



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

Processo nº 10980.009393/2007-69
Recurso nº 163.332 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.208 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2010
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente PETROPAR PETRÓLEO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/CURITIBA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

NULIDADE – PROVA EMPRESTADA – DOCUMENTOS DE OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

Encontrando-se a contribuinte sob procedimento fiscalizatório específico, nenhum problema há em se utilizarem documentos de outras pessoas que se referem às operações objetivadas pelo procedimento fiscal.

O autuante não se louvou em elementos dados como provados, mas partiu dos documentos apreendidos e no que interessa, referentes às operações da e feitas com a contribuinte, para então elaborar e formar conjunto probatório para a pretensão fiscal. Não se está diante, portanto, de prova emprestada em sentido próprio. Nulidade inexistente.

NULIDADE – ARBITRAMENTO – PRESUNÇÃO

Não houve arbitramento do lucro e tampouco uso de presunção, seja legal, seja presunção *hominis* ou comum. O que houve foi a constatação de receitas de comissões não escrituradas na contabilidade da contribuinte, com elementos denunciadores do pagamento de tais comissões à contribuinte. Inexistência de nulidade.

OMISSÃO DE RECEITAS DE COMISSÕES – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS

Os elementos documentais carreados aos autos pela fiscalização indicam a consecução de omissão de receitas da contribuinte de comissões por intermediação na aquisição de combustíveis. E nada há nos autos, que tenha sido acostado pela contribuinte, a contrastar ou contraditar a aludida concreção de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS DE FILIAL – IRPJ, CSLL

A omissão de receitas foi detectada e quantificada pela fiscalização do confronto do Livro Razão com os livros de registro de Saída de Mercadorias da filial e com o Livro de Registro de Apuração de ICMS da matriz. Ademais, o autuante considerou como custo os valores de entradas de mercadorias constantes nos Livros de Registro de entradas de Mercadorias e de Registro de apuração de ICMS, além do próprio ICMS sobre a venda.

MULTA QUALIFICADA DE 150%

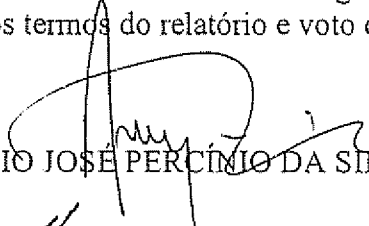
O elemento subjetivo do tipo previsto para a multa qualificada é o dolo específico, e não o dolo genérico tampouco o eventual. No dolo específico deve haver a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado recriminado.

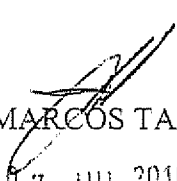
Em face das provas trazidas aos autos pela fiscalização, a recorrente não produziu contraprovas, e sequer carrega provas quanto à saída de recursos de suas contas correntes. Houvesse a prova de que os recursos saíram das contas correntes da contribuinte e que a isso correspondiam as entradas de recursos no Livro Caixa da outra distribuidora, por desconto de cheques, o “dado de fato” relevante poderia ser outro. É dizer, poderia se ter o benefício da dúvida quanto às comissões recebidas da outra distribuidora serem ou não por intermediação ocultada. Também a total falta de escrituração contábil das vendas de mercadorias da filial, por mais de um ano-calendário consecutivamente, é outro “dado de fato” relevante.

O conjunto desses elementos conduzem à extração de juízo de que houve o concurso de dolo específico nos comportamentos perpetrados pela contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


MARCOS TAKATA – Relator

EDITADO EM: 07 JUL 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Gomes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

Relatório

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a recorrente identificada, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os quais relatam-se a seguir:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

O Auto de Infração do IRPJ (fls. 375 a 383) exige o pagamento de R\$ 14.992.041,25 de imposto, R\$ 22.488.061,86 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receitas caracterizada pela “falta ou insuficiência de contabilização de receita da filial” e “não escrituração/declaração de receitas sobre comissão de vendas”, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 360 a 367), tendo como enquadramento legal o art. 14 da Lei 9.249/95, e arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/1999 – Decreto 3.000/1999.

b) Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS

O Auto de Infração do PIS (fls. 384 a 389) exige o pagamento de R\$ 5.760,05 de contribuição, R\$ 8.640,04 de multa de ofício prevista no art. 86, § 1º, da Lei 7.450/85, e art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

O lançamento é decorrente da fiscalização do IRPJ, na qual foi apurada a infração descrita como “não escrituração/declaração de receitas sobre comissão de vendas”, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 360 a 367), tendo como enquadramento legal o art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, e arts. 1º, 3º e 4º, da Lei 10.637/02.

c) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins

O Auto de Infração da COFINS (fls. 390 a 397) exige os pagamentos de R\$ 10.145,03 e R\$ 830,52 de contribuição, R\$ 15.217,52 e R\$ 1.245,78 de multa de ofício prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar 70/91, e art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

O lançamento é decorrente da fiscalização do IRPJ, na qual foi apurada a infração descrita como “não escrituração/declaração de receitas sobre comissão de vendas”, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal de (fls. 360 a 367), tendo como enquadramento legal o art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91, do Decreto 4.524/2002; e arts. 1º, 3º e 5º, da Lei 10.833/03.

d) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

O Auto de Infração da CSL (fls. 398 a 405) exige o pagamento de R\$ 5.403.107,20 de contribuição, R\$ 8.104.660,80 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

O lançamento é decorrente da fiscalização do IRPJ, na qual foram apuradas as infrações descritas como “falta ou insuficiência de contabilização de receita da filial” e “não escrituração/declaração de receitas sobre comissão de vendas”, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 360 a 367), tendo como enquadramento legal o art. 2º e §§, da Lei 7.689/88; art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei 9.430/96; e art. 37 da Lei 10.637/02.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 360 a 367) lavrado pela autoridade administrativa em 6/08/2007, verifica-se os seguintes procedimentos:

Em 29/06/2005, a recorrente foi intimada através do termo de início de fiscalização (fl. 7), no qual foi solicitado apresentação dos livros contábeis e fiscais, bem como os arquivos eletrônicos de sua contabilidade (fl. 8). A recorrente atendeu às solicitações, conforme consta nas notificações da Receita Estadual (fls. 10 a 12).

Em 29/06/2005, a recorrente foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fl. 109) a apresentar livros auxiliares ou fichas que contenham com detalhes todos os lançamentos na conta 1.1.2.1.01 – Clientes, referente ao ano de 2001. Em atendimento à intimação, a recorrente apresentou demonstrativo de todas as vendas efetuadas pela pessoa jurídica fiscalizada (fl. 110 a 252).

Em Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fl. 253), em 21/09/2005, solicitou-se à recorrente apresentar os Livros de Registro de Entrada e Saída de Mercadoria, bem como o Livro de Apuração do ICMS, de todas as filiais da fiscalizada, referente ao período de 2001 a 2004. Em atendimento à intimação, a recorrente apresentou os seguintes livros: Livro de Registro de Saída de Mercadorias; Livro de Registro de Entrada de Mercadorias e Livro de Apuração do ICMS, todos referentes ao ano-calendário de 2003, conforme termo de abertura e de encerramento dos livros fiscais em questão (fl. 254 a 259).

Em 15/08/2006, a recorrente foi cientificada através do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (fl. 2) da ampliação do procedimento fiscal em relação ao período a ser fiscalizado. Nessa mesma data, houve reintimação através do Termo de Intimação Fiscal nº 003 (fl. 260) para que a recorrente apresente os itens do Termo de Início de Fiscalização que não foram ainda apresentados, bem como a apresentar outros documentos listados. Em resposta, apresentou os Livros de Registro de Saída de Mercadorias em meio eletrônico, mas somente em 7/05/2007 entregou os Livros de Saída de Mercadorias referentes aos anos-calendário de 2001 a 2005, sendo que tais livros não estão registrados na Junta Comercial do Paraná (fl. 261).

A recorrente foi intimada em 11/09/2006, através do Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fl. 262), a esclarecer a diferença de valor da COFINS de janeiro de 1998 entre o valor que consta em sua DIPJ, de R\$ 1.792,71, e o valor que consta em sua PER/DCOMP, de R\$ 34.301,96, transmitida em 15/07/2003. A recorrente não atendeu ao solicitado.

Em termo de constatação fiscal nº 006 de 27/10/2006, devidamente cientificada em 07/11/2006 (fl. 263), a autoridade fiscal intimou a recorrente para que:

a) Esclarecesse, mediante documentação hábil e idônea, qual o motivo para o recebimento dos valores que contam no demonstrativo “Valores creditados a favor do contribuinte” em conta corrente junto ao HSBC (fl. 264);

b) Esclarecesse, mediante documentação hábil e idônea, todos os pagamentos efetuados pela recorrente às pessoas jurídicas e físicas que constam no demonstrativo “valores transferidos pelo contribuinte (fls. 265 a 268);

c) Apresentasse notas fiscais de venda de álcool hidratado dos meses de junho e dezembro de 2001; maio e novembro de 2002; abril e outubro de 2003; março e setembro de 2004; fevereiro e agosto de 2005.

Em resposta ao termo, a recorrente, em 14/11/2006, apresentou esclarecimentos (fls. 269 e 270), informando que as operações da compra e venda de álcool apresentam algumas particularidades na logística de trabalho e solicita um prazo de 30 dias para o fornecimento das notas fiscais solicitadas no termo de intimação fiscal.

A autoridade fiscal, em 14/05/2007, através do Termo de Intimação Fiscal nº 007 (fl. 271) solicitou à recorrente comprovar o recolhimento de PIS e COFINS sobre a venda de álcool hidratado das notas fiscais que constam nos demonstrativos anexados ao termo (fl. 272 a 348), não havendo manifestação por parte da recorrente.

Tendo em vista que a recorrente não atendeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 004, a autoridade fiscal a reintimou através do Termo de Intimação Fiscal nº 008 (fl. 349) solicitando responder os itens que constam naquela intimação, não havendo manifestação por parte da recorrente.

