



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

Processo nº 10945.721759/2014-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.341 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente TRANSPORTADORA BINACIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE DE LANÇAMENTO.

Constatada a inexistência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não há nulidade do lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Existindo o pagamento antecipado sobre os tributos constituídos através do lançamento por homologação, o prazo decadencial sobre eventuais diferenças é de cinco anos, iniciando a partir do fato gerador, quando não constatado dolo, fraude ou simulação (Art. 150, § 4º, do CTN).

OMISSÃO DE RECEITA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTES.

O recebimento de pagamentos pela prestação de serviços de transportes, sem a respectiva escrituração fiscal e contábil, caracteriza a omissão de receitas tributável.

OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES. LANÇAMENTO REFLEXO.

Havendo a omissão de receita tributável pelo IRPJ, aplica-se idêntico entendimento aos demais tributos ou contribuições sociais, com a incidência sobre os mesmos fatos.

MULTA QUALIFICADA

A omissão de receita, isoladamente, não proporciona a imposição da multa de ofício qualificada, exigindo a demonstração do evidente intuito de dolo, fraude ou simulação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme sua Súmula nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%, e, afastar por decadência o IRPJ e a CSLL, relativos ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, bem como o PIS e a Cofins relativos aos fatos geradores dos meses de janeiro a outubro/2009. Vencidas as conselheiras Ester Marques Lins de Sousa e Eva Maria Los que negavam provimento ao recurso (não afastavam a qualificação da multa por consequência não acolhiam a decadência).

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

O acórdão nº 16-75.675, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo (DRJ/SPO), julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme se extrai da sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTES.

Constatada a omissão de receitas de prestação de serviços de transportes, é devido o lançamento do IRPJ e tributos reflexos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual,

exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. PREVISÃO LEGAL. CTN.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias e juros de mora encontra amparo no artigo 163 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Constatado o evidente intuito de fraude, é devido o lançamento da multa de ofício qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls.1319-1359, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, para verificação de sua regularidade tributária relativa aos anos-calendário 2009 e 2010, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

1) Da ação fiscal

A ação fiscal iniciou-se em 12/12/2012 e, no decorrer dos trabalhos fiscais, a contribuinte foi intimada a apresentar esclarecimentos e a apresentar, entre outros itens, documentação comprobatória das receitas decorrentes dos serviços de transporte nacional e internacional de cargas, tais como CRT – Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário, Cartas Frete emitidas, MIC/DTA- Manifesto Internacional de Carga/Declaração de Trânsito Aduaneiro,

CTRC - Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, notas fiscais de prestação de serviço, e demais documentos que julgasse conveniente.

Da análise dos documentos, verificou-se grandes variações na valoração dos fretes, conforme exemplificado na planilha Anexo 2 – Exemplos de Variação na Valoração dos Fretes (fls.148-150). Por exemplo, o valor do frete para transportar milho de Ciudad del Este/Paraguai até Ipumirim/Santa Catarina-BR, num percurso de 480 km, varia de US\$85,24/ton x 1000km a US\$10,49/ton x 1000km (cerca de 12% do primeiro valor). Também foram encontrados CRT em duplicidade, mas com diferentes valores (fls.151-158).

Com base nas divergências encontradas, foi solicitado à contribuinte que apresentasse esclarecimentos a respeito do apurado, justificasse as diferenças de valores encontradas e indicasse qual CRT indica o valor contratado correto.

Em correspondência de 25/06/2014 (fls.160/163), a contribuinte apresentou documentos contábeis e fiscais, e esclareceu, em resumo, que:

- os fretes nacionais e internacionais são contabilizados de modo distinto, e a variação dos fretes constante na planilha Anexo 2 estaria relacionada com as negociações comerciais de cada frete e o efetivo trecho percorrido pelas cargas. As variações ocorreriam também por modificações na abrangência dos serviços ocorridas após a sua contratação;*
- a duplicidade de CRT refere-se a complemento de valores dos mesmos fretes, por acordos comerciais entre as partes, sendo válidos ambos os CRT emitidos.*

Considerando que a contribuinte não apresentou documentação comprobatória dessas alegações, a fiscalização optou por circularizar essas informações com alguns dos clientes da empresa (relação de clientes às fls.1324), intimando-os a apresentar CRT e notas fiscais da contribuinte fiscalizada.

Prosseguindo-se a fiscalização, a contribuinte foi intimada a esclarecer e comprovar a contabilização dos CRT discriminados na planilha Anexo I da Intimação Sefis nº 287/14 – CRT encaminhados por Clientes (fls.360-361), cujo valor total dos fretes é de US\$349.088,95, bem como informar se foram contabilizados os registros no Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior constantes da planilha Anexo II da Intimação Sefis nº 287/14 – Extrações pelo sistema DW Aduaneiro (fls.362-372), cujo valor total do frete externo é de US\$820.075,04. Na mesma intimação foi esclarecido à contribuinte que os valores de uma planilha não foram repetidos na outra, e que o valor do frete externo refere-se à parcela do frete relativa ao trecho no exterior. Na importação, é o valor é agregado ao custo das mercadorias internadas no País.

Em resposta (fls.373-375), a contribuinte encaminhou extrações de seu Diário, e informou, em suma, que:

- dos CRT da planilha do Anexo I, foram contabilizados os constantes do demonstrativos de fls.373, enquanto que os demais CRT dessa planilha não foram contabilizados por erros no setor de faturamento;*
- não localizou os CRT relativos aos registros do Siscomex constantes da planilha do Anexo II.*

A contribuinte foi, então, reintimada a comprovar a contabilização dos registros no Siscomex que não foram esclarecidos, bem como a justificar eventual não contabilização dos CRT.

A contribuinte, em resposta, encaminhou cópia do diário, dos CRT emitidos pela Transportadora Binacional S.R.L. e a “Planilha Referente Anexo II da Intimação Sefis 298/14” (fls.418-422), por meio da qual indicou:

- relação de registros do Siscomex e respectivos CRT contabilizados pela empresa;*
- registros do Siscomex cujos CRT não localizou;*
- registros do Siscomex cujos CRT não pertencem à contribuinte, mas sim à Transportadora Binacional S.R.L., situada no Paraguai.*

Após análise da documentação apresentada pela contribuinte, a fiscalização elaborou a planilha “Análise da Fiscalização das Justificativas da Contribuinte” (fls.518-522), na qual informou as justificativas da contribuinte que foram aceitas; os registros do Siscomex não relacionados à contribuinte; as justificativas que não foram aceitas por divergência de datas ou valores, e CRT não contabilizado pela contribuinte.

2) Análise da documentação

A análise da documentação apresentada revelou que:

- a contribuinte contabilizou alguns CRT com valores menores que os contratados;*
- verificou-se em diversos casos que a contabilização ocorria com postergação dos efeitos tributários.*

Diante disso, a contribuinte foi intimada a:

- comprovar as receitas de serviços relativas aos anos-calendário 2009 e 2010;*
- esclarecer se foram segregados os valores dos fretes internacionais dos fretes nacionais;*
- explicar as variações nos valores dos fretes semelhantes apontados pela fiscalização;*

- justificar diferenças de valores e/ou peso em CRT de mesma numeração.

Em razão da não comprovação das alegações da contribuinte, foi realizada circularização de informações com clientes da empresa, obtendo-se documentos que comprovam omissão de receitas e receitas de valores diferentes daqueles contabilizados pela contribuinte.

A contribuinte foi, então, intimada a informar como contabilizou os CRT enviados por seus clientes, justificando eventuais não contabilizações.

Em resposta, a contribuinte informou que contabilizara somente alguns CRT no ano-calendário 2011, deixando de contabilizar a maioria dos CRT.

A contribuinte foi também intimada a informar como contabilizou os registros no Siscomex não localizados pela fiscalização, esclarecendo eventuais não contabilizações.

Em resposta, a empresa provou que alguns registros não eram de sua responsabilidade, e vinculou alguns registros a CRT contabilizados, sendo algumas dessas vinculações aceitas pela fiscalização. Todavia, a empresa informou não ter localizado na contabilidade informações sobre alguns dos registros no Siscomex questionados pela fiscalização.

3) Irregularidades encontradas

3.a) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de receitas – contabilização de valores a menor

Serviços de Transporte Nacional de Cargas

Alguns dos CTRC foram contabilizados a menor, conforme planilha “Valores de Prestação de Serviço Contabilizados a Menor” (fls.572-573). Sendo assim, a receita omitida é a diferença entre o valor dos CTRC e o valor contábil.

3.b) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de receitas - receitas não contabilizadas

CRT encaminhados pela contribuinte

Intimada a esclarecer os CRT em duplicidade (fls.139-142), a empresa informou que os CRT com mesma numeração são complemento um do outro.

Assim, a receita relativa aos CRT em duplicidade é a soma dos valores dos dois CRT de mesma numeração. Como apenas um de cada CRT em duplicidade foi contabilizado, resta configurada a omissão de receitas dos CRT não contabilizados.

3.c) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de receitas - receitas contabilizadas a menor***CRT encaminhados pela contribuinte***

Alguns dos CRT foram contabilizados a menor, conforme planilha “Valores de Venda de Serviços – Transporte Internacional – Contabilizados a Menor – CRT encaminhados pela Contribuinte” (fls.595). Por sua vez, a receita omitida é a diferença entre o

Valor Total do CRT em Reais e o Valor Contábil, e consta na planilha como Valores Omitidos.

