



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

**Processo nº** 10980.007322/2007-21  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-001.048 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2014  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITA  
**Recorrentes** SL COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DIFERENÇAS VERIFICADAS NO CONTROLE DE ESTOQUE.

Caracteriza omissão de receita a existência de diferença positiva ou negativa verificada em levantamento quantitativo no estoque de mercadorias, matérias-primas ou produtos intermediários utilizados pela pessoa jurídica.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo Baeta Ippolito, João Carlos de Lima Junior e Luis Fabiano Alves Penteado, e, por unanimidade de votos, em DAR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/06/2014 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 02/09/2014 p or RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/06/2014 por MARCELO CUBA NETTO

Impresso em 05/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PARCIAL provimento ao recurso de ofício com vistas a restabelecer a qualificação da multa. Acompanhou o relator pelas conclusões o conselheiro João Carlos de Lima Junior.

*(documento assinado digitalmente)*  
Rafael Vidal de Araújo - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*  
Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araujo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Marcelo Baeta Ippolito (Suplente Convocado), Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior (Vice-presidente).

## Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos dos arts. 33 e 34, I, do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 14-18.695, exarado pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Conforme relatado em seu termo de verificação fiscal, a autoridade tributária acusa a contribuinte em epígrafe de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária nos anos de 2002, 2003 e 2004 (fl. 2009 e ss.):

a) omissão de receitas caracterizada por empréstimos concedidos à fiscalizada: (i) pela Sra. Maria de Lourdes Santos Chevornagura, sócia administradora com participação de 5% em seu capital social; (ii) pelo Sr. Saul Chervonagura Trosman, representante no Brasil da empresa uruguai Dive Garden Sociedad Anonima, sócia da fiscalizada com participação de 95% em seu capital social, e; (iii) por terceiros não identificados. Referida infração encontra-se descrita no item 1.1 do TVF - suprimento de numerário;

b) omissão de receitas verificada em auditoria de estoque por meio da qual restou comprovada a falta das mercadorias identificadas nos demonstrativos de fl. 1893 e ss. (ano de 2002), fl. 1922 e ss. (ano de 2003) e fl. 1957 e ss. (ano de 2004), caracterizando assim a venda das mercadorias faltantes sem emissão de nota fiscal. Referida infração encontra-se descrita no item 1.2.1 do TVF - diferenças negativas - vendas sem emissão de nota fiscal;

c) omissão de receitas verificada em auditoria de estoque por meio da qual restou comprovada a venda das mercadorias identificadas nos demonstrativos de fl. 1909 e ss. (ano de 2002), fl. 1943 e ss. (ano de 2003) e fl. 1978 e ss. (ano de 2004), em quantidades superiores às registradas contabilmente, caracterizando assim a compra de mercadorias desacobertada de nota fiscal. Referida infração encontra-se descrita no item 1.2.2 do TVF - diferenças positivas - compras sem emissão de nota fiscal.

Em virtude dos ilícitos acima descritos a autoridade tributária lavrou os autos de infração para exigência do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL, impondo multa qualificada sobre o valor dos tributos lançados por entender estar evidenciado o intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público (fl. 2019 e ss.).

Inconformada com a autuação a interessada propôs impugnação ao lançamento sob as seguintes alegações, em síntese (fl. 2090 e ss.):

- a) incabível a imposição da multa qualificada, haja vista que a autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar o evidente intuito de fraude;
- b) é nula a exigência do IRPJ decorrente do suprimento de numerário, uma vez que o auditor considerou que os fatos geradores ocorreram em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, em desrespeito ao regime de tributação adotado pela empresa, qual seja, o lucro real com recolhimentos mensais por estimativa;
- c) conforme estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, decaiu o direito de o fisco constituir de ofício os créditos tributários do IRPJ, contribuição para o PIS, Cofins e CSLL referentes aos fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2002, uma vez que a ciência ao auto de infração se deu em 22/06/2007;
- d) o auditor tributou a título de suprimento de numerário empréstimos concedidos à empresa por pessoas não indicadas no art. 282 do RIR/99, em clara violação a este dispositivo. Em relação aos empréstimos concedidos pela sócia, Sra. Maria de Lourdes Santos Chevornagura está comprovada a origem dos recursos supridos, ao contrário do afirmado pela fiscalização;
- e) quanto às diferenças de estoque deve-se dizer que o procedimento fiscal adotado não é correto, mostrando-se insuficiente para embasar a tributação. Seja por não existirem as quantidades negativas ou positivas apontadas, seja por não comprovar pagamento das compras ditas sem nota, seja porque as compras sem nota ou não contabilizadas anulam o custo para apuração do lucro real;
- f) há que se notar ainda que a autoridade sobrepuja, nos mesmos períodos de apuração, receitas omitidas a título de suprimento de numerário, omissão de compras e vendas sem emissão de nota fiscal, sem proceder à compensação entre elas, exceto quanto ao ano de 2004;
- g) aliás, embora tenha compensado valores no ano de 2004, há um equívoco evidente. O valor de R\$ 1.165.982,37, correspondente a compras não registradas, está diminuído no demonstrativo contido item 1.2 do TVF para sua exclusão da tributação, mas erroneamente consta do auto de infração como tributável;
- h) no TVF, item 1.2.1, a fiscalização adotou como vendas sem notas fiscais, no ano calendário de 2002, o valor de R\$ 6.067.912,68, a partir do qual procede aos seus cálculos, com reflexos nos autos de infração. Acontece que o valor total encontrado na planilha "Demonstrativo da Diferença no Estoque - 2002 - Diferença Negativa - Falta de Mercadoria no Estoque", correspondente a esses fatos, é de R\$ 1.878.847,77, a partir do qual, então, quando muito, devem ser considerados os cálculos dele decorrentes;
- i) pelos critérios empregados pela própria Fiscalização observa-se que, no ano de 2003, o auditor, ao transportar as informações da pág 7 do TVF - item 1.2 - para o auto de infração, equivocou-se ao usar como tributável o valor de R\$ 2.565.428,61, referente às diferenças negativas de estoque, ao invés de R\$ 2.016.073,24, relativo às diferenças positivas;
- j) especificamente no auto de infração da CSLL de 2004, no que respeita ao valor a título de suprimentos de caixa, há dois valores estranhos à base de cálculo que devem ser

excluídos, quais sejam, R\$ 539.152,85 e R\$ 1.165.982,37, por se referirem a diferenças de estoque já incluídas no item correspondente, nada tendo a ver com os suprimentos;

k) é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou parcialmente procedente o lançamento para (fl. 2269 e ss.):

- a) afastar a omissão de receitas por suprimentos de numerário realizados por pessoas não relacionadas no art. 282 do RIR/99;
- b) acolher a alegação de que houve indevida sobreposição de três espécies de omissão de receitas, para manter apenas a omissão de maior valor para cada período de apuração;
- c) reconhecer que houve erro de fato no lançamento referente ao valor das vendas sem emissão de nota fiscal no ano de 2002, para reduzi-lo a R\$ 1.878.847,77;
- d) excluir da incidência da CSLL no ano de 2004 os valores de R\$ 539.152,85 e R\$ 1.165.982,37, reconhecendo que houve erro de fato cometido pela fiscalização;
- e) afastar a qualificação da multa de ofício, por entender não estar provado o evidente intuito de fraude.

Por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada, o órgão *a quo* submeteu seu julgado a reexame por parte deste Conselho.

Inconformada com a parcela da exigência mantida, a interessada interpôs recurso voluntário fundamentado, resumidamente, nos seguintes argumentos (fl. 2286 e ss.):

- a) houve erro de fato na execução do acórdão da DRJ, pois a carta de cobrança enviada à empresa exige o pagamento da multa qualificada em alguns períodos (fl. 2279 e ss.);
- b) ocorreu a decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos até o mês de março de 2002;
- c) após a decisão de primeiro grau, a matéria em litígio limita-se à diferença de estoques. É, entretanto, inaceitável essa tributação uma vez que realizada com base em presunção;
- d) tais diferenças de estoque se devem a uma desastrosa gestão contábil e fiscal da empresa. No máximo, poder-se-ia tributar apenas o saldo final, levando-se em conta a movimentação de estoque nos três anos, que é de R\$ 1.500.716,93;
- e) é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### 1) Da Admissibilidade dos Recursos

Autenticado digitalmente em 20/06/2014 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 02/09/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 20/06/2014 por MARCELO CUBA NETTO  
Impresso em 05/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os recursos atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

## 2) Do Recurso de Ofício

O órgão de primeiro grau submeteu seu julgado a reexame por este Conselho uma vez ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de sua alçada. Passemos, então, ao reexame.

### 2.1) Suprimentos de Numerário

A DRJ de origem, com fundamento no abaixo transscrito art. 282 do RIR/99, afastou das bases de cálculo dos tributos lançados os suprimentos de numerário (emprestimos) realizados por terceiras pessoas não identificadas:

*Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).*

De fato, como bem apontado pela DRJ, os empréstimos realizados por terceiras pessoas, ainda que não identificadas, não implicam infração à norma acima referida, a qual somente faz menção aos suprimentos realizados por “*administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia*”.

Pelo exame dos autos, em especial à fl. 577 e ss., é possível verificar que a autoridade intimou e reintimou a fiscalizada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos referidos empréstimos, registrados em seus livros contábeis.

Como o sujeito passivo não logrou êxito comprovar a origem, bastaria a autoridade excluir os empréstimos da contabilidade e verificar a existência, ou não, de saldo credor de caixa. Havendo o saldo credor, promoveria a tributação com fundamento no art. 281, I, do RIR/99.

Correto, portanto, o julgado da DRJ que, neste ponto, manteve apenas os empréstimos concedidos à pessoa jurídica por sua sócia e seu administrador ou sócio de fato.

### 2.2) Sobreposição de Omissões de Receita Presumida

O órgão de primeiro grau também excluiu da incidência dos tributos lançados a sobreposição de omissão de receita presumida a título de: (i) suprimento de numerário; (ii) diferenças positivas (omissão de compras) no controle de estoque e; (iii) diferenças negativas (omissão de vendas) no controle de estoque. Em outras palavras, entendeu que havendo, para o mesmo período de apuração, três lançamentos de omissão de receita presumida, deveria prevalecer apenas a maior.

O raciocínio da DRJ, a meu ver, não pode ser generalizado para toda e qualquer sobreposição das várias espécies omissão de receita presumida existentes na legislação. Entretanto, no caso específico dos autos, a sobreposição não pode prevalecer.

De fato, havendo omissão de receita pela falta de emissão de nota fiscal (omissão 1 - diferença negativa de estoque), o valor omitido poderá ser distribuído aos sócios ou retornar à pessoa jurídica. Neste último caso, o retorno poderá ocorrer com registro na contabilidade via empréstimos fictícios dos sócios (omissão 2 - suprimento de numerário), ou sem registro contábil, como por exemplo mediante o emprego do valor omitido para aquisição de mercadoria desacobertada de nota fiscal (omissão 3 - diferença negativa de estoque).

Isso posto, como nos anos de 2002 e 2003 a maior omissão de receitas recaiu sobre as diferenças positivas no controle de estoque, somente esta deve ser mantida. Quanto ao ano de 2004 apenas a omissão de receitas sobre as diferenças negativas no controle de estoque deve prevalecer, por ser a de maior valor entre as três. Correta, portanto, a decisão da DRJ, conforme demonstrativo à fl. 2275-verso.

### 2.3) Dos Erros de Fato Contidos no Lançamento

A DRJ de origem afastou os seguintes valores, por reconhecer ter havido erro de fato na realização do lançamento:

- a) R\$ 1.878.847,77, referente ao valor das vendas sem emissão de nota fiscal no ano de 2002;
- b) R\$ 539.152,85 e R\$ 1.165.982,37, exclusivamente em relação à CSLL do ano de 2004.

Os erros de fato acima referidos são evidentes, conforme fl. 1.908 e fl. 2035, daí porque deve-se manter também aqui o julgado da DRJ.

### 2.4) Da Qualificação da Multa de Ofício

O órgão de primeiro grau afastou a qualificação da multa de ofício sob os seguintes argumentos (grifo nosso):

*A princípio, o dolo não se presume, com exceção dos crimes de apropriação indébita ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990, art. 2º, II. Nos demais, há que se deixar bem evidenciado a intenção do agente em praticar o ato ou dele se abster, sob pena de não se caracterizar o nexo causal entre a ação e o seu resultado.*

*No caso em tela, a fiscalização tipifica o crime como sendo de sonegação fiscal, por considerar ser a empresa fiscalizada constituída por interpresa pessoa (empresa off shore com sede no Uruguai) e pelo fato de as irregularidades apuradas serem infrações continuadas nos períodos de janeiro de 2002 a dezembro de 2004.*

*As omissões de receitas apuradas nos autos foram todas decorrentes de presunções legais (suprimento de caixa de origem não comprovada e diferenças no estoque). Isto significa que não*

*houve prova direta das receitas omitidas. Concluiu-se que os valores não foram oferecidos à tributação mediante a prova de outros fatos. Ocorre que a simples constatação de que a contribuinte não comprova a origem dos valores de empréstimos efetuados a ela pelos sócios ou de que há diferenças em seu estoque não autoriza a conclusão de que a omissão de receitas que se presume a partir deste fato é dolosa. A demonstração da intenção de fraudar o Fisco exige a concorrência de outros elementos de prova.*

*Neste caso, não há como se concluir que ocorreu o dolo nem mesmo pelo fato de as infrações se repetirem em vários períodos de apuração.*

*Como não restou demonstrada nos autos de forma **inconteste e cabal** a evidência da intenção dolosa, exigida na lei para qualificação da penalidade aplicada, considero improcedente a multa de 150% exigida, devendo, pois, ser aplicada a multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que “[A] princípio, o dolo não se presume...”.

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

A outra afirmação do órgão *a quo* que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova “inconteste e cabal” do dolo.

É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito não exige que o convencimento do julgador acerca da “verdade dos fatos” atinja o grau de “certeza”. Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a “verdade dos fatos” seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação<sup>1</sup>, é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque,

<sup>1</sup> Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto* (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in The Origins of "Reasonable Doubt"* (artigo acessado no sítio

mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da “verdade dos fatos” devesse alcançar o grau de “certeza”, o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de “certeza” acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante frequentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (*standards*) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da “verdade dos fatos” em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de evidência para além de qualquer dúvida razoável (*evidence beyond a reasonable doubt*)<sup>2</sup>.

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a “verdade dos fatos” quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolam o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em

<sup>2</sup> Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em [http://en.wikipedia.org/wiki/Legal\\_burden\\_of\\_proof](http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof).

outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo grau de jurisdição.

Feitas essas considerações é de se dizer que, nos presentes autos, formo meu convencimento de que a omissão de receitas é fruto de conduta dolosa por parte da contribuinte. Isso porque, além de a infração ter sido cometida ao longo dos três anos objeto da fiscalização (recorrência), e de ter alcançado valores vultosos (relevância), o auditor constatou o seguinte (TVF - fls. 2010/2011):

*A Sra. Maria de Lourdes Santos Chevornagura e o Sr. Saul Chevornagura Trosman, conforme constam de procurações requisitadas junto aos tabelionatos, cópias anexas às folhas 388 a 484, por diversas ocasiões foram procuradores e administradores de diversas outras empresas de propriedade de Isidoro Rozenblum Trosman e seu Filho Rolando Rozenblum Elpern, dentre outras, Terci Participação Ltda, Vinkal S/A, Olimpus Internacional Sales & Financing S/A, Santa Edwiges Comercio de Eletrodoméstico Ltda, Comercial de Peças Ibramoto Ltda, Krsale - Comercio Importação de Peça de Automóveis Ltda, Sundown da Amazonia Ltda, Compasc Incorporadora e Admistradora de Imóveis Ltda, SBM Comercio e Importação de Peças para Veículos Ltda, CR da Amazônia Industria de Bicicletas Ltda, SWN Participações Societárias S/A. As empresas citadas, foram autuadas pela Receita Federal por sonegação fiscal, subfaturamento e importações fraudulentas, e muitas delas declaradas inaptas ou extintas. Pelas procurações, constatou-se que, além do grau de parentesco, os srs. Isidoro Rozenblum Trosman, Rolando Rozenblum Elpern Rozenblum, Saul Chevornagura Trosman e a Sra. Maria de Lourdes Chevornagura, eram companheiros comerciais em diversos empreendimentos.*

*Verificamos também que o Sr. Saul Chevornagura Trosman e a Sra. Maria de Lourdes Chevornagura, foram sócios da empresa Santa Edwiges Comercio de Eletrodoméstico Ltda, empresa esta que foi transferida para laranjas e efetuou importações fraudulentas, no ano de 1997, sendo objeto de processo administrativo formalizado na Inspetoria da Receita Federal em Paranaguá.*

*A fiscalizada - SL Comercial Importadora e Exportadora Ltda, tem o mesmo modus operandi das empresas da família Rozenblum, é, em tese, constituída por uma empresa Off Shore do Uruguai, no caso a Dive Garden Sociedad Anónima, que detém 95% das cotas de capital. Tem como presidente Shirly Chevornagura, que nomeou seu procurador Saul Chevornagura Trosman, mais uma vez aparecendo o grau de parentesco entre os envolvidos. Está sediada em Montevidéu na Rua Rio Negro nº 1266, no mesmo endereço da empresa LIKANO SOCIEDAD ANONIMA, administrada por procuração pelo Sr. Rolando Rozenblum Elpern - documentos de folhas 2068 a 2072. A*

*empresa tem o mesmo ramo de atividade de algumas das empresas dos Rozenblum, importação e revenda de partes e peça de veículos motocicletas e, conforme apuramos, cometeu infrações semelhantes como sonegação fiscal caracterizada como "omissão de receita" por suprimento de numerários oriundos de subfaturamento, vendas e compras de mercadorias estrangeiras sem nota fiscal que evidenciam em tese crime de contrabando ou descaminho, razão pela qual, algumas delas foram declaradas inaptas ou extintas.*

*O Sr. Saul Chevornagura Trosman, ex -sócio da empresa, apesar de não mais figurar no contrato social por ter transferido suas cotas de capital para a empresa off-shore do Uruguai, possui, por instrumento de procuração - folhas 334 e 505, amplos poderes para administrar a empresa, inclusive podendo decidir sobre a destinação das quotas capital. Ficou constatado também que, mesmo após sua saída do quadro societário, financiou a fiscalizada com empréstimos pessoais, conforme detalhado na seqüência no item 1 - Omissão de Receita - Suprimento de numerários de origem não Comprovada. Diante dos fatos aqui relatados podemos afirmar que o Sr. Saul Chevornagura Trosman é, em tese, um dos proprietários de fato da empresa e que a Dive Garden Sociedad Anônima, apesar de ter personalidade jurídica é, em tese, interposta pessoa que figura no contrato social com a finalidade de ocultar o(s) verdadeiro(s) dono(s) do negócio.*

Dito de outro modo, uma vez provada a recorrência e a relevância da infração, além dos fatos acima descritos, não é razoável supor que a conduta da contribuinte tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. A meu ver está provado, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

### 3) Do Recurso Voluntário

Passemos ao exame dos argumentos aduzidos pela defesa em sua peça recursal.

#### 3.1) Da Alegação de Decadência

Havendo sido comprovada a conduta dolosa por parte do sujeito passivo (item 2.4 do voto), a contagem do prazo decadencial deve ser realizada segundo o prescrito no art. 173 do CTN, mais vantajosa ao fisco, e não pela regra do art. 150, §º 4º, do CTN, alegada pela defesa.

No entanto, no caso dos autos, mesmo com o emprego do art. 150, §º 4º, do CTN a decadência não se operaria, senão vejamos.

A exigência se refere a IRPJ, contribuição para o PIS, Cofins e CSLL cujos fatos geradores ocorreram ao longo dos anos de 2002, 2003 e 2004, tendo a contribuinte sido cientificada do lançamento em 22/06/2007 (fl. 2024).

Alega a interessada ter se verificado a decadência do direito de o fisco constituir de ofício os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até o mês de março de 2002, conforme o disposto no art. 150, §º 4º, do CTN.

Pois bem, quanto ao IRPJ e à CSLL, havendo a contribuinte optado pela apuração anual em todos os períodos objeto da fiscalização não há que se falar em decadência, mesmo adotando-se aqui a regra contida no aludido art. 150, §º 4º, do CTN, uma vez passados menos do que cinco anos entre a data do fato gerador anual mais antigo (31/12/2002) e a data da ciência ao lançamento.

Ainda quanto ao IRPJ e à CSLL, não há como se acolher a alegação da interessada no que tange aos pagamentos por estimativa mensal, já que no caso de apuração anual não há fato gerador mensal do imposto e da contribuição social.

Em relação ao PIS e à Cofins, observa-se que no ano de 2002 houve lançamento dessas contribuições quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, março, outubro, novembro e dezembro.

Ocorre que, em razão da sobreposição de omissões de receita aludida item 2.2 deste voto, a DRJ de origem afastou a exigência do PIS e da Cofins relativamente aos meses de janeiro a março de 2002 (vide demonstrativo à fl. 2276), decisão que foi aqui confirmada quando do exame do recurso de ofício. Isso posto, não mais havendo exigência dessas contribuições nos períodos questionados pela recorrente, não há que se falar em decadência, mesmo considerando-se a incidência do art. 150, §º 4º, do CTN.

### 3.2) Das Diferenças de Estoque

Alega a defesa ser inaceitável presumir-se a ocorrência de omissão de receitas com base em diferenças verificadas no estoque a empresa. Afirma ainda que, quando muito, poder-se-ia tributar apenas o saldo final, levando-se em conta a movimentação de estoque no final dos três anos, que é de R\$ 1.500.716,93.

Não assiste razão à recorrente. A presunção de omissão de receita verificada a partir da diferença de estoques encontra previsão no art. 41 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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

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

*§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos*

*preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.*

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

Ademais, tal como prescrito na norma, a omissão refere-se a cada período de apuração do tributo, e não apenas ao último período fiscalizado.

### 3.3) Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Não assiste razão à defesa. Isso porque a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, sobre o qual incidem os juros de mora. É o que estabelece o art. 161 do CTN, *in verbis*:

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

(...)

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante este Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

### 3.4) Do Alegado Erro na Execução do Acórdão da DRJ

Argumenta a recorrente que houve erro de fato na execução do acórdão da DRJ, pois a carta cobrança enviada à empresa após a decisão de primeiro grau exige o pagamento da multa qualificada em alguns períodos.

De fato, apesar de a DRJ haver afastado a qualificação da multa de ofício relativamente a todos os tributos e a todos os períodos, a carta cobrança envida à recorrente manteve a qualificadora para alguns períodos de apuração (fl. 2279 e ss.).

Ocorre que, de acordo com o aqui decidido, a multa qualificada deve ser restabelecida para todos os tributos e períodos, devendo portanto a carta cobrança ser refeita.

#### **4) Conclusão**

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício com vistas a restabelecer a qualificação da multa, e por negar provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*  
Marcelo Cuba Netto