A intimação do Termo nº 007 foi reiterada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 009 (fl. 350), porém, a recorrente não se manifestou.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 10 (fl. 352), a recorrente foi solicitada a informar o motivo pelo qual a saída de mercadorias que constam no Livro Registro de Saída de Mercadorias do ano-calendário de 2003, de sua filial, não terem sido escrituradas nos Livros Contábeis Diário e Razão, bem como declaradas na DIPJ; comprovar quais códigos fiscais de saída de mercadorias da filial se referem a venda de mercadorias, conforme demonstrativo anexo ao Termo nº 009 (fl. 353); apresentar demonstrativo do custo de revenda de mercadorias da filial supracitada, com a documentação que o comprovem; apresentar os Livros Diário e Razão de janeiro de 2006 a maio de 2007, não havendo manifestação por parte da recorrente.

Dessa forma, a autoridade fiscal, ao analisar todos os depósitos bancários que constam como remetente a recorrente juntamente com cópias de cheques e o Livro Caixa da Ubigás, constatou que se trata de pagamentos às usinas de álcool pela compra de álcool hidratado. Tais pagamentos estão escriturados no Livro Caixa da Ubigás que fora apreendido, sendo que no histórico do lançamento constam o nome da usina, a quantidade de álcool hidratado comprada e o número do cheque utilizado para o pagamento. O cheque era

depositado tendo como favorecido a usina e como remetente a recorrente, sendo que no histórico da cópia do cheque há o motivo do pagamento, com menções à usina a qual foi pago, a quantidade, o produto e o nome Petropar. Ou seja, quem efetuava o pagamento do álcool adquirido das usinas era a Ubigás, mas constava como remetente a Petropar. Por essa intermediação a Petropar recebia da Ubigás, como comissão, normalmente R\$ 0,02 por litro de álcool adquirido. Tal fato consta no Livro Caixa da Ubigás na conta “Comissões sobre compras – Álcool”, sendo que no histórico de cada lançamento relacionado a esse fato são mencionados a quem foi pago, o motivo, a quantidade, o produto, de qual usina foi adquirido o álcool e o número do cheque. Os depósitos bancários que constam como favorecida a recorrente referem-se justamente ao pagamento dessas comissões, o que também é corroborado pelas cópias de cheques que constam como favorecida, já que nas mesmas são mencionados o motivo e a quem foi pago.

Ante esses fatos, constatou-se que o demonstrativo “Valores transferidos pelo contribuinte”, do Termo de Intimação Fiscal nº 006, referem-se a pagamentos efetuados pela Ubigás e não pela recorrente, apesar de constar esta como remetente. Apesar de não efetuar os pagamentos pela compra de álcool hidratado, a recorrente recebia comissões da Ubigás por intermediação na compra, motivo pelo qual a autoridade fiscal passa analisar de tais comissões foram escrituradas e oferecidas à tributação.

Analisados o Livro Razão de 2003 juntamente com o Livros Diário e Razão de 2004, não foram constatadas escrituração de receitas de comissões ou algo similar. Não foram constatados também nas DIPJs desses períodos receitas referentes à prestação de serviços.

Foram confrontados o Livro Razão com os Livros de Registro de Saída de Mercadorias da filial 00.289.515/0010-44 e de Registro de Apuração de ICMS da matriz e se constatou que as receitas da filial não foram escrituradas no Razão, sendo que elas também não foram declaradas na DIPJ conforme demonstrado (fl. 364). A diferença que há entre a DIPJ e os Livros Razão e de Registro de Saída se deve ao fato de que a receita total trimestral na DIPJ está sem o ICMS sobre substituição tributária, sendo que tal fato pode ser comprovado no Livro Razão.

A recorrente não comprovou o motivo pelo qual as saídas de mercadorias que constam no Livro de Registro de Saída de Mercadorias da filial acima citada não terem sido escrituradas nos livros contábeis Diário e Razão, bem como declaradas na DIPJ, conforme consta no demonstrativo anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 010, sendo tais valores considerados omissão de receitas. Sobre tais receitas, a autoridade fiscal deduziu como custo as entradas de mercadorias, que constam nos Livros de Registro de Entradas de Mercadorias e no de Registro de Apuração do ICMS, e também o ICMS sobre a venda, conforme demonstrativo de fl. 365.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente cientificada em 08/08/2007, a recorrente apresentou tempestivamente em 10/09/2007 as impugnações (fls. 415 a 423 e 424 a 433), instruída com documentos (fls. 435 a 442), cujo teor é a seguir resumido:

a) Preliminarmente, aduziu a decadência para os créditos inseridos no auto de infração anteriores a 3/08/2002, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

b) Transcreveu o art. 44 da Lei 9.430/1996, e art. 71 a 73, da Lei 4.502/64, contestou a aplicação da multa qualificada, alegando que o seu fundamento foi a suposta omissão de receitas, e que não se pode aduzir a conduta dolosa imputada no auto de infração;

c) Argumentou que a lei claramente determina a necessária constatação do dolo, e ainda, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que não se pode constatar no caso em tela, tendo em vista que a qualificação do tipo se resume à ausência do recolhimento das receitas. Argumentou ainda que não ocorreu a sonegação do imposto, porque todas as operações foram devidamente destacadas pela empresa, sendo que todos os esclarecimentos foram apresentados à autoridade fazendária;