3.d) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real***Omissão de receitas - receitas não contabilizadas******CRT encaminhados por clientes da contribuinte***

Em razão de a contribuinte não comprovar as variações de valores de fretes semelhantes apontadas pela fiscalização, tampouco justificar as diferenças de valor e/ou peso em CRT de mesma numeração, foi realizada circularização de informações nos clientes da contribuinte, obtendo-se documentos que comprovam omissão de receitas e também valores de receita diferentes dos contabilizados pela empresa.

Os documentos apresentados pelos clientes da contribuinte continham valores corretos pois:

- 15 clientes apresentaram documentos comprovando o pagamento de valores acima dos informados pela contribuinte, tendo alguns deles apresentado ainda faturas emitidas pela contribuinte (fls.171, 320, 322 e 323);

- diversos CRT apresentados na circularização estão carimbados e assinados pela própria contribuinte, outros também assinados pelo despachante aduaneiro;

- os valores relativos à parcela do “valor do frete externo” e ao “peso transportado” foram confirmados com os registros do Siscomex, conforme planilha Confrontação dos valores dos CRT dos clientes com os valores registrados no Siscomex (fls.596-598).

Dentre os CRT encaminhados pelos clientes da contribuinte, a fiscalização verificou que alguns não foram contabilizados pela empresa, conforme planilha Omissão de Receitas – CRT encaminhados por Clientes não Contabilizados (fls.599-600). Nessa planilha, os Valores Omitidos representam os valores de receitas omitidas pela empresa nos anos-calendário 2009 e 2010, de acordo com a documentação apresentada pelos clientes da contribuinte. Ressalte-se que a contribuinte foi intimada a esclarecer a contabilização dos CRT enviados por seus clientes à fiscalização, porém declarou que não contabilizou os CRT indicados na planilha em questão.

3.e) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real***Omissão de receitas – contabilização a menor******Serviços de Transporte Internacional de Cargas******CRT encaminhados por clientes da contribuinte***

A fiscalização confrontou o valor dos CRT disponibilizados pela contribuinte (fls.601-653) com o valor dos CRT obtidos na circularização com os clientes, e verificou que, em alguns casos, os valores informados pela contribuinte foram a menor que o informado pelos clientes, conforme planilha “Valores de Venda de Serviços – Transporte Internacional – Contabilizados a Menor – CRT Encaminhados pela Contribuinte Diferentes dos CRT Obtidos Junto a seus Clientes” (fls.654-655).

Na referida planilha, o Total do CRT em Reais foi diminuído do Valor Contábil, apurando-se o Valor Omitido, que é a omissão de receita decorrente da contabilização do valor a menor.

3.f) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real***Omissão de receitas – receitas não contabilizadas******Registros do Siscomex não Contabilizados***

O Siscomex – Sistema de Comércio Exterior, destina-se ao registro, acompanhamento e controle do comércio exterior, e é alimentado pelo importador ou exportador. No caso das importações, é anotado o valor do frete relativo ao trecho de transporte no exterior, valor indicado no CRT, que é acrescido ao valor do produto transportado para o cálculo dos tributos ligados à importação.

O valor do frete relativo ao trecho de transporte no exterior é anotado no CRT como “valor do frete externo”, e geralmente é apenas parte do valor total do transporte envolvido.

A fiscalização verificou os valores dos CRT contabilizados pela empresa com os valores registrados no Siscomex, e apurou que vários registros do Siscomex não foram contabilizados pela contribuinte.

Intimada a esse respeito, a empresa indicou ter registros não localizados, registros de responsabilidade de empresa paraguaia e registros vinculados a um CRT que alegou ter contabilizado (fls.416-422).

Os registros com indicação de “não localizado” – sem justificativa de sua não contabilização – são considerados como omissão de receita.

As indicações de registros vinculados a um CRT alegado como contabilizado foram parcialmente aceitas, conforme planilha Análise da Fiscalização das Justificativas da Contribuinte (fls.518-522).

Quanto aos registros de responsabilidade da empresa paraguaia, sua justificativa foi aceita pela fiscalização.

As justificativas não aceitas pela fiscalização, e os registros que a contribuinte indicou como não localizado, constam na planilha Omissão de Receitas – Registros do Siscomex não Contabilizados (fls.667-670).

Por sua vez, a planilha Memória de Cálculo da Estimativa do Valor Total de Frete, Critérios Adotados, Valores Base para a Estimativa (fls.656-666) calcula o valor de frete que deveria ter sido contabilizado pela contribuinte com base nos valores registrados no Siscomex e nos CRT contabilizados pela empresa ou obtidos junto aos seus clientes.

3.g) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de receitas – contabilização a menor

Serviços de transporte Internacional de Cargas

Registros do Siscomex Contabilizados a Menor

A fiscalização confrontou os valores de frete externo dos CRT enviados pela contribuinte (fls.671-758) com os valores do frete externo constante dos registros do Siscomex, conforme planilha Valores de Venda de Serviços – Transporte Internacional – Contabilizados a Menor – CRT Encaminhados pela Contribuinte Diferentes dos Registros do Siscomex (fls.759-762). Nessa planilha, a coluna Valor Omitido corresponde às omissões de receita reveladas pela verificação da contabilização a menor dos valores registrados no Siscomex, relativos aos CRT da contribuinte.

3.h) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de receitas – contabilização a menor

Serviços de transporte Internacional de Cargas

CRT Calculados Contabilizados a Menor

Mediante análise de documentação fornecida pelos clientes da contribuinte, a fiscalização constatou valores de receita diferentes daqueles contabilizados pela empresa, e também omissões de receita por parte da empresa. Além disso, alguns dos valores dos CRT encaminhados pela contribuinte e registrados no Siscomex não foram contabilizados ou foram contabilizados a menor pela contribuinte, caracterizando omissão de receitas.

Intimada a esclarecer as divergências apuradas nos valores dos fretes, a contribuinte, em suma, alegou que alterações posteriores aos acordos comerciais dos fretes justificariam as variações dos valores da receita contabilizada para CRT relativos a um mesmo trecho, porém não apresentou nenhum documento comprobatório.

Ressalte-se que o CRT é o documento que define a contratação da operação de transporte internacional e constitui prova da propriedade da mercadoria. Qualquer correção no CRT deve ser feita por carta de correção (e ressalva no próprio documento) dirigida à autoridade aduaneira do local de descarga (art.556 do Decreto nº 6.756/2009 – Regulamento Aduaneiro).

Assim, quaisquer alterações no CRT após a sua emissão deveriam ser objeto de carta de correção a ser entregue à fiscalização em atenção às intimações dirigidas à contribuinte no curso da ação fiscal.

A circularização junto aos clientes da empresa revelou que diversos CRT continham valores superiores ao considerado pela contribuinte. Os registros no Siscomex também revelaram CRT de valores acima daqueles considerados pela contribuinte (tabelas de fls.1350-1351). A planilha Valores de Venda de Serviços – Transporte Internacional – Contabilizados a Menor – CRT Encaminhados pela Contribuinte Diferentes do Calculado pela Fiscalização (fls.784) discrimina os valores de exportação contabilizados a menor constatados pela fiscalização.

3.i) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Postergação de receitas

Serviços de Transporte Nacional de Cargas

Em análise dos CTCR – Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (transporte nacional) enviados pela contribuinte, a fiscalização verificou que alguns (fls.786-791) foram contabilizados em data posterior à ocorrência da receita de prestação de serviços, conforme planilha Valores de Prestação de Serviço Postergados (fls.792).

Quando as receitas são contabilizadas posteriormente ao respectivo período de competência, deve ser imputado ao pagamento o valor da multa e juros de mora que deveriam ter sido pagos juntamente com o tributo, conforme Demonstrativo de Imputação de Pagamento dos autos de infração (fls.1360-1429).

Por sua vez, o valor devido em decorrência da postergação de receitas é o resultado da diferença entre o valor total do imposto que deveria ser pago no prazo legal e o valor imputado ao pagamento postergado realizado pela contribuinte, conforme os Demonstrativos de Apuração dos autos de infração.

3.j) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Postergação de receitas

Serviços de Transporte Internacional de Cargas

Em análise dos CRT – Conhecimentos de Internacionais de Transporte Rodoviário enviados pela contribuinte, a fiscalização verificou que alguns (fls.793-1185) foram contabilizados em data

posterior à ocorrência da receita de prestação de serviços, conforme planilha Valores de Vendas de Serviços no Mercado Externo – CRT Contabilizados com Postergação do Imposto (fls.1186-1201).

Quando as receitas são contabilizadas posteriormente ao respectivo período de competência, deve ser imputado ao pagamento o valor da multa e juros de mora que deveriam ter sido pagos juntamente com o tributo, conforme Demonstrativo de Imputação de Pagamento dos autos de infração (fls.1360-1429).

Por sua vez, o valor devido em decorrência da postergação de receitas é o resultado da diferença entre o valor total do imposto que deveria ser pago no prazo legal e o valor imputado ao pagamento postergado realizado pela contribuinte, conforme os Demonstrativos de Apuração dos autos de infração.

3.k) Anos-calendário 2009 e 2010 – Lucro Real

Omissão de Receitas Decorrentes da Postergação de Receitas

Serviços de Transporte Internacional de Cargas

Os valores dos CRT são contratados em dólares norte-americanos, e para serem contabilizados são convertidos em reais de acordo com a taxa de câmbio do Banco Central do Brasil – Bacen na data da emissão do CRT. Postergada essa contabilização, poderá haver variação no valor contabilizado, em decorrência de variação na taxa de câmbio.

