido um MIC/DTA associado ao MIC inicial;
 - d) quando as quantidades de produtos efetivamente remetidos ao exterior (associados a um DDE/DSE) eram inferiores às quantidades de produtos constantes do despacho de exportação, a transportadora contratada pela empresa encaminhava uma “comunicação de incorrências” (ou pedido de revisão no despacho de exportação inicial) na qual solicitava a revisão dos produtos, quantidades, valores e pesos constantes da DDE/DSE original, anexando, para tanto, uma nota fiscal de “retorno de mercadorias” emitida pela exportadora;
 - e) da maneira acima descrita, tudo ficava regular no Siscomex, *i.e.*, o que não fora exportado, contabilmente, retornava para o estoque da empresa.

Da análise dos livros contábeis da recorrente, a fiscalização detectou que nem sempre os valores das notas fiscais de “retorno de mercadorias” registradas no Siscomex eram idênticos aos valores registrados contabilmente: indício de que a recorrente estaria a contabilizar saídas de mercadorias não remetidas para o exterior como se exportações fossem.

Com base nos dados extraídos do Siscomex, a fiscalização elaborou a planilha “Dados Extraídos do DW-Aduaneiro” (fls. 22 e 23 do processo), na qual estão calculadas as diferenças entre os valores de mercadorias constantes das DDE/DSE originais e os resultantes de eventuais retificações. Tais diferenças foram confrontadas com os lançamentos dos cancelamentos de exportação contabilizados pela contribuinte.

Fundado nos resultados apurados, a fiscalização solicitou ao Serviço de Controle Aduaneiro-SEANA da DRF-Foz do Iguaçu/PR, a documentação relativa a algumas DDE, conforme consta da Informação Fiscal de 15/04/2005 (fl. 24 do processo), documentação esta encaminhada pelo Porto Seco em 25/04/2005 (fl. 25 do processo).

Por meio da Intimação Sefis 320/04 (fls. 28 a 30 do processo), a recorrente foi intimada a encaminhar os Memorandos de Exportação e os originais de todos os despachos de exportações por ela efetuados nos anos-calendário de 2001 a 2004 (até o mês de fevereiro), separados individualmente e contendo, dentre outros, os seguintes documentos: a) CRT – Conhecimento de Transporte, acompanhado de suas notas fiscais de venda; b) MIC – Manifesto Internacional de Carga, acompanhado de suas notas fiscais de remessa, para cada embarque relacionado ao despacho; c) comprovante de averbação; d) em casos de averbações divergentes, comprovante de retorno da mercadoria ao estoque da empresa, acompanhado de suas notas fiscais de retorno e correspondência encaminhada à Receita Federal solicitando a revisão do despacho em questão; e) controles da empresa da efetivação dos despachos fracionados.

Em 26/07/2004, a recorrente encaminhou caixas com os Memorandos de Exportação por ela emitidos, aos quais foram anexados alguns documentos relativos à exportações contabilizadas (fl. 33 do processo), embora essa documentação não tenha sido entregue conforme a organização solicitada pela fiscalização.

A Equipe de Procedimentos Especiais Aduaneiros-Fiscad reteve e encaminhou à fiscalização as notas fiscais de vendas dos anos-calendário de 2001 a 2003, juntamente com livros fiscais da empresa, para serem analisadas e posteriormente devolvidas à recorrente (os livros fiscais foram devolvidos em 02/06/03, conforme recibo de entrega de fl. 31 do processo).

Da análise da documentação colacionada, a fiscalização apurou que:

- a) as notas fiscais de “retorno de mercadorias” emitidas pela recorrente eram “calçadas”, de modo que, na via entregue à Receita Federal para regularização das exportações no Siscomex, anotava-se quantidade superior à encaminhada para a contabilidade da empresa;
- b) a empresa se utilizava da diferença entre os valores e quantidades constantes da 1ª e demais vias das notas fiscais de “retorno de mercadorias”, para emitir outras notas fiscais de “remessa de venda futura”, nas quais estavam anotadas vinculações com determinadas DDE, cujas mercadorias não eram encaminhadas ao Porto Seco, *i.e.*, não eram exportadas, apesar de lançadas como exportadas na contabilidade da recorrente;
- c) a diferença entre a 1ª e demais vias das notas fiscais de “retorno de mercadoria” é comprovável, seja pelo confronto direto entre a 1ª e as demais vias das notas fiscais de “retorno de mercadorias”, seja pelo cotejo entre o valor contabilizado e o valor da 1ª via da nota fiscal de “retorno de mercadorias”;
- d) os valores relativos às exportações fictícias são comprováveis pelo seguinte:
 - . os valores constantes das 2ª vias das notas fiscais de “remessa de venda futura” não estão registrados no Siscomex;
 - . os valores contábeis das notas fiscais de “remessa de venda futura” (associadas a notas fiscais de “venda para entrega futura” na contabilidade), compõem as diferenças entre a 1ª e demais vias das notas fiscais (calçadas) de “retorno de mercadorias”;
 - . no caso de “Exportação” direta (sem passar pelo Porto Seco), quando as 5ª vias das notas fiscais não são carimbadas pela fiscalização aduaneira, nem fazem parte do Siscomex.
- e) as planilhas com as notas fiscais de “faturamento antecipado” que compõem cada DDE/DSE, em que ficou comprovada a contabilização de exportações fictícias, encontram-se nos anexos do presente processo e foram resumidas na planilha “Comprovações de Exportações Fictícias” (fl. 87 do processo);
- f) a partir dos valores constantes das notas fiscais que serviram para simular exportações, foi elaborada a planilha “Apuração de Exportação Fictícia” (fls. 88 e 99), cujo resumo mensal se encontra descrito na planilha “Resumo das Exportações Fictícias Apuradas” (fl. 100 do processo).

Ora, na presença desses robustos levantamento e comprovação aperfeiçoados pela fiscalização, em que se fulmina a presunção de veracidade das averbações no Siscomex, descortinando a contabilização de exportações fictícias, nada trouxe autos a recorrente que infirme essas evidências.

E as alegações da recorrente sobre pedido de perícia e sobre ausência de autorização de prática de exportações fictícias por seus funcionários, que redundam naquele depósito de confiança, já as enfrentei. Por conseguinte, nego provimento ao recurso sobre a materialidade em apreço.

Multa regulamentar de 0,02%

A exigência de multa regulamentar de R\$ 51.033,41, por não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos magnéticos (item 6 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 104 a 116 do processo), resultante da aplicação de 0,02% por dia de atraso sobre a receita bruta, é consequência da aplicação dos arts. 11 e 12, III, da Lei 8.218/91, com a redação do art. 72 da Medida Provisória 2.158-34/01:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º. Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º. Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

A IN SRF 86/01 regulamentou o art. 11, § 3º, da Lei 8.212/91, prescrevendo as normas relativas às informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas, ao passo que o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis 15/01 estabeleceu a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas a serem apresentados à RFB.

In casu, a recorrente foi cientificada, por via postal, em 09/06/2004 e 16/07/2004, respectivamente, da Intimação Sefis 320/04 (fls. 28 a 30 do processo) e da Reintimação Sefis 364/04 (fl. 32 do processo), por meio dos quais foi intimada a entregar os arquivos magnéticos dos registros contábeis, controles de fornecedores e clientes, documentos fiscais, comércio exterior, controle de estoque e registro de inventário, controle patrimonial, folha de pagamento e arquivos auxiliares dos anos-calendário de 2002 e 2003.

A recorrente entregou um CD (600 MB) contendo parte dos arquivos magnéticos solicitados pela fiscalização, conforme tela com relação dos arquivos nele gravados (fl. 35 do processo), arquivos estes gerados/modificados em 02/09/2004 e 06/09/2004, tendo esta última data sido considerada, a favor da contribuinte, como a da entrega do CD, em face deste não estar acompanhado de recibo de entrega.

Considerando-se as duas prorrogações de prazo concedidas – a primeira solicitada, por telefone, pelo contador da empresa (sr. Carboni) dentro do prazo inicial de 20 dias, e a segunda requerida em 26/07/2004 (fl. 34 do processo) – a fiscalização apurou um atraso total de 46 dias na entrega dos arquivos magnéticos, que multiplicado por 0,02% por dia totalizou uma multa de 0,92% sobre a receita bruta dos anos-calendário de 2002 e 2003. Tendo no lançamento fiscal sido considerada a receita bruta informada nos balanços patrimoniais dos anos-calendário de 2002 (fls. 103 e 104 do Anexo 1) e 2003 (fls. 19 e 20 do Anexo 2), no valor de, respectivamente, R\$ 2.587.187,30 e R\$ 2.959.923,86, a multa aplicada foi de R\$ 23.802,12 e de R\$ 27.231,29, totalizando R\$ 51.033,41.