d) Reproduzindo o artigo 112 do CTN, argumentou que é do próprio conteúdo do princípio *in dubio pro reo*, ao definir infrações, ou cominar penalidades, há de ser a lei tributária, em existindo dúvida, interpretada de modo mais favorável ao acusado. Também argumentou que havendo clara e inequívoca incongruência da penalidade imposta com o fato descrito no auto de infração, deve o auditor fiscal observar o contido no artigo 112 do CTN;

e) Alegou a nulidade do auto de infração, em razão do que consta do termo de verificação fiscal de que o lançamento decorreu da presunção auferida mediante ação fiscal patrocinada em outras empresas, procedimento este incabível dentro da ação fiscal. Que forneceu todos os documentos e informações solicitadas no curso da ação fiscal;

f) Aduziu que não lhe foi oportunizado a demonstração do recolhimento do imposto, fato que leva a nulidade do lançamento, requerendo prazo hábil para a comprovação do pagamento do Imposto de Renda;

g) Arguiu a invalidade do auto de infração por não ter sido levado em consideração a atipicidade de suas operações para a obtenção da base de cálculo (tece comentários sobre a comercialização do álcool);

h) Disse que, em virtude da atividade mercantil da empresa, os levantamentos realizados pela fiscalização não podem ser qualificadas como receitas omitidas, mas sim como valores circulantes decorrentes da atipicidade da modalidade dos pagamentos realizados pela empresa;

i) Concluiu, ao final, que a exação levada a efeito é indevida, pois a presunção fixada no termo levou em conta um percentual de 70% sobre as receitas apuradas, e que tal margem de lucro é fictícia, e não se enquadra dentro da realidade do mercado, sendo fato notório dentro setor que ela é apenas de 2% no máximo. Alegou ainda que o ajuste do lucro real fixado no auto de infração constitui literal ofensa ao princípio constitucional que veda a fixação do imposto com natureza confiscatória.

DA DECISÃO DA DRJ

E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 18/10/2007, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, julgar procedente os lançamentos para manter as exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, além da

multas de ofícios aplicadas e demais encargos legais, com base nas argumentações abaixo sintetizadas:

a) Inicialmente, suscita a recorrente preliminar de decadência para os créditos inseridos no termo, anteriores a 3/08/2002, entretanto, os períodos autuados **têm início no ano-calendário de 2003**, data posterior a questionada para que se pudesse fazer o lançamento, portanto, improcedente a argumentação apresentada;

b) Quanto à alegação de nulidade do auto de infração, em razão do que consta do termo de verificação fiscal de que o lançamento decorreu da presunção auferida mediante ação fiscal patrocinada em outras empresas, cabe ressaltar que é improcedente tal nulidade argüida, porquanto assim estatuem os arts. 59 e 60, do Decreto 70.235/1972. Não se verifica qualquer irregularidade no fato da utilização informações obtidas em outras empresas, além do que, antes de ter sido efetuado o lançamento foi a interessada intimada a justificar as operações efetuadas conforme consta do Termo de Intimação Fiscal nº 006 (fl. 263) e demonstrativos (fls. 264 a 268);

c) É improcedente a alegação de que não lhe foi oportunizado a demonstração do recolhimento do imposto, visto ter sido varias vezes intimado a prestar esclarecimentos, sendo que a sua falta ou insuficiência é que levou a autuação, além do que, após ter sido cientificado ao auto de infração, se realmente houvesse efetuado os pagamentos poderia ter sido apresentado na impugnação, e para o qual teve o prazo de trinta dias;

d) Não procede a alegação de invalidade do auto de infração em razão das atipicidades das operações da empresa, a qual não teria sido levado em consideração;

e) Quanto a multa por infração qualificada deve observar o que dispõe o art. 44 da Lei 9 430/96, com a redação que foi dada pela Lei 11.488/07. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 360 a 367), a recorrente não escriturou em seus livros contábeis as receitas de comissões sobre vendas, bem como as receitas da filial nº 00.289.515/0010-04, como também não declarou as mesmas nas DIPJ, pois ficou perfeitamente claro que o sujeito passivo, dolosamente, não ofereceu à tributação e não informou na declaração de rendimentos uma parcela de suas receitas com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

f) Tal infração, praticada de forma reiterada, indica, indubitavelmente, o propósito deliberado da recorrente de “esconder” a maior parte de sua receita bruta, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte, além de procurar impedir ou modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, para obter como resultado a redução do montante do tributo e contribuições devidos, o que materializa as hipóteses dos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64.

Devidamente cientificada em 8/11/2007 da r. decisão, a recorrente, em 10/12/2007 apresentou recurso voluntário, no qual basicamente reitera as argumentações apresentadas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

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

Princípio com a apreciação das preliminares de nulidade dos lançamentos.

A recorrente alega que os dados obtidos se reportam a depósitos bancários e documentos fiscais da Ubigás, além de registros de saída de mercadorias da filial da recorrente, e que os lançamentos decorrem de presunção haurida mediante ação fiscal patrocinada em outras pessoas jurídicas. E que, dessa forma, é descabido o arbitramento ou presunção empregados nos lançamentos, de molde que estes são eivados de nulidade.