Se a taxa de câmbio decresce ao longo do período em que postergou-se a contabilização, ocorre uma redução da receita contabilizada, isto é, uma omissão de receita decorrente da postergação de receitas.

Analisando-se os CRT encaminhados pela contribuinte, verificou-se, dentre aqueles contabilizados posteriormente à ocorrência da receita de prestação de serviço (fls.793-1185), a omissão de receitas descrita, conforme a planilha Valores de Vendas de Serviços no Mercado Externo – CRT Contabilizados com Postergação do Imposto (fls.1186- 1201).

4) Considerações diversas

As irregularidades acima acarretaram lançamentos de IRPJ e de CSLL, bem como reflexos no PIS e Cofins. Para esses últimos, em razão de a empresa possuir créditos nos períodos autuados, os saldos do Dacon 2009 e 2010, fls.11-34 devem ser considerados diminuídos para efeitos de futuras compensações, conforme Demonstrativos de Aproveitamento de Crédito na Fiscalização (fls.1430-1457).

Foram também utilizados os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL disponíveis ao término do 2º trimestre de 2012, retificando-se para zero o saldo disponível no início do 3º trimestre de 2012, conforme demonstrativos de fls.1463-1470.

5) Da multa de ofício qualificada

A multa de ofício lançada em razão da falta de recolhimento (art.44 da Lei nº 9.430/96) foi aplicada na forma qualificada pois constatou-se que a contribuinte, com a finalidade dolosa de iludir a fiscalização e reduzir o valor dos tributos que deveria pagar, omitiu receitas ao não contabilizar alguns CRT que emitiu e por contabilizar outros CRT com valor a menor. Além disso, postergou a contabilização de diversos CRT.

A contribuinte também entregou suas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, dos anos-calendário 2009 e 2010 (fls.1211- 1318) sem declarar a totalidade das receitas de sua atividade, omitindo assim informações às autoridades fazendárias.

Ademais, ao entregar à fiscalização livros contábeis sem a escrituração de todas as receitas, e CRT reimpressos com valores compatíveis aos contabilizados, porém diferentes dos valores originalmente emitidos, a contribuinte distribuiu, forneceu e utilizou documento que sabia ou deveria saber ser inexato.

Assim, a contribuinte cometeu crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributos.

Em suma, o evidente intuito de fraude revela-se na manifesta intenção dolosa da contribuinte em ocultar da autoridade fiscal seu faturamento, inclusive deixando de contabilizar ou contabilizando a menor parte das receitas, postergando a contabilização de outras e efetuando o pagamento de tributos em atraso sem os acréscimos legais.

Os autos de infração constam às fls. 1360-1457, e foram fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

Processo nº 10945.721759/2014-27
Acórdão n.º 1201-002.341

S1-C2T1
Fl. 1.599

Demonstrativo do IRPJ

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Arts. 247, 248, 249, inc. II, 251, 273, 274, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99; arts.3º da Lei nº 9.249/95.	1.982.457,72
Juros de Mora (até 11/2014)	Art.61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.	941.372,83
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	2.973.686,64
TOTAL		5.897.517,19

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com alterações do art.2º da Lei nº 8.034/90 e do art.17 da Lei nº 11.727/2008; art.57 da Lei nº 8.981/95, com alterações do art.1º da Lei nº 9.065/95; art.2º da Lei nº 9.249/95; art.1º da Lei nº 9.316/96; art.28 da Lei nº 9.430/96; art.22 da Lei nº 10.684/2003.	714.609,06
Juros de Mora (até 11/2014)	Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.	339.195,84
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	1.071.913,63
TOTAL		2.125.718,53

Demonstrativo da Cofins

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal (compensado com créditos da contribuinte)	Falco geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/01/2009: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1989; art. 5º da Lei nº 10.833/03 Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03. Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 469/03 Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.885/04 e pelo art. 5º da Medida Provisória nº 451/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.825/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 3º da Lei nº 11.727/08, pelos arts. 15 e 30 da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.825/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 3º da Lei nº 11.727/08, pelos arts. 15 e 30 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/09 e pelo art. 25 da Lei nº 11.989/09 Falco geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1989; art. 5º da Lei nº 10.833/03 Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03. Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 469/03 Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.885/04 e pelo art. 5º da Lei nº 10.825/04 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.825/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 3º da Lei nº 11.727/08, pelos arts. 15 e 30 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.889/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09	1.337,35
TOTAL		1.337,35

Demonstrativo do PIS

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal (compensado com créditos da contribuinte)	Falco geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1989; art. 4º da Lei nº 10.833/02 Art. 2º da Lei nº 10.837/02 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Medida Provisória nº 469/03 Art. 3º da Lei nº 10.837/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.884/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.825/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.885/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.727/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/09 Art. 1º da Lei nº 10.837/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.884/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.825/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.885/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.727/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 8º da Medida Provisória nº 451/09 e pelo art. 30 da Lei nº 11.989/09 Falco geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1989; art. 4º da Lei nº 10.833/02 Art. 2º da Lei nº 10.837/02 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09 Art. 1º da Lei nº 10.837/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.884/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.885/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.825/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.885/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.727/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.889/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09	290,35
TOTAL		290,35

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou a impugnação de fls. 1478-1502, acompanhada dos documentos de fls. 1503-1506, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

I – A insubsistência do suposto crédito tributário

A análise dos registros do Siscomex não é suficiente para ilustrar as operações de transporte e propiciar a correta tributação da atividade da impugnante.

O auto de infração se ancorou em indícios que são insuficientes para se exigir qualquer tributo.

A fiscalização não considerou que o início efetivo da prestação de um serviço de transporte internacional pode não coincidir com a data de emissão do respectivo CRT, seja por questões burocráticas do despacho aduaneiro, seja por particularidades ocorridas no ato de embarque da carga.

Além disso, a impugnante possui atividade de armazenamento de mercadorias de terceiros.

Deve ser considerado que certa quantidade de produto vindo do exterior (conforme um CRT) pode ter permanecido algum tempo na sede da impugnante após o desembarço e, posteriormente, ter sido carregada para transporte em trecho nacional mediante respaldo de documento próprio (CTRC) sem que isso represente a contratação de um serviço individual/autônomo.

Constata-se também a tributação de receitas derivadas de transportes de produtos embarcados em Foz do Iguaçu sem que a região possua cultivo/fábricas/indústrias de tais mercadorias, como feijão preto e celulose (fls.525-527, 562 e 570-571).

Essas questões não foram consideradas pela autoridade fiscal e influenciaram a base de incidência e a qualificação da multa.

Conforme a jurisprudência e a doutrina, a contribuinte pode apresentar documentos em qualquer momento do processo administrativo fiscal, para que o julgador possa revisar corretamente o lançamento efetuado.

A impugnante passa a rebater cada uma das supostas infrações autuadas:

Infração A

A fiscalização entendeu que alguns CTRC foram contabilizados a menor (fls.523-571, planilha de fls.572-573).

Entretanto, o que ocorreu foi um equívoco pontual, no critério contábil adotado, sem reflexo tributário, pois o valor omitido se refere ao ICMS destacado em cada CTRC.

Considerando que o ICMS é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a ausência de registro da receita correspondente ao ICMS é irrelevante para a apuração do imposto.

Saliente-se que tal equívoco não revela prática dolosa da impugnante, pois no 1º trimestre de 2009 foram listados apenas os CTRC de fls. 523-524 e em 2010 o fato se repetiu apenas em janeiro e dezembro.

Também percebe-se omissões de valores irrelevantes em comparação com o faturamento da impugnante e seu lucro trimestral.

Em suma, o que ocorreu foi, quando muito, um equívoco contábil, incapaz de gerar uma exigência tributária, e ainda, se algum valor fosse devido, não se poderia extrair qualquer justificativa para a imposição de multa qualificada. Por isso, deve ser afastada a autuação.

Infração B

A fiscalização constatou omissão de receitas em 4 CRT enviados pela impugnante, que teriam sido duplicados e não contabilizados (fls.1338).

Ocorre que é impossível emitir dois CRT com o mesmo número de registro no Siscomex. O que aconteceu foi a remessa indevida do CRT de menor valor à RFB no curso da ação fiscal, sendo este CRT substituído/complementado pelo de maior valor.

Por razões de ordem comercial, houve um complemento de valor, mas o CRT de menor valor nunca foi utilizado comercial ou formalmente. Foi preenchido, impresso e depois alterado em virtude de mudanças nas bases negociais originárias, sendo inutilizado.

O registro no Siscomex ocorreu posteriormente e externou o negócio realizado e registrado contabilmente. Novamente, não é razoável admitir que, dentre um vasto conjunto de documentos representativos de um faturamento considerável, teria havido intenção de lesar o Fisco usando 4 CRT em duplicidade que gerariam uma base de incidência de pouco mais de R\$35.000,00.

É comum alterar-se os dados de um CRT enquanto em trânsito as bases negociais, sem que isso represente emitir dois documentos com o mesmo número de registro no Siscomex para acobertar eventual omissão parcial das receitas de transporte. O Siscomex não confere anuência a dois CRT com o mesmo número de registro.