Entendo que o art. 12 da Lei 8.212/91 com a redação da Medida Provisória 2.158/01 bem como a IN 86/01 devem ser interpretados em seus devidos termos. Sucede que pode vir a ser projetada uma desproporção lógica e axiológica na relação entre o pressuposto de fato infracional e a pena prescrita. Sem ingressar no mérito da constitucionalidade ou legalidade do preceito legal – pois essa *quaestio juris* escapa à competência deste Conselho de Contribuintes² – e mesmo dos preceitos infralegais, a meu ver, sem extravasar a moldura legal, tais normas podem ser interpretadas em compasso com o que chamo aqui de proporcionalidade axiológica com os fins constitucionalmente prestigiados.

No caso, a pena cominada foi por não cumprimento do prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos digitais. A recorrente, dentro do prazo da intimação requereu prorrogação de prazo e no curso do novo prazo prorrogado pediu novamente sua prorrogação (26/07/04). Após isto, ela não deixou de apresentar os arquivos digitais – entregou-os ao intimador em 06/09/04 (data considerada como de apresentação pela fiscalização).

² Súmula do 1º Conselho de Contribuintes nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Embora a recorrente tenha-se limitado a combater genericamente as penas que lhe foram cominadas (fls. 260 a 262 do processo), considerando-se o quadro concreto e na linha de orientação acima expendida, reputo não ser cominável à recorrente a pena aplicada pela fiscalização.

Nessa ordem de juízo, sobre a chamada multa regulamentar, dou provimento ao recurso.

Multas de Ofício e Juros de Mora à Taxa Selic

Com respeito à multa de ofício de 75% para as imposições sobre receitas escrituradas, igualmente nego provimento ao recurso.

Vertendo atenção à multa de ofício de 150% para as exações sobre receitas não escrituradas, impende fazer distinção da tipificação dos fatos tributáveis em causa.

Os saldos credores de caixa constituem presunção legal de omissão de receitas. Mas a tipificação dessa hipótese de presunção legal de omissão de receitas se verificou com a efetiva detecção da prévia existência de recursos à margem da escrituração, mediante a constatação de que os valores escriturados na conta “Adiantamento de Clientes” (e, precisamente, adiantamento de clientes estrangeiros) eram fictícios. Não houve a entrada dos recursos que acobertariam a conta “Caixa” e cuja contrapartida contábil se lançava em “Adiantamento de Clientes”, com o que se configuraram os saldos credores de caixa. Ademais disso, esse comportamento foi praticado iterativamente pela recorrente, de 2001 a 2003 (conforme fls. 71 a 80 do processo). Ora, tudo isso inibe a conclusão de ausência de dolo para a conduta evasiva ocultante dos fatos jurídico-tributários, *i.e.*, de ausência de dolo para a conduta evasiva prevista no art. 71 da Lei 4.502/62.

A prática comprovada de exportações fictícias com uso de notas “calçadas” (resumo na fl. 100 do processo), e também de modo iterativo, igualmente denuncia a conduta evasiva nos moldes do art. 71 da Lei 4.502/62.

Por conseguinte, sobre a multa qualificada relativa a esses fatos tributáveis (omissão de receitas) nego provimento ao recurso.

Já, quanto à omissão de receitas correspondentes à omissão de vendas e à omissão de compras, é de se ver que a caracterização daquela se conformou exclusivamente com suporte na hipótese legal de presunção de omissão de receitas. Houve a tipificação dessa presunção. Mas, essa hipótese de presunção legal, por si só, não é suficiente para evidenciar a existência de dolo na conduta infracional. E, no caso, a constatação da tipificação dessa hipótese de presunção de omissão de receitas ficou reservada a um curto período de tempo: entre 31/12/03 e 19/02/04. Dessa forma, não há elementos conclusivos para se afirmar ou confirmar que na conduta lesiva da recorrente houve dolo.

Nessa esteira, em relação a esta hipótese de omissão de receitas, afasto a multa de 150%, reduzindo-a à multa de 75%.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ao base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF. Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

- a) *na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
- b) *na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício não é mais gravosa à prevista originariamente por esse preceito, para os pressupostos de fato em dissídio. Daí dever permanecer a aplicação da multa de ofício de 75% e 150%, sob a ordem de juízo já deduzida.

Sobre a irresignação da recorrente quanto aos juros de mora calculados à taxa Selic, nego igualmente provimento ao recurso, inclusive por ser questão já sumulada neste Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008


MARCOS SHIGUEO TAKATA