Também articula a atipicidade das operações feitas pela recorrente, atacadas pela fiscalização, e que se fosse considerada a realidade das operações, não poderia os autos de infração se fundarem em receitas em face das operações destacadas nos demonstrativos, mas sobre a efetividade dos valores apurados e devidamente consignados nos registros fiscais. Nesse passo, invoca acórdão da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que rechaça lançamento por omissão de rendimentos com base em depósitos bancários. Arremata, deduzindo que há incongruência dos lançamentos com a realidade das operações, do que emana a invalidade dos lançamentos.

A bem ver, a alegações do parágrafo precedente são de mérito, não obstante da apreciação de mérito se possa falar em invalidade ou validade de lançamento – invalidade ou validade material.

É de se ver que, encontrando-se a recorrente sob procedimento fiscalizatório específico, nenhum problema há em se utilizarem documentos de outras pessoas que se referem às operações objetivadas pelo procedimento fiscal.

Não houve arbitramento do lucro da recorrente (lançamento por arbitramento) e tampouco uso de presunção, seja presunção legal, seja presunção *hominis* ou *facti* ou comum¹.

O que se deu foi a constatação de receitas de comissões não escrituradas na contabilidade da recorrente, com elementos documentais denunciadores do pagamento de tais comissões à recorrente. Também, houve a constatação de falta de escrituração contábil das receitas de vendas de mercadorias pela recorrente. Pode-se dizer, pois, que se cuida de prova direta, em contraposição a arbitramento e a presunção.

Observo também que, a rigor, não se cuida de prova emprestada.

¹ A presunção "hominis" ou "facti" ou comum é a que se baseia no "id quod plerumque accidit" - aquilo que geralmente acontece

Como figura no Termo de Verificação Fiscal (fl. 362):

A Delegacia da Receita Federal em Campos dos Goytacazes/RJ enviou a DRF/Curitiba/PR cópias de documentos apreendidos pela Polícia Federal em Mandado de Busca e Apreensão da 1ª Vara Federal de Campos dos Goytacazes/RJ, referente ao caso da máfia dos combustíveis, caso Chebabe. Tais documentos constam em apensos do Processo nº 2003 5103002443-1 da Vara Federal acima e referem-se ao contribuinte fiscalizado

O autuante partiu desses elementos documentais, para então, fazer sua própria investigação, com base nos lançamentos constantes no Livro Caixa da Ubigás e nos documentos que dão lastro a tais lançamentos. Não se louvou em elementos dados como provados, mas partiu dos documentos apreendidos, e no que interessa, referentes às operações da e feitas com a recorrente, para então elaborar e constituir a instrução primária dos lançamentos, *i e.*, para então elaborar e formar conjunto probatório para a pretensão fiscal.

Não se está diante, portanto, de prova emprestada em sentido próprio.

Já, o acórdão invocado pela recorrente nada tem de ver com a questão em dissídio, vale dizer, não tem nenhum ponto de contato com a questão em discussão, além do que versa sobre presunção antes da emergência da hipótese legal de presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada, criada pelo art. 42 da Lei 9.430/96 (o acórdão citado é o 102-29.673/95).

Rejeito, pois, as preliminares de nulidade dos lançamentos.

Passo ao exame das questões *meritum causae*.

Interessa transcrever excerto do Termo de Verificação Fiscal que compõe os autos de infração em dissídio (fl. 363):

Analizamos todos os depósitos bancários que constam como remetente o fiscalizado juntamente com cópias de cheques e o Livro Caixa da Ubigás e constatamos que se trata de pagamentos às usinas de álcool pela compra de álcool hidratado. Tais pagamentos estão escriturados no Livro Caixa da Ubigás que fora apreendido, sendo que no histórico do lançamento constam o nome da usina, a quantidade de álcool hidratado comprada e o número do cheque utilizado para o pagamento. O cheque era depositado tendo como favorecido a usina e como remetente o contribuinte fiscalizado, sendo que no histórico da cópia do cheque há o motivo do pagamento, com as menções a usina a qual foi pago, a quantidade, o produto e o nome PETROPAR. Ou seja, quem efetuava o pagamento do álcool adquirido das usinas era a Ubigás, mas constava como remetente a Petropar. Por essa intermediação a Petropar recebia da Ubigás, como comissão, geralmente R\$ 0,02 (dois centavos de reais) por litro de álcool adquirido. Tal fato consta no Livro Caixa da Ubigás na conta COMISSÕES SOBRE COMPRAS – ÁLCOOL, sendo que no histórico de cada lançamento relacionado a esse fato, são mencionados a quem foi pago, o motivo, a quantidade, o produto, de qual usina foi

A

adquirido o álcool e o número do cheque. Os depósitos bancários que constam como favorecida a Petropar referem-se justamente ao pagamento dessas comissões, o que também é corroborado pelas cópias de cheques que constam como favorecida, já que nas mesmas são mencionados o motivo e a quem foi pago

Elaboramos o demonstrativo "depósito bancário", anexo a este Termo de Verificação Fiscal, onde há todos os depósitos bancários que constam como remetente a Petropar, sendo que nesse demonstrativo, as colunas "Comprovante de depósito, Cópia de cheque, Livro Caixa e Outros documentos", demonstram em quais folhas dos Anexos I, II e III se encontram esses documentos.