O que ocorreu foi uma remessa indevida à fiscalização de 4 vias de CRT inutilizados, cujos dados foram alterados por alguma peculiaridade.

Assim, o efetivo valor do negócio foi contabilizado e recolhidos os tributos devidos, devendo ser afastada a autuação.

Infração C

Essa infração relaciona-se com os CRT de fls.574-594, que estariam registrados contabilmente por valor inferior ao constante desses documentos.

Porém, não houve conduta dolosa da impugnante pois a base de incidência dessa infração compõe-se de apenas 21 CRT, dentre os milhares de CRT analisados pela fiscalização no período de dois anos, um tempo considerável entre as ocorrências, e os valores supostamente omitidos são ínfimos (R\$4.569,23, R\$2.190,93; R\$3.023,35). Tudo indica que não se tratava de prática conscientemente adotada pela impugnante a ensejar aplicação de multa qualificada.

Assim, a divergência de números encontra justificativa nas peculiaridades inerentes à atividade de transporte, não consideradas pela autoridade fiscal.

O valor registrado contabilmente foi o recebido pela impugnante pela prestação do serviço descrito nos CRT.

Como exemplo, para o CRT nº AR254002675 (planilha de fls.595), a fiscalização entendeu que ocorreu uma omissão de R\$52.019,24, eis que a conversão do valor total daquele documento resultaria em R\$58.011,01, enquanto houve a contabilização de apenas R\$5.991,77.

No referido CRT consta a contratação da impugnante para um transporte de 238,5 toneladas de farinha de trigo, porém tal quantidade não é embarcada/carregada na mesma data e em apenas um caminhão.

O transporte é efetuado mediante utilização de vários veículos, cada qual com um MIC/DTA – Manifesto Internacional de Carga/Declaração de Trânsito Aduaneiro. Logo, o mesmo CRT pode ensejar vários desses documentos auxiliares. As omissões apontadas pela fiscalização são hipóteses em que alguns caminhões efetuaram parte do transporte descrito no CRT, mas abortou-se o serviço durante sua execução por questões que independem da vontade ou participação da impugnante, tais como desacordo comercial entre vendedor e comprador das mercadorias, ou quando os produtos dependem de análise e aprovação pelo destinatário, Anvisa ou Ministério da Agricultura.

Ressalte-se ainda que a legislação fixa prazos para os embarques das mercadorias e fechamento dos CRT, e em 2009 uma greve da RFB causou reflexos diretos sobre as hipóteses em que um CRT representava o transporte de grande quantidade de grãos a ser realizado por vários veículos.

Assim, ainda que haja impropriedade na forma do registro contábil, há de se ficar claro que o valor contabilizado corresponde ao realmente recebido pela impugnante pelo serviço prestado, inexistindo omissão de receitas.

Infrações D e E

Com base em documentos de clientes da impugnante, a fiscalização confeccionou as planilhas de fls. 599 e 654/655, que ilustram CRT não contabilizados ou contabilizados a menor.

Em relação à ausência de contabilização do valor dos CRT da planilha de fls.599 (infração D), a impugnante está realizando nova conferência em seus registros para localizar a origem das divergências, e destaca que os clientes não foram intimados a apresentar os comprovantes de pagamento do valor daqueles CRT.

Considerando as peculiaridades já mencionadas da atividade, tudo indica que esses CRT ilustram ausência de pagamento e de registro contábil, pela inobservância não dolosa do regime de competência somada a algum desacordo comercial entre os envolvidos na operação.

Saliente-se que não se pode extrair do caso uma intenção dolosa da impugnante de omitir parte das receitas: são apenas 21 casos em milhares de CRT analisados; há significativo intervalo de tempo, quase nove meses, entre as ocorrências de 2009 e 2010, e há omissões insignificantes, como as de R\$169,42, R\$625,73 e R\$1.272,75.

Dessa forma, mesmo que a impugnante não localize a documentação que justifique a origem das divergências, seria impossível entender pela intenção dolosa que originou a multa qualificada. A impugnante nunca adotou artifícios para deliberadamente sonegar, tratam-se de equívocos contábeis surgidos por questões operacionais/comerciais, e não de modus operandi utilizado reiteradamente.

Quanto aos CRT que compuseram a planilha de fls.654-655 (infração E), em que houve suposta contabilização a menor, são cabíveis as mesmas razões expostas para a infração C, pois as especificidades do transporte rodoviário internacional justificam a diferença entre o valor contabilizado e a importância consignada nos CRT.

Nesse ponto, a impugnante informa que está providenciando a localização de documentos que detalhem o ocorrido em cada transação.

Infração F

A fiscalização tributou alguns CRT registrados no Siscomex mas não contabilmente, discordando do valor de frete nesses CRT e definindo o valor da prestação do serviço da impugnante para cada uma daquelas hipóteses, conforme planilha de fls.667/670.

A impugnante ressalta que o levantamento documental que está procedendo também englobará tais CRT, para verificar se de fato não foram registrados e por qual motivo.

Entretanto, o critério adotado pela fiscalização é equivocado pois a tributação por omissão de receitas depende de provas de sua efetiva ocorrência pela autoridade fiscal, exceto nos casos de presunção legal. Estas, por sua vez, não abarcam o método comparativo utilizado pela fiscalização.

Os únicos valores que constam da planilha de fls. 667-671 são aqueles que a fiscalização acha que a impugnante deveria ter recebido, partindo de critérios por ela formulados, desconsiderando peculiaridades relativas ao serviço de transporte de cargas e sem qualquer elemento objetivo.

Essa infração, portanto, é uma presunção não legal de omissão de receitas, pautada em uma ilegal padronização de elementos que compõem o serviço de transporte rodoviário.

Recorde-se que o Carf consolidou entendimento de que a omissão de receitas deve ser comprovada efetivamente pela autoridade fiscal, conforme julgados de fls. 1493-1494.

Assim, é insubsistente a infração F.

Infração G

Para essa infração também são cabíveis as justificativas expostas na infração E. Com efeito, da análise dos MIC/DTA que fracionam cada CRT se concluirá que o valor registrado coincide com o recebido pela impugnante, não havendo omissão de receitas tributável.

Infração H

Para os CRT que formam a planilha de fls. 784-785 a fiscalização entendeu que a impugnante teria registrado apenas parte do valor do serviço prestado.

Nessa infração foi usado o mesmo raciocínio equivocado que embasou a infração “f”, uma estimativa de recebimento de valores pautada em critério somente da fiscalização. Portanto, a impugnante espera o acolhimento de sua defesa, expurgando-se da base de incidência tributária o valor de R\$912.886,89.

Somente se pode tributar uma omissão de receita efetivamente comprovada. Por isso, a fiscalização deveria ter efetuado diligências para esclarecer questões como aquelas atinentes ao pagamento, por exemplo. A formalização do lançamento mediante conjecturas não é cabível, e ofende a legalidade.

Infração I, J e K

Essas infrações relacionam-se com a postergação do pagamento do tributo, pelo registro dos conhecimentos de transporte posteriormente à sua emissão. Entretanto, essa inobservância ao regime de competência não foi dolosa, devido às peculiaridades dos transportes (vide infração C).

Sem concordar com a aplicação da multa de ofício qualificada, a impugnante reconhece que houve registros de CRT a destempo. Todavia, isso não leva à concordância com a imputação de pagamento realizada pela fiscalização.

A infração I consta na planilha de fls. 792 e os respectivos CTRC, no montante de R\$5.324,23, foram emitidos em 08/2009 e registrados contabilmente em 09/2009. Porém, por se tratar de imposto trimestral, não houve irregularidade nem prejuízo.

A infração J refere-se aos transportes internacionais e os CRT constam da planilha de fls.1186-1201, que também apontou a omissão de receitas pela variação cambial no período entre a emissão do documento e seu registro (infração K).

No entanto, houve erro no critério de tributação, eis que a imputação é descabida, conforme julgados do Carf de fls. 1496-1497. Pode ser exigido apenas o valor dos encargos incidentes no período em atraso, ou seja, juros Selic e multa moratória.

Diante disso, deve ser acolhida a impugnação.

II – Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada

A multa aplicada não se sustenta pois os fatos descritos na autuação já foram esclarecidos nesta impugnação. As peculiaridades do transporte de cargas demonstram que houve, se muito, equívocos contábeis por detalhes operacionais e logísticos, nunca uma intenção deliberada de reduzir os tributos devidos.

Também a ausência de contabilização ou com equívocos de valores ínfimos em infrações ocorridas com significativo intervalo de tempo entre cada uma evidencia que a impugnante não procurou se furtar de suas obrigações mediante artifícios ilícitos.

Refuta-se ainda o entendimento da fiscalização de que os documentos entregues à fiscalização estariam inexatos (itens 139 e 140 do TVF), pois a empresa não tinha conhecimento prévio de qualquer inexatidão em tais documentos.

A impugnante não admite qualquer inexatidão, tendo demonstrado equívocos da fiscalização e pretendendo apresentar documentos após a apuração em curso. Por outro lado, entregar documentos é dever dos contribuintes, sob pena de embaraço à fiscalização.

Assim, a qualificação da multa pela apresentação de documentos inexatos equivale a punir a empresa por atender a fiscalização.

A multa qualificada somente é cabível quando há comprovação do evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo, fraude ou conluio. Nesse sentido a jurisprudência do Carf de fls. 1500-1501.

Ressalte-se que a multa aplicada funda-se apenas na própria autuação de infrações diferentes, sendo parte destas inexistentes, enquanto que outras não se sustentam diante do critério errôneo da fiscalização para apurá-las.

Não há especificação dos fatos que configurariam dolo, fraude ou conluio, e o evidente intuito de fraude, a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada.

Conforme entendimento do Carf (fls.1501), a omissão de receitas não justifica, por si só, a qualificação da multa.

Diante disso, pede-se a redução da multa para 75%.

III - Conclusão

Protesta pela juntada, a qualquer tempo, de documentação apta a comprovar as alegações realizadas, conforme o art.16, §4º, “a”, do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Requer seja julgado improcedente o lançamento ou, ao menos, seja adequada a base de incidência nos termos da defesa. Pede ainda o reconhecimento à reconstituição dos créditos de PIS e de Cofins por força da extinção do crédito tributário, mesmo que parcial.

Em caso de manutenção da exigência, pede a redução da multa conforme item precedente.

A contribuinte interpôs o tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos da impugnação administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

I. PROTESTO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS

A Recorrente requereu a produção de novas provas documentais. Todavia, a prova documental instruirá a impugnação *"precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual"*, consoante o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, exceto (i) demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente e; (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Entendo que não há necessidade de conversão do presente julgamento em diligência ou qualquer outra perícia (artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972), sobretudo, quando existe a presunção *juris tantum* de omissão de receitas, invertendo o ônus probatório para Recorrente.

Certamente, a extensão da dilação probatória necessitaria de prévia justificativa e pedido específico da contribuinte, demonstrando, nitidamente, a relevância para resolução do presente litígio. Frise-se que a contribuinte não anexou qualquer documento na sua impugnação administrativa ou no seu recurso voluntário, hábil e idôneo, que elidiria a presunção normativa de omissão de receitas.

II. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido confirmou a exigência tributária, explicitando a inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício:

A propósito de a impugnante requerer seja reconhecida a insubsistência dos autos de infração, esclareça-se que o art. 142 do CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis à sua constituição: a verificação

da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública. O parágrafo único do mesmo artigo dispõe sobre a vinculação e a obrigatoriedade do lançamento. A vinculação consiste na cerrada observância dos ditames legais quando de sua efetivação; enquanto que a obrigatoriedade do lançamento impede que o agente, para não faltar com o dever de ofício, que lhe foi atribuído por lei, uma vez constatada a ocorrência de infração, deixe de lavrar o competente auto para a formalização e cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

As hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, restringem-se às previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, o qual considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração, ou a incompetência do autuante, são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento dos autos de infração em análise.

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972¹, ratificando a ausência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

III. DECADÊNCIA

O acórdão recorrido não constatou a decadência, quando da constituição do crédito tributário através do lançamento de ofício, principalmente, em virtude da qualificação da multa de ofício pela conduta dolosa da contribuinte.

Divergindo do acórdão recorrido, não identifiquei a conduta dolosa, dessa forma, havendo a antecipação do valor devido, inicia-se o prazo decadencial a partir do fato imponible (artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional).

Havendo a ciência do lançamento de ofício em **28 de novembro de 2014**, consumada a decadência quanto aos **1º, 2º e 3º trimestres de 2009** do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), assim como da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incluindo os períodos de **janeiro a outubro/2009**.

IV. MÉRITO

De acordo com artigo 57, parágrafo terceiro, do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto e transcrevo em parte a "*decisão de primeira instância*", concordando com seu inteiro teor, exceto sobre a decadência e a qualificação da multa de ofício, ressalvando que inexisteram novos argumentos ou provas, quando da interposição do recurso voluntário:

Da autuação por omissão de receitas

A impugnante alega que o Siscomex não seria suficiente para se efetuar a correta tributação das atividades da empresa, e que a autuação teria se apoiado em indícios insuficientes para exigir os tributos. Prossegue a impugnante arguindo que o início da prestação de um transporte internacional poderia não coincidir com a emissão do CRT. Alega que possui atividade de armazenamento de mercadoria de terceiros, e uma parte do produto pode ter permanecido algum tempo na empresa após o desembarço e depois ter sido enviada ao destino mediante CTRC sem que isso represente a contratação de um serviço

¹ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”

autônomo. Sugere incoerência na tributação de receitas derivadas de transportes de produtos embarcados em Foz do Iguaçu sem que a região cultive/produza tais mercadorias, como feijão e celulose (fls.525- 527, 562 e 570-571).

A respeito dessas alegações, é preciso esclarecer que, embora a contribuinte respondesse intimação fiscal alegando não ser possível identificar os registros do Siscomex em sua contabilidade (fls.374), fato é que a fiscalização localizou diversos desses registros do Siscomex nos lançamentos contábeis de 03/01/2011 encaminhados pela própria impugnante (fls.403).

Em sua resposta à intimação fiscal, a impugnante, para sustentar a impossibilidade de identificação das operações registradas no Siscomex, deu como exemplo o dia 14/04/2009, no qual haveria quatro fretes internacionais contabilizados para a Bunge Alimentos S/A (fls.400-401), e por isso não seria possível, na visão da empresa, identificar a qual deles se referiria o registro no Siscomex.

Ocorre que, dos quatro lançamentos alegados como sendo de frete para a Bunge na data 14/04/2009, dois são apenas lançamentos a débito da conta Caixa, nos mesmos valores dos dois lançamentos a crédito de Receitas, um no valor de R\$25.279,40, e outro de R\$12.639,70. Ambos possuem ainda a identificação do respectivo CRT, a saber: AR254002769 e AR254002770.

Assim, conhecidos os dois CRT, e sabendo-se tanto o peso líquido da mercadoria importada, como o valor do frete externo, ambas informações registradas no Siscomex e constantes da listagem anexa à intimação da qual foi cientificada a impugnante (fls.363), é perfeitamente possível a identificação do CRT a que se refere o dito registro, visto que o conhecimento de transporte também possui tais informações.

Diante disso, a empresa foi mais uma vez intimada a informar se foram devidamente contabilizados os registros constantes do Siscomex, bem como a justificar eventual não contabilização desses registros (fls.403-404).

Em resposta (fls.409/415), a impugnante relacionou alguns dos CRT como pertencentes à Transportadora Binacional S.R.L, entretanto, não localizou diversos CRT, sob alegação de dificuldade de obtenção de dados junto ao contratante estrangeiro e impossibilidade de localização nos sistemas da impugnante. Em razão da não comprovação dos valores registrados no Siscomex, a empresa foi autuada por omissão de receitas.

Com relação ao Siscomex, seu papel é muito maior do que quer fazer supor a impugnante. É um sistema que integra tanto o exportador/importador, como o(s) operadores portuários, depositários e transportador(es) das mercadorias, que nele têm a obrigação de prestar informações sobre os veículos e cargas transportadas, bem como sobre as operações que executem,

conforme o art.37 do Decreto-Lei nº 37/1966, a seguir, com a redação da Lei nº 10.833/2003:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.

§ 2º Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo.

Confirmando a importância o dever de prestação das informações pelos intervenientes citados, o mesmo Decreto-Lei, com a redação da Lei nº 10.833/2003, estabelece em seu art. 107, transcrito a seguir, multas pela não prestação das informações a que se refere:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

(...)

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

(...)

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e

f) por deixar de prestar informação sobre carga armazenada, ou sob sua responsabilidade, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada ao depositário ou ao operador portuário;

Sendo assim, não procede a alegação de que os registros no Siscomex não ilustrariam corretamente as operações de transporte das mercadorias.

É importante salientar que o embarque da mercadoria considera-se ocorrido na data de emissão do conhecimento de carga, a teor do art. 708 do Decreto nº 6.759/09 e art. 5º da Lei nº 6.562/78, e qualquer correção nesse documento deve ser feita por meio de carta de correção, a qual, se aceita pela autoridade aduaneira do local de descarga, implicará a correção do manifesto de carga. Assim, não procede a alegação de que o início da prestação do serviço de transporte seria uma consideração da fiscalização, pois tal data é estabelecida pela legislação.

Quanto à possibilidade de a impugnante ter permanecido com parte de uma carga e, posteriormente, tê-la despachado mediante documento próprio sem que isso representasse a contratação de outro serviço, é preciso ressaltar, sem afastar a necessidade de correção do conhecimento pelo meio legal já referido, que tal alegação não veio acompanhada de documentos comprobatórios desse eventual fato. Cabe dizer que a defendente deve instruir a impugnação com todos os elementos de prova que fundamentem suas alegações, conforme previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Sobre a apresentação de provas, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez (“Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Ed. Dialética, SP, 2010, pág. 214) lecionam que:

No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Os contribuintes não têm o dever de produzir provas em sua defesa, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova. O sujeito passivo pode simplesmente negar os fatos trazidos no lançamento, recaindo sobre o agente fiscal o ônus da prova desses fatos, porque o julgador só terá esses elementos de comprovação para concluir pela procedência da exigência (art. 209 do CPC). Por outro lado, se a defesa alegar outro fato que evidencie a inexistência do fato constitutivo, recai sobre ela o ônus da prova. Da mesma forma, se apresentar uma exceção baseada em fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda, deverá também provar o alegado.