Diante dos fatos relatados acima, constata-se que o demonstrativo "Valores transferidos pelo contribuinte", do Termo de Intimação Fiscal nº 006, referem-se a pagamentos efetuados pela Ubigás e não pela Petropar, apesar de constar esta como remetente. Mas apesar de não efetuar os pagamentos pela compra de álcool hidratado, o contribuinte fiscalizado recebia comissões da Ubigás por intermediação na compra de álcool hidratado, por isso analisaremos se tais comissões foram escrituradas e oferecidas à tributação.

Analisamos o Livro Razão de 2003 juntamente com os Livros Diários e Razão de 2004 e constatamos que não há escrituração de receitas de comissões ou algo similar, já que a única receita escriturada refere-se a venda de mercadorias. Analisamos também as DIPJs desses períodos e também não constatamos receitas referem (sic.) a prestação de serviço, apenas com a venda de mercadorias. Diante desse fato elaboramos os demonstrativos "Receitas com comissões – Livro Caixa" e "Receitas com comissões – depósito bancário", onde aquele demonstrativo refere-se as receitas de comissões que estão escrituradas no Livro Caixa, mas não há comprovantes de depósitos bancários, e este há comprovantes de depósitos bancários. Com base nesses dois demonstrativos, elaboramos a tabela abaixo com a totalização mensal das receitas omitidas de comissões (grifos nossos)

Que os valores constantes no demonstrativo "Valores Transferidos pelo contribuinte" (fls 265 a 268), objeto do Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fl. 263) para esclarecimentos, constituem, valores pagos ou transferidos pela Ubigás, conforme discriminados no "Demonstrativo Depósito Bancário" anexo ao Termo de Verificação Fiscal dos autos de infração em causa (fls. 368 a 371), é o que se constata nos autos, conforme a documentação colacionada pela autoridade fiscal, nos Anexos I a III.

Cito, a título de exemplo, os depósitos bancários em cheques em que constam como remetente a recorrente e como favorecida a Inca Combustíveis Ltda., nos valores de R\$ 438.821,25 e R\$ 547.500,00: tais depósitos em favor da Inca Combustíveis Ltda. foram feitos com recursos da Ubigás, e não da recorrente, como demonstram as fls. 104, 108 e 112 do Anexo I.

Vê-se, claramente, inclusive no histórico do lançamento a crédito (saída de recursos) do Livro Caixa da Ubigás (fl. 104 do Anexo I), que a Ubigás efetivara os pagamentos (depósitos), apesar de constar nos cheques como remetente a recorrente – e no histórico do lançamento a crédito há indicação dos nºs dos cheques e da favorecida (a Inca Combustíveis Ltda.). Também, no mesmo Livro Caixa da Ubigás (fl. 104 do Anexo I), vê-se que há lançamentos a débito (entrada de recursos) como cheques descontados e que totalizam a somatória de R\$ 438.821,25 com R\$ 547.500,00 (R\$ 95.000,00 x 10 + R\$ 36.361,25), a fechar o Livro Caixa, vale dizer, a dar cobertura à saída de recursos registrada.

Igualmente, a título de exemplo, menciono os depósitos bancários (pagamentos) em cheques, em que constam como remetente a recorrente e como favorecida a Albesa Alcooleira Boa Esperança, nos valores de R\$ 87.600,00, R\$ 73.000,00 e R\$ 73.000,00: os depósitos foram feitos em favor da Albesa Alcooleira Boa Esperança, mas com recursos da Ubigás, e não da recorrente, ou seja, era a Ubigás que pagara a Albesa Alcooleira e não a recorrente, como demonstram as fls. 5, 6, 7 e 8 do Anexo II.

Isso é denunciado no lançamentos a crédito (saída de recursos) no valor de R\$ 233.600,00 (somatória de R\$ 87.600,00, R\$ 73.000,00 e R\$ 73.000,00) no Livro Caixa da Ubigás, com histórico de pagamento pela compra de álcool para a Albesa Alcooleira (fl. 5 do Anexo II), inclusive com indicação dos nºs dos cheques. No mesmo Livro Caixa da Ubigás (fl. 5 do Anexo II) figuram como lançamentos a débito (entrada de recursos) os valores de R\$ 87.600,00, R\$ 73.000,00 e R\$ 73.000,00, fechando o Livro Caixa, ou seja, a dar cobertura à saída de recursos registrada.

Por outro lado, não vejo nos autos nenhuma documentação trazida pela recorrente a comprovar a saída efetiva dos recursos descritos no demonstrativo “Valores Transferidos pelo Contribuinte”, seja em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, seja na impugnação, seja no recurso.

Noutras palavras, não diviso, nos autos, documentação em esclarecimento requerido no referido termo, correspondente a lançamentos a crédito nas contas contábeis de “Bancos” da recorrente e suas contrapartidas, tampouco extratos bancários para tais lançamentos.