Tal entendimento é assente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, conforme decisões a seguir:

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam comprovar as alegações de defesa. Não tem valor as alegações

desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados. Destarte, não tendo sido apresentados os documentos hábeis e idôneos (por ex. documentos contábeis) aptos a respaldar eventual alteração do débito confessado em DCTF, não há comprovação da existência do pagamento a maior que possibilite o deferimento do pedido de restituição. (Acórdão 1802-002.347, de 24/09/14)

ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVAS. NÃO ACOLHIMENTO. Quando utilizadas para afastar fatos apresentados pela autoridade fiscal e baseados em documentos disponibilizados durante a auditoria, as alegações do sujeito passivo deverão estar lastreadas em elementos probatórios consistentes. (Acórdão 2401-003.057, de 18/06/2013)

AUSÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES EM RECURSO. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não são suficientes para ilidir o feito fiscal. (Acórdão 2802-001.908, de 19/09/12)

MERAS ALEGAÇÕES. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO. HÁBIL E IDÔNEA. COMPROVAÇÃO DOS FATOS. A defesa deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados. (Acórdão 1101-000.795, de 11/09/12)

Além disso, a respeito da guarda de livros e documentos, o art. 264 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) dispõe que:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Como a impugnante não apresentou nenhuma comprovação de que teria ocorrido o fato alegado, limitando-se a lançar hipótese sem provas, restam mantidos o lançamentos.

Sobre o fato de produtos embarcados em Foz do Iguaçu sem que, na alegação da impugnante, essa região tenha cultivo ou fábrica de tais produtos, ressalte-se que a tributação recaiu sobre

operações de transportes comprovadas por documentos hábeis e idôneos (conhecimentos de transporte). Ademais, a tributação é sobre receitas de transportes das mercadorias, de forma que o local de produção/cultivo das mercadorias em nada altera o lançamento.

A seguir, analisam-se as alegações da impugnante para cada infração listada no TVF.

Infração A

A impugnante alega que as divergências devem-se a omissões de valores que julga irrelevantes e ao ICMS, o qual seria dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A respeito dessas alegações, em primeiro lugar, é preciso dizer que a receita bruta compreende o preço dos serviços prestados, a teor do art.279 do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), enquanto que a receita líquida corresponde à receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos sobre vendas, conforme o art.280 do mesmo Regulamento.

Entretanto, alguns dos conhecimentos estão com o campo relativo ao ICMS ilegível, a saber, os de fls.524, 527, 539, 540, 549-553, 557-561, 563, 565 e 567-570. Além disso, comparando-se os valores do conhecimento de carga com os valores contabilizados, percebe-se que nem toda divergência é igual ao valor informado como sendo do ICMS, por exemplo, às fls.524, o valor omitido foi R\$340,00, enquanto que o valor do ICMS informado no conhecimento foi de apenas de R\$261,60. Por fim, a impugnante não juntou aos autos documentos comprobatórios de quitação desse imposto.

Em relação às omissões de valores alegadas pela impugnante como irrelevantes, saliente-se que as deduções à base de cálculo dos tributos lançados somente podem ocorrer se estritamente previstas na legislação pertinente. Essa conclusão vale para os demais itens em que a impugnante alegue irrelevância de valores lançados.

Pelo exposto, mantém-se os lançamentos combatidos.

Infração B

A fiscalização constatou CRT emitidos em duplicidade, sendo contabilizado apenas um dos CRT de mesmo número, deixando de contabilizar os outros CRT.

A impugnante, por sua vez, alega que os CRT de mesmo número tratar-se-iam de CRT substituídos ou complementares, que teriam sido alterados e inutilizados, e o valor efetivo do negócio teria sido contabilizado e os respectivos impostos recolhidos. Alega ainda que o valor (cerca de R\$35.000,00), não configuraria intenção de lesar o Fisco em vista do considerável faturamento que possui.

Como esclarecido em tópico anterior desse voto, qualquer alteração no conhecimento deve ser realizada por meio de carta de correção, e à impugnante cabe instruir sua defesa com todos os documentos comprobatórios de suas alegações. Não sendo apresentada a referida carta, mantém-se os lançamentos. Pelo mesmo motivo, não apresentação de carta de correção dos conhecimentos, afigura-se desnecessária eventual intimação para os clientes da impugnante apresentarem comprovantes de pagamento.

Infração C

A fiscalização constatou CRT cujos valores, em parte, não foram contabilizados pela empresa. Diante disso, efetuou o lançamento da diferença entre os valores dos CRT e os valores contabilizados.

A impugnante, a seu turno, alega primeiramente que não teria havido conduta dolosa, eis que foram apenas 21 CRT entre todos analisados pela fiscalização, e os valores seriam ínfimos.

Segue alegando que as diferenças resultariam da peculiaridade da operação, em que, como exemplo, a quantidade de mercadoria constante no CRT não seria embarcada/carregada na mesma data e em apenas um caminhão. Explica que o transporte pode ser realizado por vários caminhões, cada qual com um documento auxiliar (MIC/DTA), e que um mesmo CRT pode conter vários desses documentos.

Argumenta ainda que as omissões verificadas referem-se a serviços abortados por questões comerciais ou relativas a órgãos governamentais, independentes da vontade da impugnante. Conclui afirmando que não teria havido omissão de receitas.

A respeito das alegações, primeiro constata-se que o valor omitido nesta infração é de R\$960.599,39. Note-se, porém, que o lançamento de tributos é atividade vinculada e independe do montante das receitas omitidas.

Em relação à análise de eventual conduta dolosa, nesta e demais infrações, tal tópico será analisado adiante neste voto, na parte relativa à qualificação da multa.

Quanto a eventual fracionamento das cargas, é preciso dizer que o regime de trânsito aduaneiro não interfere na obrigação da contribuinte contabilizar e tributar suas receitas de transporte de cargas. Em relação a eventual cancelamento de serviços, deve ser ressaltado que o conhecimento de transporte somente pode ser alterado mediante emissão de carta de correção, a qual não foi apresentada pela impugnante. Repita-se que a contribuinte deve manter em boa guarda todos os documentos relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes.

Ademais, ressalte-se que a impugnante não juntou aos autos nenhum documento hábil e apto a comprovar suas alegações, sequer individualizou, para cada CRT, qual o motivo da não contabilização do valor integral constante do conhecimento. Como a impugnante não apresentou nenhuma comprovação de que teriam ocorridos os fatos alegados, restam mantidos o lançamentos.

Infrações D e E

A fiscalização obteve CRT em diligência junto aos clientes da impugnante e constatou receitas não contabilizadas (infração D) e receitas contabilizadas a menor (infração E).

Por sua vez, a impugnante alega que está realizando conferência em seus registros para localizar a origem das divergências (infração D), e que tais CRT indicariam ausência de pagamento e de registro contábil, por inobservância do regime de competência e algum desacordo comercial entre as partes.

Expõe que não teria havido dolo no caso pois seriam apenas 21 CRT, com intervalos de tempo entre eles e alguns com valores insignificantes de R\$169,42, R\$625,73 e R\$1.272,75.

Para a infração E, alega que as mesmas justificativas da infração C (especificidades da operação de transporte), e informa que está providenciando a localização de documentos que detalhem cada operação.

A respeito dessas alegações, de início ressalte-se que os valores totais omitidos para essas duas infrações são de R\$281.546,97 para a infração D e de R\$1.093.914,92 para a infração E, conforme planilhas de fls.600 e 655. Note-se, porém, que o lançamento de tributos é atividade vinculada e independe do montante das receitas omitidas.

Quanto às demais alegações, é preciso dizer que a impugnante não juntou aos autos nenhum documento hábil e apto a comprovar suas alegações, sequer individualizando o motivo de cada divergência. Também não apresentou documentos contábeis que comprovem eventual cancelamento de valores a receber pelos serviços detalhados nos CRT. Em vista disso, restam mantidos o lançamentos.

Infração F

A fiscalização realizou análise dos registros do Siscomex e verificou que vários deles não foram contabilizados pela impugnante, lançando as diferenças apuradas conforme planilha de fls. 667-670.

A seu turno, a impugnante afirma que está procedendo a levantamento documental para apurar o ocorrido e alega que a tributação por omissão de receitas depende de provas de sua efetiva ocorrência, exceto em presunções legais, as quais não abarcam o critério utilizado pela fiscalização. Na visão da

impugnante, tal infração seria uma presunção ilegal de omissão de receitas feita pela fiscalização, que desconsiderou peculiaridades do serviço de transporte de cargas. Expõe jurisprudência do Carf a corroborar suas teses.

A respeito dessas alegações, primeiramente cabe reafirmar que a impugnante deve instruir sua defesa com todos os documentos comprobatórios que fundamentam sua argumentação. No caso, a defesa não apresentou documentos aptos e hábeis a suportar suas alegações, por exemplo, não apresentou provas da efetiva contabilização dos CRT cujos registros constam do Siscomex.

Uma vez que os valores registrados no Siscomex pelos importadores, transportadores, ou quaisquer outros intervenientes do comércio exterior, indicam a existência de prestação de serviços de transporte por parte da fiscalizada, caberia à impugnante apresentar provas que infirmassem as informações ali registradas. Todavia, a impugnante sequer afirmou que as informações constantes do Siscomex seriam inverídicas.

Por outro lado, em relação à autuação, conforme fls.1342-1346 do TVF e planilha de fls.656-666, o cálculo do frete não contabilizado pela impugnante foi feito de acordo com (a) CRT encaminhados à fiscalização pela própria impugnante e por seus clientes, (b) valores iguais aos constantes dos CRT encaminhados pela impugnante quando coincidentes o importador, o peso líquido da mercadoria importada e/ou o valor do frete externo, e (c) valores proporcionais aos constantes dos CRT encaminhados pela impugnante quando coincidente o importador e proporcionais o peso líquido da mercadoria importada e/ou o valor do frete externo.

Portanto, todos os valores calculados pela fiscalização fundamentam-se em documentos emitidos pela própria impugnante, a saber, os CRT por ela fornecidos à fiscalização ou os CRT coletados em diligência junto aos clientes da empresa. Afasta-se, dessa forma, a alegação de que a autuação teria se baseado em presunção, restando mantidos os lançamentos.

Em relação à jurisprudência administrativa citada pela defesa, ressalte-se não vinculam as decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Infração G

A fiscalização realizou análise dos registros do Siscomex e verificou que vários deles foram contabilizados a menor pela impugnante, lançando as diferenças apuradas conforme planilha de fls. 759-762.

Por sua vez, a impugnante alega as mesmas justificativas expostas para a infração E, ou seja, que cada CRT teria sido fracionado e o valor registrado coincidiria com o recebido pela impugnante, não havendo omissão de receitas.

Quanto a eventual fracionamento das cargas, é preciso dizer que o regime de trânsito aduaneiro não interfere na obrigação da contribuinte contabilizar e tributar suas receitas de transporte de cargas, as quais foram apuradas mediante valores contidos nos conhecimentos de transporte. Ademais, ressalte-se que a impugnante não juntou aos autos nenhum documento hábil e apto a comprovar suas alegações, sequer individualizou, para cada CRT, qual o motivo da não contabilização do valor integral constante do conhecimento. Como a impugnante não apresentou nenhuma comprovação de que teriam ocorridos os fatos alegados, restam mantidos o lançamentos.

Infração H

A fiscalização constatou divergências significativas na valoração de alguns fretes da impugnante (fls.148-150), a qual alegou que tais variações deviam-se a alterações posteriores aos acordos dos fretes (fls.160-163). Entretanto, não apresentou documento algum a comprovar sua alegação.

Diante disso, a fiscalização concluiu que alguns CRT - cujos valores questionou e a empresa confirmou, continham valores superiores aos considerados pela contribuinte, conforme registros do Siscomex e circularização junto aos clientes da empresa.

Assim, apurou-se que a contribuinte contabilizou a menor valores do frete de exportação, alguns contabilizados a 10%, 5% ou 1% do que deveriam ser, conforme planilha de fls. 784.

A defesa, por sua vez, alega que (i) foi usado o mesmo raciocínio que embasou a infração F; (ii) que a fiscalização deveria ter efetuado diligências para comprovar o pagamento; e (iii) que o lançamento feito por conjecturas ofende a legalidade.

A respeito dessas alegações, primeiramente cabe salientar que, no curso da ação fiscal, a autuada foi intimada a esclarecer as divergências apuradas e alegou que se tratariam de alterações nos acordos dos fretes, não apresentando, porém, qualquer documento que embasasse sua justificativa (fls.160-163).

Repita-se que a impugnante deve instruir sua defesa com todos os documentos comprobatórios que fundamentam sua argumentação. Todavia, a defesa não apresentou documentos aptos e hábeis a suportar suas alegações, por exemplo, cartas de correção dos referidos conhecimentos de transporte que suportassem as eventuais alterações alegadas de forma genérica pela dependente.

Uma vez que tanto os valores constantes dos CRT os valores registrados no Siscomex pelos importadores, transportadores, ou quaisquer outros intervenientes do comércio exterior, indicam a existência de prestação de serviços de transporte por parte da fiscalizada, caberia à impugnante apresentar provas que infirmassem as informações ali registradas.

Por outro lado, em relação à autuação, conforme fls.1351-1352 do TVF e planilha de fls.784, o cálculo da diferença de frete não contabilizado pela impugnante foi feito de acordo com os CRT encaminhados à fiscalização pela própria.

Portanto, os valores calculados pela fiscalização fundamentam-se em documentos emitidos pela própria impugnante, a saber, os CRT por ela fornecidos à fiscalização. Diante disso, nada há a ser alterado nos lançamentos. Em relação a eventual violação de princípio constitucional, cabe salientar que o foro administrativo não detém competência para tal análise, sendo esta competência exclusiva do Poder Judiciário.

Infrações I, J e K

Em relação às infrações I, J e K, relacionadas à postergação de receitas, a impugnante alega que tal inobservância não teria sido dolosa em razão das peculiaridades do setor de transportes, mesma alegação para a infração C.

Reconhece o registro dos CRT a destempo, porém discorda da imputação de pagamentos realizada, expondo jurisprudência do Carf a respeito.

Para a infração I, alega que os CTRC foram emitidos em 08/2009 e contabilizados em 09/2009. Sendo um imposto trimestral, alega que não teria havido prejuízo.

Para a infração J, repete que haveria erro na adoção da imputação de pagamentos, e que apenas os juros Selic e a multa de mora poderiam ser exigidos.

A respeito dessas alegações, saliente-se novamente que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme o parágrafo único do art.142 do CTN, e a própria impugnante reconhece a contabilização tardia dos CRT em questão.

Ora, os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros e multas, conforme art.161 do CTN. Sendo assim, independente de eventual dolo da impugnante, o que será analisado no tópico seguinte, ainda assim os valores teriam que ser lançados, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.

Em relação à infração I, nenhum prejuízo houve à contribuinte, eis que, conforme fls.1365 e 1402 dos autos de infração, os valores dos CTRC emitidos em 08/2009 não foram computados, somente sendo lançados os valores correspondentes ao CTRC datado de 05/2009 e contabilizado em 07/2009.

Quanto a imputação proporcional, sua previsão consta no art. 163 do CTN e foi objeto de análise pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/Nº74, de 17/01/2013:

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora.

A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada um desses elementos.

109. A idêntica conclusão, mas por caminho hermenêutico diverso, chegou o Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, que consubstancia o entendimento prevalecente até esta data no âmbito desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o assunto. Ali, com efeito, também se conclui que, na hipótese aqui tratada, a imputação deve ser proporcional entre os componentes da dívida.

(...)

119. De toda forma, tanto pelo caminho trilhado no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005 como pelo por nós aqui utilizado, a conclusão é uma só, no sentido da imputação proporcional. Que, diga-se por derradeiro, é bastante equilibrada, não se podendo afirmar que penda em favor dos interesses do Fisco nem em favor dos interesses do contribuinte.

120. Dito tudo isso, prossigamos na análise da consulta, lembrando que a situação de fato subjacente à controvérsia nela descrita é aquela em que o particular tem um débito tributário que não é pago no seu vencimento, mas em data posterior, ainda que o valor pago corresponda, exatamente, ao montante que era devido na data do vencimento. Exemplificando: o contribuinte devia 10.000 reais em MAI de 2009; pagou exatos 10.000 reais; mas fê-lo, v.g., três (3) anos depois, em MAI de 2012.

121. Ora, sabendo-se que sobre o débito tributário não pago no vencimento incidem, pelo menos, encargos relativos à mora – juros de mora (sempre) e multa de mora (quando prevista) –, o que se tem é que o contribuinte, a rigor, deveria ter pago, além daquele valor (10.000 reais), também a quantia referente aos citados encargos moratórios, incidentes entre a data do vencimento e a data do pagamento.

122. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES ensina:

“[Na] hipótese de falta de pagamento do crédito tributário ou de pagamento não integral, o devedor fica sujeito ao pagamento do crédito tributário originário acrescido de diversos ônus. Em linhas gerais, o quantum a ser exigido será o seguinte: a) o valor do crédito tributário originário, constituído pelo valor da obrigação tributária principal e pelo valor das multas fiscais, se existirem; b) o valor da multa moratória, se houver, decorrente da impuntualidade do devedor; c) o valor dos juros de mora,

com a taxa fixada em lei. [...]; d) o valor da correção monetária do crédito tributário [...].”

123. Anote-se que os referidos encargos (juros de mora e multa de mora) incidem imediatamente após o vencimento do débito tributário, decorrentes, como são, diretamente da lei, não se fazendo necessária, para que isso ocorra, a prática de qualquer ato da autoridade administrativa.

124. Fácil concluir, portanto, que um pagamento como aquele acima descrito – que não inclui nem o valor dos juros de mora nem o valor da multa de mora (esta, quando prevista) – jamais se poderá caracterizar como um pagamento integral do débito tributário.

125 .Sendo, pois, parcial um pagamento assim e estando o débito tributário – desde o vencimento – composto por mais de um elemento (quais sejam: principal e, pelo menos, encargos da mora), a consequência inarredável é a de que será necessário efetuar-se a imputação do valor pago por entre esses elementos.

126. Essa imputação, mais que necessária, é, como toda imputação de pagamento na seara tributária, um dever da autoridade administrativa, não podendo deixar de ser praticada – nos termos do artigo 163 do CTN –, e, isto, de forma proporcional entre aqueles componentes do crédito tributário, tudo, na forma do que mais acima exposto.

127. Com isso, rechaça-se, de pronto, a postura que, segundo a consulta, algumas Delegacias Regionais de Julgamento, da SRFB, vêm adotando – na situação em que o contribuinte paga débito tributário federal em data posterior à do vencimento sem incluir o valor referente à multa de mora –, consistente em lançar simplesmente a citada multa.