Os valores constantes no demonstrativo “Valores Creditados a Favor do Contribuinte” (fl. 264) foram objeto igualmente do Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fl. 263) para esclarecimentos. E, que tais valores são de comissões recebidas pela recorrente, conforme discriminados no “Demonstrativo Receitas com Comissões - Depósitos Bancários” e “Demonstrativo Receitas com Comissões – Livro Caixa” anexo ao Termo de Verificação Fiscal dos autos de infração em causa (fls. 372 a 374), é o que se pode extrair dos autos, conforme a documentação colacionada pela autoridade fiscal, nos Anexos I e II.

A título de exemplo, registro as transferências bancárias e cheques em que constam como remetente a Ubigás e como favorecida a recorrente, nos valores de R\$ 1.820,00, R\$ 10.237,00 e R\$ 14.525,00 (fls. 32, 36, 37, 45, 47 e 48 do Anexo I).

No Livro Caixa da Ubigás, constam os lançamentos a crédito (saída de recursos): no valor de R\$ 1.820,00, sob o Título “Comissões sobre Compras – Alcool” (fl. 43 do Anexo I), no valor de R\$ 10.237,00, sob o título “Comissões sobre Compras – Gasolina” (fl. 44 do Anexo I) e no valor de R\$ 14.525,00, sob o mesmo título (fl. 46 do Anexo I).

Cito outro exemplo, agora, de comissões em que não há comprovantes de depósitos bancários, mas de pagamentos com cheques. Assim, o pagamento de R\$ 13.058,00, por cheque (fl. 59 do Anexo I). No Livro Caixa da Ubigás, consta o lançamento a crédito (saída de recursos) no valor de R\$ 13.058,00, sob o título “Comissões sobre Compras – Gasolina”, com a descrição de pagamento para a recorrente no histórico (fl. 58 do Anexo I).

Para o atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, que contempla o quadro de “Valores Transferidos pelo Contribuinte” e “Valores Creditados a Favor do Contribuinte” (fls. 264 a 268), a recorrente limitou-se a dizer o que consta na fl. 269, e reproduzido no Termo de Verificação Fiscal (fls. 361 e 362). Em síntese é dito o que é reproduzido na impugnação e no recurso (deste, fl. 463 do processo):

Geralmente por existir um período de entre safra em que as usinas não têm faturamento e fazem despesas junto a seus fornecedores, optam pela modalidade de escambo, ou seja, garantia do produto para a realização destes compromissos

Desta feita, face a expressa vedação de comercialização do produto pelos fornecedores, o pagamento do produto é direcionado para o proprietário da mercadoria

Outra modalidade é o pagamento antecipado, através de um pool de distribuidores e clientes, onde é realizada a antecipação do pagamento, sendo ajustado o preço no momento da retirada

A recorrente não traz aos autos, seja na peça inaugural, seja no recurso, nenhum elemento documental a comprovar as alegações que faz, nem há o cuidado de esclarecer melhor tais colocações.

Os elementos documentais carreados aos autos pela fiscalização indicam a consecução de omissão de receitas da recorrente de comissões por intermediação na aquisição de álcool e de gasolina.

E nada há no processo a contrastar ou contraditar a aludida concreção de omissão de receitas, que tenha sido acostado aos autos pela recorrente.

Por conseguinte, sob essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso quanto à omissão de receitas de comissões, suporte fático da exigência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

Prossigo com a questão da omissão de receitas de vendas de mercadorias da filial da recorrente.

A diverso senso do alegado pela recorrente, não houve emprego de margem de lucro fictícia para a detecção e quantificação da omissão de receitas de vendas de mercadorias. A recorrente alega que a autoridade fiscal presumiu a omissão de receitas com base no percentual de 70% das receitas apuradas e que a margem operacional das distribuidoras é de apenas 2%.

Ora, a omissão de receitas foi detectada e quantificada pelo autuante do confronto do Livro Razão com os Livros de Registro de Saída de Mercadorias da filial 00.289515/0010-44 e com o Livro de Registro de Apuração de ICMS da matriz.

Frontalmente contrário, pois, ao que argui a recorrente: o levantamento e a quantificação da omissão de receitas em discussão foram baseados nos valores registrados pela própria recorrente em seus Livros de Registro de Saída de Mercadorias da Filial 00.289515/0010-44 e em seu Livro de Registro de Apuração do ICMS da matriz.

Importa registrar que o autuante não considerou simplesmente o valor total constante nos Livros de Registro de Saída de Mercadorias da filial mencionada como receitas omitidas, para fins da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL. Tampouco procedeu a arbitramento do lucro.

O autuante considerou como custo os valores de entradas de mercadorias constantes dos Livros de Registro de Entradas de Mercadorias e de Registro de Apuração de ICMS, além do próprio ICMS sobre a venda – porquanto se cuida de hipótese de substituição tributária.

Isso consta do Termo de Verificação Fiscal, cujo excerto se reproduz abaixo (fls. 364 e 365), e se vê dos demonstrativos que figuram nesse Termo de Verificação Fiscal, e conforme os Anexos IV e V do referido termo:

Tendo sido intimado através do Termo de Intimação Fiscal nº 10, o contribuinte fiscalizado não prestou esclarecimento e não comprovou o motivo pelo qual as saídas de mercadorias que constam no Livro de Registro de Saída de Mercadorias da Filial 00.289515/0010-44 não terem sido escrituradas nos livros contábeis Diário e Razão, bem como declaradas na DIPJ, conforme consta no demonstrativo anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 010, as mesmas são consideradas omissão de receitas. Sobre tais receitas de venda, deduziremos como custo as entradas de mercadorias, que constam nos Livros de Registro de Entradas de Mercadorias e no Registro de Apuração de ICMS, e também o ICMS sobre Vendas, conforme demonstrativo abaixo.

(...)

Com base no demonstrativo acima juntamente com o demonstrativo anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 010, elaboramos o demonstrativo abaixo que se refere à totalização mensal de receitas omitidas deduzidas dos custos apurados no demonstrativo acima (grifos nossos)

()

Diante disso tudo, nada trouxe aos autos a recorrente que pudesse contraditar ou infirmar a apuração levada a efeito pelo autuante.

Outrossim, não merece reparos tal exigência fiscal – que, lembre-se: ela se reserva ao IRPJ e à CSL.

Sob essa ordem de juízo, nego provimento ao recurso sobre a questão da omissão de receitas de venda de mercadorias da filial da recorrente.

Passo à apreciação da questão da multa qualificada.

O tipo previsto para incidência da multa qualificada (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96)² contém, além de um elemento normativo (tributo), um elemento subjetivo – o dolo. Entendo que o elemento subjetivo do tipo não é o dolo genérico, mas o dolo específico, como se extrai dos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64³, a que faz remissão o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

O dolo genérico demanda a vontade de se praticar a conduta repudiada (omissiva ou comissiva) da qual emana o resultado. Portanto, o dolo genérico é preordenado à conduta do que ao resultado. O dolo específico reclama, além da vontade de praticar a conduta descrita, a intenção de se obter o resultado condenado decorrente daquela conduta. Quer dizer, no dolo específico deve haver a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado recriminado.

Vontade e intenção não se confundem. A vontade é muito mais psicológica, ao passo que a intenção é racional.

No caso vertente, o fato de figurar como remetente dos cheques a recorrente tendo como favorecidas as usinas, embora os recursos fossem transferidos da Ubigás para as usinas, associado à falta de escrituração pela recorrente das receitas de comissões que lhe eram pagas pela Ubigás pela intermediação na compra dos combustíveis é um “dado de fato” relevante. E isso foi constatado por mais de um ano-calendário consecutivamente.

² Conforme a redação dada pela Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07 (na dicção anterior do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa qualificada era a mesma, como igual era o pressuposto de fato, mas a pena estava prevista no art. 44, II; a Medida Provisória 303/06 alterara a redação mas teve sua vigência coarctada, pois não fora convertida em lei):

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

³ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No Livro Caixa da Ubigás há os registros de saída de recursos destinadas aos pagamentos para as usinas - e aí ficou demonstrado que os recursos saíam da Ubigás para pagamentos às usinas, apesar de constar como remetente dos cheques a recorrente e como favorecida as usinas.

Bem verdade que no Livro Caixa da Ubigás, precedente à saída dos recursos há o registro da entrada de recursos em valor equivalente, a dar cobertura ao valor das saídas de recursos. Não houve comprovação de que os recursos ingressados no Livro Caixa da Ubigás, que são por descontos de cheques, correspondem a recursos transferidos pela recorrente.

Diante da intimação feita à recorrente quanto às transferências de recursos, supostamente para as usinas (e se viu que não foram transferidas a elas), a recorrente limitou-se a arguir o que já foi transcrito alhures, e que foi repetido na peça inaugural e no recurso. Significa dizer, a recorrente não logrou comprovar e nada trouxe aos autos quanto à efetiva saída de recursos de suas contas correntes.

Quero com isso dizer que, em face das provas trazidas aos autos pela fiscalização, a recorrente não produziu contraprovas, e sequer carrou provas quanto à saída de recursos.

Houvesse a prova de que os recursos saíram das contas correntes da recorrente e que a isso correspondiam as entradas de recursos no Livro Caixa da Ubigás, por desconto de cheques, o “dado de fato” relevante poderia ser outro. É dizer, poderia se ter o benefício da dúvida quanto às comissões recebidas da Ubigás pela recorrente serem ou não por intermediação ocultada. Mas nada disso se deu.

Também, a total falta de escrituração contábil das vendas de mercadorias da filial, também por mais de um ano-calendário consecutivamente, vendas essas registradas nos Livros de Registros de Saída de Mercadorias da filial e no Livro de Registro de Apuração de ICMS da matriz, é outro “dado de fato” relevante.

O conjunto de todos esses elementos, a conjunção dos “dados de fato” relevantes a que me referi, conduzem-me a extrair o juízo de que houve o concurso de dolo específico nos comportamentos perpetrados pela recorrente.

Sob o manto dessas ponderações, nego provimento ao recurso quanto à aplicação da multa qualificada.

Por essa ordem de considerações e juízo, nego integralmente provimento ao recurso.

É o meu voto,


MARCOS TAKATA