128. Por meio de tal postura, como se vê, a autoridade administrativa não procede à imputação proporcional do pagamento, deixando de lançar o resíduo de principal, o resíduo de juros de mora e o resíduo de multa de mora que, necessariamente, dela (imputação proporcional) decorreriam, o que, a toda evidência, não pode ser aceito.

(...)

130. Retomando o raciocínio, não se pode, com efeito, acatar a postura acima descrita, porque ela não é condizente com o dever imposto pelo artigo 163 do CTN à autoridade administrativa de efetuar a imputação de pagamento nos casos em que o contribuinte paga valor insuficiente para saldar todo o débito tributário e de fazê-lo proporcionalmente entre os elementos de que ele seja composto, como tanto vimos enfatizando nesta manifestação.

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-

se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, en passant, que nesse conceito também se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos juros de mora, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora – tal como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, supra transcrito –, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de principal, quanto de juros de mora e quanto de multa de mora, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento proporcionalmente aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

Conclui-se, portanto, correta a aplicação da imputação proporcional, sendo rejeitada a alegação da impugnante.

(...)

Mantidos os lançamentos rejeita-se também o pedido para reconstituição dos créditos de PIS e Cofins.

Conclusão

*Pelo exposto, **VOTO PELA IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO**, mantendo o crédito tributário exigido.*

A Recorrente não evidenciou qualquer argumento jurídico que infirmasse a constituição do crédito tributário, ocasionando sua preservação integral, consoante o acórdão recorrido, divergindo somente acerca da imposição de multa qualificada. Não há elementos suficientes para inverter o ônus da prova, que é própria da contribuinte, nem evidenciar a inexistência de omissão de receitas.

A improcedência sobre a presunção de omissão de receita ocorre mediante documentos hábeis e idôneos, como determinado no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. O artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, identicamente, reafirma que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela*

registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

A presunção *juris tantum* foi estabelecida em norma vigente, invertendo o ônus de prova quanto à omissão de receitas para o contribuinte. O atual Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, prevê tal hipótese no artigo 374:

"Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV— em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

Frise-se que a Recorrente, conquanto questione a improcedência da exigência, irressignada sobre a ausência de verificação de eventuais documentos fiscais ou contábeis, nada acrescentou em termos de prova, hábil e idônea, elidindo a válida e motivada omissão de receitas. Adicionalmente, existiu a análise minuciosa de informações do Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX) e a circularização de contratantes do serviço de transporte, prestado pela Recorrente, durante o procedimento de auditoria, constatando-se receitas omitidas da escrituração fiscal e contábil.

Contudo, a qualificação da multa de ofício pressupõe a observância do artigo 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 50, inciso II, da Lei nº 9.784/99:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Lei nº 9.784/99

Artigo. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

Este Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou sua jurisprudência com as súmulas nºs 14 e 25, considerando que a simples apuração da omissão de receita, isoladamente, não propicia o agravamento da multa, quando não evidente o intuito de fraude, necessitando da comprovação das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da

multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O acórdão recorrido manteve a penalidade qualificada, com os seguintes fundamentos:

Da multa qualificada

A impugnante alega que a multa aplicada deve ser cancelada pelos motivos já alegados nos tópicos anteriores. Expõe que teria havido apenas ausência de contabilização ou com equívocos de valores ínfimos e não uma intenção deliberada de reduzir a tributação.

Alega que a qualificação da multa pela apresentação de documentos inexatos equivaleria a punir a empresa por atender a fiscalização, e que não teriam sido especificados os fatos que configurariam dolo, fraude ou conluio. Expõe a jurisprudência do Carf e pede a redução da multa para 75%.

Em relação às alegações apresentadas, já exposto nos tópicos anteriores que a fiscalização constatou diversas infrações feitas repetidamente ao longo dos anos pela impugnante, a saber: falta de contabilização/contabilização a menor de valores constantes em CRT registrados no Siscomex, CRT encaminhados por clientes da empresa e CRT enviados pela própria impugnante.

Também foi apurada contabilização a menor de valores constantes em CRT emitidos pela empresa em confronto com CRT também emitidos pela impugnante relativos a transportes semelhantes.

Além disso, foi constatado que a impugnante apurou tributos em valores menores que o devido, deixando de reconhecer receitas tributáveis nos prazos legais e assim reduzindo indevidamente o Lucro Real.

Destaque-se que durante todo o curso da ação fiscal a impugnante foi intimada a justificar as divergências encontradas (fls.64-65, 81-82, 139-142, 356-357 e 403- 404), porém não apresentou nenhum documento comprobatório que infirmasse os valores lançados, e confirmou que não contabilizou alguns dos CRT apontados pela fiscalização (item 2 da resposta de fls.374). Note-se que, apesar de alegar que as divergências apuradas dever-se-iam a alterações nos acordos de frete, não apresentou as respectivas cartas de correção dos conhecimentos de transporte.

Também contribui para a apuração da conduta dolosa o fato de que diversos CRT cujos valores foram questionados pela fiscalização e confirmados pela autuada, apresentaram valores

superiores aos considerados pela empresa apurados em procedimento de circularização junto aos clientes da empresa e em registros do Siscomex, conforme tabelas a seguir:

Contabilidade			CRT contribuinte	CRT circularização		Cálculo
Data Contábil	Valor Contábil	CRT	fls	fls	Valor CRT (reais)	Valor Omitido
13/05/2009	3.405,81	AR 254002846	601	269	30.417,41	27.011,60
02/06/2009	4.840,00	AR 254002910	604	169	25.000,00	20.160,00
09/06/2009	3.027,00	AR 254002928	610	258	30.289,06	27.262,06
18/06/2009	557,30	BR 254101628	612	179	55.752,82	55.195,52
01/09/2009	2.251,00	PY 254101545	624	305	65.901,50	63.650,50
01/01/2010	217,34	CL 350100025	646	352	8.072,11	7.854,77
08/01/2010	3.856,79	AR 254003541	647	197	36.873,76	33.016,97
13/01/2010	3.967,05	AR 254003558	648	198	36.984,02	33.016,97

Contabilidade			CRT contribuinte	SISCOMEX	Cálculo
Data Contábil	Valor Contábil	CRT	fls	Valor CRT (reais)	Valor Omitido
07/05/2009	3.686,59	AR 254002827	672	38.627,35	34.940,76
04/06/2009	2.611,52	AR 254002913	675	26.125,98	23.514,46
05/06/2009	3.075,70	PY 254101507	676	45.904,90	42.829,20
25/09/2009	702,35	AR 254003319	732	7.026,63	6.324,28
28/09/2009	698,17	AR 254003327	735	6.984,90	6.286,73
29/09/2009	698,88	AR 254003336	741	6.991,92	6.293,04
29/09/2009	116,48	AR 254003328	743	1.165,32	1.048,84
01/10/2009	8.930,00	PY 254101531	747	78.237,00	69.307,00
01/10/2009	8.930,00	PY 254101532	748	84.010,50	75.080,50
01/10/2009	20.502,00	PY 254101554	749	205.110,00	184.608,00

Como exemplo dessas divergências, o CRT nº AR254002846 de fls.269 indica um frete total de US\$14.490,00, sendo de US\$5.490,00 o trecho Chacabuco/Argentina para Foz do Iguaçu, enquanto que o mesmo CRT apresentado pela impugnante informa apenas um frete de US\$1.629,00 (fls.601).

Também ficou sem explicação as diferenças de valores de fretes semelhantes apuradas pela fiscalização, contabilizados em percentuais de 10%, 5% e 1% do valor do frete, conforme planilha de fls.784.

Em vista de todo o exposto, rechaça-se, portanto, a alegação de que os erros seriam equívocos pontuais e em valores ínfimos. Trata-se de diversas e reiteradas infrações, cujo apuração demandou até diligências junto aos clientes da empresa fiscalizada.

Sendo assim, aplica-se ao caso a multa qualificada prevista no art.44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com alterações do art.14 da Lei nº 11.488/2007, a seguir transcrito:

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 inexistente;

(...)

§ 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.

Registre-se que a aplicação da multa qualificada decorre da constatação dos casos previstos no mencionado §1º, não sendo atenuante o atendimento às requisições da fiscalização, cuja ausência é apenada com o agravamento de multa constante do inciso II do §1º do referido artigo 44, não aplicado nesta autuação. Assim, não produzem efeitos as alegações da impugnante de que teria sido punida por fornecer informações à fiscalização.

Discordo sobre a multa qualificada, pois toda conduta narrada pelo Termo de Verificação Fiscal e, posteriormente, acórdão recorrido, não caracterizou a indispensável prova do dolo, da fraude ou da simulação. A Recorrente omitiu parte da sua receita, no entanto, respondeu vários Termos de Intimação Fiscal, assumindo a não escrituração fiscal de determinados pagamentos de Conhecimento Rodoviário de Transporte de Cargas (CRTC), inclusive subsidiando o procedimento fiscal com a prova, necessária para exigência tributária.

As considerações acima são bastante para meu convencimento, prescindindo de qualquer perícia ou outra diligência, segundo o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, rejeitando a nulidade arguida, reconhecendo a decadência dos **1º, 2º e 3º trimestres de 2009** do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), assim como dos meses de **janeiro a outubro/2009** da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e, no mérito, **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, reduzindo a multa qualificada de 150% para multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator