



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11030.000570/2002-39  
Recurso nº. : 132.516  
Matéria : IRPJ, PIS, COFINS e CSLL - Exs: 1997, 1998, 1999, 2000  
Recorrente : ENTERPRISE IND. COM. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS  
Sessão de : 29 de janeiro de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.483

**PERÍCIA** - A realização de perícia só se justifica quando o exame do fato litigioso não puder ser feito pelos meios ordinários de convencimento, dependendo de conhecimentos técnicos especializados. Não é de ser deferida, pois, quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas.

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS** - Autorizam a presunção de omissão de receitas os valores de pagamentos efetuados e não contabilizados, bem como os valores creditados em conta bancária junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por serem presunções legais, compete ao contribuinte apresentar a prova para elidi-las.

**OMISSÃO DE RECEITAS- DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO.** A acusação de omissão de receitas em razão de pagamentos não contabilizados e em falta de comprovação da origem de depósitos em conta corrente bancária, se os pagamentos foram contra a mesma conta corrente, implica duplicidade de tributação.

**PIS- CSLL- COFINS - DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.** A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, quanto à mesma matéria fática.

**MULTA QUALIFICADA** - Ausentes os pressupostos de evidente intuito de fraude, falsidade ideológica e dolo específico, que autorizariam a aplicação da multa qualificada, deve a mesma ser reduzida ao percentual normal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ENTERPRISE IND. COM. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

PROCESSO Nº. : 11030.000570/2002-39  
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.483

2

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CLÁUDIA ALVES L. BERNARDINO (Suplente Convocada), VALMIR SANDRI e AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

Recurso nº. : 132.516  
Recorrente : ENTERPRISE IND. COM. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a pessoa jurídica Enterprise Indústria Comércio Importação e Exportação Ltda. foram lavrados os Autos de Infração de fls. 11 a 26, por meio dos quais formalizaram-se exigências relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) correspondentes aos anos-calendário de 1997 a 2000, incluindo os tributos, multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora.

As irregularidades de que é acusada a empresa são as seguintes:

1 – omissão de receita caracterizada por *compras não escrituradas* no livro Registro de Entrada e cujos pagamentos também não foram escriturados no Livro Caixa, nos anos-calendário de 1997 e 1998. Os valores estão discriminados no subitem “a 1” do Termo de Verificação Fiscal (fl. 29);

2 – omissão de receita caracterizada por *pagamentos não escriturados*, nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, conforme subitem “a 2” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30-31);

3 - omissão de receita caracterizada por *depósitos bancários cuja origem não foi comprovada*, anos-calendário 1997, 1998, 1999 e 2000, cujos valores estão discriminados no subitem “a 3” do Termo de Verificação Fiscal (fl. 32).

Os lançamentos foram fundamentos nos seguintes dispositivos legais:

IRPJ – arts. 15 e 24 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 25, inciso I, e 42 da Lei n.º 9.430, de 1996 e arts. 281, inciso II, e 528 e 849 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

PIS – art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar n.º 7, de 07 de setembro de 1970, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142, de 1982, arts. 2º, inciso I, 3º, 8º,

YJ

inciso I, e 9º, da Medida Provisória n.º 1.212, de 1995 e reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249, de 1995, arts. 2º, inciso I, 3º, e 9º da Lei n.º 9.715, de 1998.

CSLL – art. 2º, e parágrafos, de Lei n.º 7.689, de 1988, arts. 19 e 20 da Lei n.º 9.249, de 1995, art. 29 da Lei n.º 9.430, de 1996, art. 6º da Medida Provisória n.º 1.807, de 1999 e reedições.

Cofins – arts. 1º e 2º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249, de 1995, arts. 2º, 3º e 8º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória n.º 1.807, de 1999 e reedições, com as alterações da Medida Provisória n.º 1.858, de 1999 e suas reedições.

Nos anos-calendário objeto das autuações (1997 a 2000), a empresa optou pela tributação com base no lucro presumido.

A empresa impugnou tempestivamente as exigências, estando seus argumentos de defesa assim sintetizados no relatório integrante da decisão de primeira instância:

- não cometeu nenhuma das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal, ou na eventualidade de ter cometido alguma, não se omite, em decorrência de erros de escrituração ou procedimentos, em reconhecer e recolher os tributos que porventura deixaram de serem pagos. Não omitiu qualquer informação à fiscalização ou sonegou documentos por ela solicitada, o que vem demonstrar lisura e suas respectivas operações;

- as conclusões feitas nos Autos de Infração são resultados de meras presunções, desacompanhados de elementos sólidos de prova para caracterizar a omissão de receita, o que torna ilegítimo o crédito tributário lançado. Conforme art. 142 do CTN, o ato de lançar trata-se de uma atividade vinculada do agente administrativo, cuja celebração exige um considerável rigorismo de forma que o contribuinte possa conhecer com exatidão as imputações e exigências que lhes foram imputadas, cabendo ao fisco o ônus da prova em relação ao seu direito constitutivo. A não obediência deste rigor importa, na maioria das vezes, na nulidade do lançamento, eis que afronta o princípio da estrita legalidade (Constituição Federal, art. 150, I). Assim, o ato administrativo que formalizou o lançamento é manifestamente ilegal, não podendo prosperar. Em abono ao exposto, transcreve trechos de obras de



doutrinadores e ementas do Tribunal Federal de Recursos e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;

- O Fisco concluiu, de forma equivocada, pela existência de compras não escrituradas, pagamentos não escriturados e depósitos bancários não comprovados, não ultrapassando o campo das presunções. Exigir tributo com base em meras presunções não é razoável, não sendo motivo para concluir a falta de recolhimentos de tributos, até porque foi viabilizado à Fiscalização tomar conhecimento de toda a documentação fiscal da empresa, de toda as suas operações, estoques, contas bancárias, explicações, etc.;

- pela leitura do Termo de Verificação Fiscal e pelos Autos de Infração, constata-se a existência, em quantidade anormal, de expressões como “em tese” e “presunções”, o que nos faz, em tese, presumir que tais Autos de Infração não estão embasados em provas cabais da ocorrência das irregularidades neles apontadas;

- devido à exigüidade de tempo para elaborar sua defesa, os Autos de Infração foram reconstituídos parcialmente (doc. anexo), porém, demonstram que foram considerados diversos valores como caracterizadores de omissão de receita, que de fato não o são;

- requer que seja deferida prova pericial a fim de comprovar que a integralidade dos valores computados como devidos não o são. Formula os quesitos e indica o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito (fls. 1.374);

- inúmeros pagamentos que a fiscalização considerou como não escriturados estão devidamente registrados, a saber: em 29/09/1998 o pagamento de R\$1.527,74 está registrado na página 224 do Livro n.º 4. Equívoco da mesma natureza reside nos valores imputados como compras não escrituradas; muitas mercadorias consideradas como não escrituradas tiveram suas saídas registradas e o respectivo imposto recolhido. Exemplificando: os valores de R\$103.364,64 e R\$58.543,17 tiveram suas saídas registradas e recolhidos os tributos devidos;

- um exemplo dos equívocos cometidos pela fiscalização é quando não localizou notas fiscais de saídas referentes às sapatilhas constantes nas DIs nºs. 97/07114347, 97/0711454-4 e 97/0763257-7. Por exemplo, as NFs nºs. 2636, 2637, 2643, 2645, 2646, 2652, 2655, 2680, 2888, 3362 e 2674, entre outras, foram transacionadas como sapatilhas, porém, foram relacionadas como sendo tênis. É oportuno esclarecer que “sapatilhas” em espanhol corresponde ao nosso “tênis”;



- significativa parcela das mercadorias tidas como não registradas e que teriam tido uma saída sem a documentação fiscal pertinente, encontram-se no depósito da empresa, e que, seguramente, serão comercializadas com a emissão do necessário e indispensável documento fiscal, bem como com o recolhimento dos tributos devidos;

- não foram considerados alguns empréstimos obtidos pela empresa quando da imputação de valores tidos como sem origem;

- diante da sucessão de erros existentes na elaboração e imputação dos valores considerados para a base de cálculo dos tributos, os Autos de Infração são insubsistentes;

- houve dupla tributação de valores. Se houve omissão de receitas e o numerário correspondente restou depositado em uma instituição bancária e, posteriormente, acabou sendo utilizado para efetuar pagamentos, não se pode considerar a ocorrência de omissão de receitas nas duas operações, quais sejam, nos pagamentos não escriturados e nos valores depositados, sob pena de estar-se diante de uma dupla tributação, o que é vedado pela Carta Magna;

- a autuação do IRPJ é indevida e sua cobrança é ilegal. A suposta omissão de receita não está consubstanciada em lei específica que permita a imposição da obrigação de recolhimento do tributo. Existem provas inequívocas de que houve a escrituração fiscal. Não concorda com os demonstrativos de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido. Além disso, a multa tem efeito confiscatório, não podendo ultrapassar o percentual de 20%;

- os lançamentos do PIS e da Cofins devem ser declarados nulos eis que partiram de premissas equivocadas, pois deixaram de considerar o disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei n.º 9.718, de 1998, que determina a exclusão das receitas transferidas a terceiros da base de cálculo dessas contribuições. Entende o Fisco que esse dispositivo legal dependia de regulamentação e, portanto, não gerou quaisquer efeitos em nosso ordenamento jurídico. Porém, não há como corroborar tal entendimento, pois o art. supra citado é auto-aplicável em face do princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), independendo se o Poder Executivo expede ou não normas regulamentadoras. Além disso, foi desatendido o princípio constitucional da livre concorrência (art. 170, inciso IV, da CF), uma vez que a tributação da atividade empresarial em níveis superiores à capacidade contributiva frustra a opção do empreendimento. A demora do Poder Executivo em expedir



normas complementares não pode servir de impedimento de sua fruição pelos contribuintes, pois a Lei n.º 9.718, de 1998 não criou qualquer condição para a fruição desse direito, uma vez que expressamente determina quais elementos devem ser excluídos da base de cálculo, não restando margem para regulamentação do dispositivo. O regulamento tem o objetivo de facilitar a execução das leis, detalhando a forma como será cumprida, não restringindo os direitos a adequação da base de cálculo dessas contribuições;

- a autuação do PIS não tem respaldo legal porque a receita indicada no Auto de Infração não ocorreu. O arbitramento relativo à receita incomprovada por depósitos bancários e investimentos feitos não serve como indicador válido e legal para a autuação. Ao contrário do que afirma a fiscalização, fez prova idônea e ampla da origem dos valores que movimentou na rede bancária. A multa é indevida porque tem efeito confiscatório, não podendo ser superior a 20%;

- a Medida Provisória n.º 1.991-18, de 1998, que veio revogar o dispositivo da Lei n.º 9.718, de 1998, é constitucional, não merecendo acolhimento, pois viola o art. 246 da Constituição Federal;

- ainda em relação ao PIS e à Cofins, até a edição da Lei n.º 9.718, de 1998, essas contribuições incidiam de maneira acumulada, uma vez que a base de cálculo desses tributos atingiam valores que, apesar de contabilizados como receita própria do contribuinte, eram, em razão da ocorrência do fato gerador (o faturamento), transferidos para outro contribuinte que, por sua vez, era tributado pela mesma incidência. Assim, percebe-se que a exclusão da base de cálculo dessas contribuições, da parcela da receita transferida para outra pessoa jurídica, além de evitar a incidência cumulativa das duas contribuições, impede que o contribuinte recolha tributo sobre o valor que não integra a sua real capacidade contributiva.

- não se excluindo a parcela da receita que é transferida para terceiros, viola-se o princípio constitucional da isonomia;

- em razão de que a redação dada pela legislação (art. 114 do Código Tributário Nacional e do art. 2º da Lei Complementar n.º 70, de 1991 e Lei Complementar n.º 07, de 1970) não se reporta a qualquer tipo de receita presumida, não se pode pretender que integrem a base de cálculo do PIS e da Cofins os valores não recebidos, decorrentes de venda efetuadas e não quitadas, pois o mero faturamento, enquanto não pago pelo adquirente, não implica em receita do estabelecimento. Se assim não for, o princípio constitucional da capacidade

contributiva está sendo desrespeitado. Portanto, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, devem ser excluídas das bases de cálculo do Cofins e do PIS, as vendas não recebidas, devendo ser declarados nulos os lançamentos dessas contribuições;

- o lançamento da Cofins não pode ser exigido nos termos estabelecidos pela Lei n.º 9.718, de 1998, pois desrespeitou a norma constitucional que outorgava competência para instituir contribuição sobre o faturamento, alargando a definição de suas bases de incidência, para onerar receitas outras que não se emolduram naquele conceito. O faturamento é apenas um dos itens que integram as receitas; logo, o disposto nessa lei exorbitou o limite de competência outorgado pela Constituição Federal, sendo inválida a pretendida alteração. Outras receitas, como as financeiras, os ganhos de capital e as receitas não operacionais, estão fora do conceito de receita bruta e, com mais razão, da definição de faturamento. Portanto, é flagrante a inconstitucionalidade da norma contida no art. 3º, § primeiro, da Lei n.º 9.718, de 1998, ao pretender ampliar o conceito de faturamento, no intuito de colher a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela desenvolvida e da classificação contábil da receita. Também, a alteração na Constituição Federal, no caso a Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, não tem o condão de validar leis anteriores, nascidas inconstitucionais, como é o caso da Lei n.º 9.718, de 1998;

- da análise do art. 8º, e parágrafos, da Lei n.º 9.718, de 1998, que eleva a alíquota da Cofins para 3%, verifica-se que é atribuído tratamento distinto às empresas que auferem lucros e aquelas que obtêm baixa produtividade ou prejuízos, vez que esses últimos serão onerados com o total da majoração procedida na respectiva exação, e a empresa que possuir lucratividade procederá a compensação da Cofins com a CSLL, premiando aquelas que auferirem lucros e penalizando aquelas com baixo desempenho, com violação ao princípio constitucional da isonomia (arts. 5º e 150, inciso II, da CF). Assim, para que o ônus da majoração da alíquota pudesse ser resarcido de forma idêntica a todos os contribuintes, impunha-se fosse erigido critério de compensação que albergasse, também, as empresas que operam com apertados lucros ou mesmo deficitariamente;

- a majoração da Cofins é inconstitucional, pois essa alteração não foi feita por intermédio de lei complementar, único dispositivo legal para tanto, conforme art. 148 da Constituição Federal. Além disso, quando a compensação for apenas



parcial, ou mesmo quando não ocorrer a compensação, caracterizado está um confisco, em flagrante desrespeito ao que dispõe o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- se fossem válidas as alterações da Lei n.º 9.718, de 1998, somente entrariam em vigor a partir de 26/02/1999, tendo em vista a determinação do § 6º do art. 195 de CF;

- a autuação da Cofins não tem base legal porque se baseou em omissão de receitas inexistente, não ocorrendo o fato gerador. Portanto, indevida a exigência dessa contribuição. Além disso a multa é confiscatória, os juros cobrados são extorsivos e o demonstrativo de apuração inidôneo, uma vez que inexistem receitas ou depósitos não justificados;

- pela dúvida que se põe à matéria, não poderia ser aplicada a penalidade agravada (multa de 150%), devendo ser aplicada a mais branda, sob pena de afrontar o art. 112 do CTN. E, ainda, não se pode perder de vista que a aplicabilidade da pena administrativa deve ser orientada pelos mesmos princípios que regem a aplicabilidade da lei penal. A observância ao princípio da dosimetria da pena, em conjugação com o da tipicidade cerrada, levam à conclusão de que as penas administrativas mais graves devem ser atribuídas, apenas, às hipóteses em que o infrator tenha agido com dolo, fraude ou simulação efetivamente comprovada. No presente, não agiu de forma fraudulenta, na medida em que ausentes todos os elementos reclamados pela norma para a caracterização da típica figura infracional. Jamais poderia ser aplicada tal penalidade sem que se comprovasse a ação dolosa. Assim, considerando-se que a coleta de todos os elementos necessários à feitura do lançamento foi efetuada nos próprios registros, e inexistindo qualquer prática dolosa, simulatória ou sonegatória, e ainda, que a autuação foi calcada em meras presunções, cabe, somente, a aplicação da multa moratória de 20%;

- a exigência de juros de mora equivalentes à Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC é inconstitucional. Em verdade contempla índice de variação monetária, o que o desnatura como fator de juros moratórios. Além disso, a utilização de taxa arbitrada segundo os interesses e políticas governamentais fere, também, o princípio da legalidade, sendo igualmente inconstitucional a delegação de competência prevista no art. 14, I, da Lei n.º 9.981, de 1995. Assim, na impossibilidade da utilização da taxa SELIC como fator de juros moratórios aplicáveis



aos créditos tributários, deve a mesma ser afastada, determinando a observância da taxa máxima de 1% ao mês ou fração, conforme art. 161, § 1º, do CTN;

- a autuação da CSLL com base na insuficiência de determinação da base de cálculo é inidônea porque os valores relativos a depósitos bancários e investimentos não representam omissão de qualquer receita. Além disso, a multa é indevida, configurando confisco, não podendo ser superior a 20%, sendo nulo o Auto de Infração. Os juros de mora não podem ser cobrados, pois não está determinada a forma do seu cálculo em consonância com as disposições legais relativas ao indexador legal aplicável. Também, o demonstrativo de apuração dessa contribuição não tem validade, pois o arbitramento não pode ser aceito por falta de norma legal, ou seja, a Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26/10/1999, não tem efeito de lei.

Requer:

a) sejam conhecidas as presentes razões de impugnação e que seja dado provimento para julgar improcedente a acusação fiscal e desconstituídos os Autos de Infração. Se assim não for entendido, que seja aplicada a multa de 20% e os juros de 1%, no máximo;

b) seja deferida a produção de prova pericial, conforme assegura o disposto no art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

A 1ª Turma Julgadora da DRJ em Santa Maria, RS, rejeitou a preliminar de nulidade, indeferiu o pedido de perícia, e julgou parcialmente procedente a ação fiscal, reduzindo o valor dos tributos lançados, referentes aos fatos geradores ocorridos em setembro de 1998, em R\$ 18,33 para o IRPJ, R\$ 9,93 para o PIS, R\$ 14,66 para a CSLL e R\$ 30,55 para a Cofins.

É a seguinte a ementa da decisão de primeira instância (Acórdão DRJ-STM nº 782 , de 06 de agosto de 2002):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: PERÍCIA. DESNECESSIDADE

A realização de perícia é totalmente desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, principalmente, se os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO



Não provada a violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

#### PROVAS

A normatização regimental pertinente ao Processo Administrativo Fiscal determina à contribuinte a exposição dos motivos de fato e de direito passíveis de fundamentar a peça impugnatória, que deverá traduzir expressamente os pontos de discordância e suas razões, devendo estar instruída com todos os documentos e provas que possam comprovar as alegações. Meras alegações de erros sem a devida produção de provas não é suficiente para descharacterizar o lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Caracteriza-se como omissão de receita, os valores creditados em conta bancária ou de investimento mantido junto a instituição financeira, quando, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITA. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADAS

Autoriza a presunção de omissão de receitas, sujeitando-se à tributação, os valores de pagamentos efetuados que não foram escriturados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

#### INCONSTITUCIONALIDADE

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

#### MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não existindo a possibilidade legal da sua substituição pela multa moratória de 20%.

*[Assinatura]*

#### MULTA QUALIFICADA

É devida a multa qualificada em caso de sonegação, fraude ou conluio e aplica-se a todos os tributos que, em decorrência da prática dolosa, deixaram de ser recolhidos.

#### JUROS DE MORA. TAXA SELIC

A exigência da taxa SELIC como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES

Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Anos-calendário: 1997, 1998, 1999 e 2000

#### DECORRÊNCIA

A solução dada ao lançamento principal aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes.

#### PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES

A base de cálculo do PIS e da Cofins é a receita bruta, deduzida dos valores admitidos na legislação de regência. Não podem ser excluídas as importâncias computadas como receita que tenham sido transferidas para outra pessoa jurídica.

Lançamento Procedente em Parte

À fl. 1562 consta AR assinado e datado de 03/09/2002 e o recurso voluntário foi protocolizado em 27/09/2002, conforme carimbo apostado à fl. 1563.

Em sua defesa na presente instância, a recorrente inicia por reiterar a necessidade de prova pericial, ponderando ser controvertida a decisão recorrida, eis que ao mesmo tempo em que indefere a perícia alegando estarem nos autos todos os elementos necessários à solução da lide, entende que a Recorrente não demonstrou o direito pleiteado. Aduz que o indeferimento da perícia sem qualquer fundamentação afronta os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Insurge-se, ainda, com o fato de a decisão recorrida não ter se manifestado quanto a uma série de argumentos de defesa, alegando não lhe competir pronunciar-se acerca de constitucionalidades e princípios constitucionais. Traz doutrina e jurisprudência administrativa em sentido contrário.

No mérito, reedita os argumentos deduzidos na peça impugnativa.

É o relatório.

**V O T O**

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e foi feito arrolamento de bens para permitir seu seguimento. Dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, suscita a Recorrente cerceamento de defesa pelo indeferimento da perícia.

A perícia só se justifica quando o exame do fato litigioso não puder ser feito pelos meios ordinários de convencimento, dependendo de conhecimentos técnicos especializados. E não é esse o caso pois, tratando-se de acusação de omissão de receitas caracterizada por omissão de registro de compras, omissão de registro de pagamentos e omissão de escrituração de depósitos bancárias, sua desconstituição independe de conhecimentos técnicos especializados, fazendo-se apenas com a prova de que tais fatos estão escriturados, ou não representam receitas, ou as receitas respectivas foram tributadas, e essa prova pode e deve ser feita pelo sujeito passivo.

Não é estranhável que o órgão julgador, após indeferir a perícia alegando estarem nos autos todos os elementos necessários à solução da lide, conclua que a Recorrente não demonstrou o direito pleiteado. As provas a serem apresentadas pela autoridade fiscal e pelo sujeito passivo referem-se aos fatos. Os fatos alegados pelo fisco (não escrituração de compras, de pagamentos e de depósitos bancários) estão devidamente provados. Caberia ao sujeito passivo, como acima afirmado, demonstrar, ou que os eventos estão escriturados, ou que não correspondem a receitas, ou que correspondem a receitas já tributadas. Apenas a partir da produção dessas provas pelo sujeito passivo, e desde que produzissem dúvidas no espírito do julgador, caberia a produção de prova pericial. A perícia deve limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, não podendo ser estendidas à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

*SJ*

Aurélio Pitanga Seixas, em lúcida lição sobre a prova pericial, assim se expressa<sup>1</sup>:

“

Para demonstrar (provar) que a verdadeira conduta tributável (fato gerador ocorrido ou fato imponível) é aquela representada em seus livros de contabilidade e declarações tributárias e, consequentemente, demonstrar (provar) o desacerto e o equívoco da representação do fato gerador escriturada pelo fiscal lançador deverá o contribuinte anexar ao recurso administrativo todos os *meios de prova* ao seu alcance., como cópias de documentos representativos das operações comerciais, cópias dos registros contábeis, etc., etc.

Estes *meios de prova* anexados ao recurso administrativo fiscal pelo contribuinte podem produzir o efeito de convencer ou sensibilizar ou colocar em dúvida, a autoridade aplicadora da lei tributária, com competência legal para reexaminar o lançamento tributário, sobre a incorreta percepção que a autoridade lançadora teve sobre o fato gerador praticado.

A autoridade administrativa revisora, ao examinar os meios de prova apresentados pelo contribuinte, poderá ficar, desde logo, convencida do desacerto da percepção da realidade do fato gerador escriturada no lançamento tributário, julgando-se habilitada a substituir a percepção errada do fato gerador pela sua própria percepção, calcada nas provas apresentadas pelo contribuinte.

Se as provas apresentadas pelo contribuinte não comoverem a autoridade revisora, esta, naturalmente, ratificará ou homologará a percepção do fato gerador representada no lançamento tributário.

Como terceira hipótese, a autoridade revisora poderá ficar sensibilizada com as provas produzidas pelo recorrente, porém não se considerará suficientemente habilitada a ter uma correta *percepção* da realidade do fato gerador, necessitando da colaboração de um *perito* para esclarecimento pormenorizado da verdadeira realidade praticada pelo contribuinte.

O laudo ou documento firmado pelo contribuinte não é *meio de prova*, porém um *meio de percepção*, isto é, uma forma da autoridade aplicadora da lei tomar conhecimento, ou ter uma percepção, da realidade, através do parecer ou laudo, fornecido por um técnico, ou especialista na matéria fática em discussão, de sua inteira confiança.

Obedecendo o procedimento administrativo fiscal ao princípio *inquisitório*, já que a autoridade fiscal tem a função legal de agir, de ofício, para descobrir a verdade dos fatos com absoluta imparcialidade, pois nenhum interesse lhe assiste no exercício de sua competência legal, o *exame pericial* para um deslinde mais esclarecedor sobre a matéria fática, vai depender, exclusivamente, da necessidade que tenha a autoridade fiscal de

<sup>1</sup> “A Prova Pericial no Processo Administrativo Fiscal” Processo Administrativo Fiscal - Dialética - junho-1995

aperfeiçoar a sua *percepção* sobre a verdadeira *realidade*, por diversas formas representada.

Conseqüentemente, não possui o contribuinte direito subjetivo à efetivação de exame pericial, devendo se sujeitar ao que for decidido pela autoridade administrativa, sem perder a oportunidade, como mencionado anteriormente, de apresentar, desde o início, todas as provas ao seu alcance para demonstrar a exatidão do seu comportamento.”

Por outro lado, o indeferimento da perícia está perfeitamente motivado na decisão de primeira instância, sendo oportuno reproduzir os seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido:

“A argumentação da autuada no sentido de evidenciar que os valores lançados não são os devidos encontra-se desprovida de qualquer elemento de prova de sua necessidade, uma vez que a matéria objeto de eventual perícia poderia ser demonstrada por prova documental, cujo momento para a sua apresentação é na impugnação, nos termos do § 4º do art. 16, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Os quesitos formulados pela autuada (fl. 1.374) referem-se à questões que não requerem conhecimentos técnicos específicos e poderiam ser solucionadas pela própria impugnante mediante provas documentais cuja guarda e conservação compete à própria autuada, e ainda, poderiam ser respondidos pela simples análise das peças que já estão juntadas neste processo.

Para ser afastada a prática de omissão de receitas, bastava que autuada tivesse comprovado que havia escriturado os valores das compras, os pagamentos e comprovado a origem dos depósitos bancários, relacionadas no Termo de Verificação Fiscal. Não há necessidade de perícia para verificar se os depósitos bancários são considerados na contabilidade como sendo ingresso de receita, quais as formas de ingresso de receitas, de que forma são pagas as importações e a liquidação de contratos de câmbio, se os pagamentos considerados para o cálculo dos tributos não foram lançados no caixa da empresa, se as mercadorias constantes nas DIs têm registro de saídas na sua escrita, qual o estoque atual da empresa, se tem dívidas ou se houve equívoco na interpretação dos nomes de mercadorias. Todas essas questões, na realidade, poderiam ser melhor respondidas pela autuada, pois estão diretamente relacionadas com a sua atividade. Não vejo nenhum motivo para acreditar que um profissional especializado, certamente um contador independente, teria mais condições de explicar os fatos que o contador ou dirigentes da própria empresa”.

Rejeito a preliminar de nulidade de por cerceamento de defesa e ofensa ao princípio do contraditório e endosso, pela mesma motivação que embasou a decisão de primeira instância, o indeferimento da perícia.

Insurge-se, ainda, a Recorrente, contra o fato de a decisão recorrida não ter se manifestado quanto aos aspectos relacionados à constitucionalidade de

dispositivos legais, alegando que não pretende que o órgão administrativo declare a constitucionalidade ou ilegalidade da norma, mas apenas profira seu julgamento quanto à sua aplicação, sob pena de afronta ao inciso LV da Carta Magna.

A possibilidade de os órgãos administrativos negarem aplicação a dispositivos legais em vigor por contrariarem a Constituição tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. A posição deste Conselho situa-se em posição intermediária.

O entendimento dominante neste Conselho firmou-se no sentido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da constitucionalidade , ainda que em recurso extraordinário, poderia o Colegiado deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no **PGFN/CFR 439/96**. Também a antiga Consultoria Geral da República reiteradamente manifestou-se na mesma linha (**Parecer 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima**).

Em que pesem as respeitáveis manifestações em sentido diverso, entendo que quem melhor abordou o questão foi o Prof. Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>, que assim se expressou:

“ ....Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei constitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei constitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é constitucional.

A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada constitucional , em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a constitucionalidade de lei, Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da constitucionalidade é inadmissível.

<sup>2</sup> Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999



Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de argüições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o "guardião da Constituição".

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

Poder-se-ia sustentar, *de lege ferenda*, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

Nos casos em que esteja superada a questão de se saber se a lei é inconstitucional, porque a inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, aí sim, tem pertinência a tese segundo a qual a autoridade administrativa deve recusar aplicação à lei inconstitucional.

É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua

inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e, finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese a, a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese b, a autoridade administrativa pode aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese c, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses a e b, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese c, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado.....”

Antes de entrar no mérito, consigno que não serão apreciados os questionamentos relativos à inconstitucionalidade das normas, e que o decidido em relação ao IRPJ aplicar-se-á aos lançamentos decorrentes.

No mérito, as irregularidades de que é acusada a empresa consistiram em omissão de escrituração de compras, de pagamentos e de depósitos bancários, caracterizadores de presunção de omissão de receitas, a primeira, presunção simples, as duas outras, presunções legais previstas nos artigos 40 e 42 da Lei nº 9.430/96, a seguir transcritos:

“ Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

#### Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

A materialidade dos fatos levantados pela fiscalização está demonstrada nos autos pelas cópias de notas fiscais, Declarações de Importação, Contratos de Câmbio de Venda, Livros de Registro de Entradas, extratos bancários.

Em sua impugnação, a empresa alegou não ter praticado as irregularidades descritas, e, à guisa de comprovação, junta os demonstrativos de fls. 1.512-1513 e cópia de documentos da Secretaria da Fazenda do RS de fls. 1.515 a 1.520. Como exemplo dos erros cometidos pela fiscalização, cita os seguintes: (a) o valor do pagamento de R\$1.527,74, em 29/09/1998, está devidamente registrado na pág. 224 do Livro n.º 4; (b) muitas compras que constaram como não escrituradas tiveram suas saídas registradas; (c) muitas das mercadorias importadas constam

das DI, foram transacionadas como sendo tênis; (d) não foi considerado que parcela significativa de mercadorias tidas como não registradas encontram-se no depósito da empresa; (e) não foram considerados alguns empréstimos obtidos pela empresa quando da imputação de valores tidos como sem origem.

O relator analisou cuidadosamente os argumentos trazidos e documentos anexados, concluindo que apenas em relação ao valor de **R\$1.527,74** cabe razão à autuada, pois que se encontra ele devidamente registrado na folha 224 do Livro Caixa (fl. 959), devendo ser excluído da tributação. Quanto aos demais, registra que a autuada apenas deu de alguns supostos erros, não apresentando nenhuma comprovação hábil. Pondera o ilustre Relator :

“..... A simples elaboração de um demonstrativo onde constem os valores que pretende que sejam excluídos da tributação, bem como a apresentação de documentos da esfera estadual para a apuração do valor do ICMS devido em determinado período, não são provas capazes de afastar a presunção de omissão. Caberia à autuada, neste momento, demonstrar com exatidão os erros, e principalmente, trazendo aos autos provas concretas das suas alegações.

A normatização regimental pertinente ao Processo Administrativo Fiscal determina à contribuinte a exposição dos motivos de fato e de direito passíveis de fundamentar a peça impugnatória, que deverá traduzir expressamente os pontos de discordância e suas razões, devendo estar instruída com todos os documentos e provas que possam comprovar as alegações.

Como as presunções legais podem ser afastadas quando forem apresentadas as provas da improcedência dessas presunções, pois o ônus da prova caberia ao contribuinte, cumpria à autuada apresentar as provas da origem dos valores creditados em conta bancária e da escrituração dos valores das compras e pagamentos efetuados.

No caso ora discutido, é irrelevante se muitas compras que constaram como não escrituradas tiveram suas saídas registradas e que parcela significativa de mercadorias tidas como não registradas encontram-se no depósito da empresa, pois o que a autuada tem que comprovar, para afastar a omissão de receita, é o registro de todas as compras.

Ainda, em relação à omissão de receita, a autuada entende que se houve omissão de receitas e o numerário correspondente restou depositado em uma instituição bancária e, posteriormente, acabou sendo utilizado para efetuar pagamentos, não se pode considerar a ocorrência de omissão de receitas nas duas operações, quais sejam, nos pagamentos não escriturados e nos valores depositados, sob pena de estar-se diante de uma dupla tributação, o que é vedado pela Carta Magna;

Também, nesse caso, cabia à autuada comprovar que os recursos provenientes de pagamentos não escriturados são os

15

mesmos depositados em conta bancária e que fazem parte da autuação.

Enfim, a autuada apesar de intimada (fls. 70-71, 38 a 55), com exceção do valor de R\$1.527,74, não apresentou provas suficientes que comprovasse a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários e dos pagamentos efetuados, inclusive de compras que não foram escrituradas no livro Caixa. Tampouco apresentou tais comprovações na fase impugnatória. Restringiu-se a alegar que o procedimento fiscal está incorreto. Caso tivesse detectado erros cabia apontá-los e comprová-los, trazendo provas hábeis e idôneas do alegado.”

Efetivamente, a falta de escrituração dos pagamentos e a existência de depósitos de origem não comprovada constituem presunção legal de omissão de receita, cabendo ao contribuinte o ônus de produzir a prova para elidir a presunção. Não o fazendo, prevalece a presunção.

A omissão no registro de compras todavia, não foi erigida como presunção legal, constituindo indício de omissão de receitas, necessitando de outros elementos para caracterizar a presunção simples. Para que se sustente a exigência há que restar evidenciado que ocorreram os respectivos pagamentos que, por também não estarem contabilizados, presumem-se oriundos de receitas omitidas. Nesse sentido o Ac. CSRF 01-1.520/90, cuja ementa registra que “eventuais indícios de omissão no registro de receitas, como os evidenciados pela falta de registro de compras efetuadas pela pessoa jurídica, requerem, para comprovação do fato de que os correspondentes pagamentos foram feitos com recursos movimentados à margem da escrituração, maior empenho e um aprofundamento por parte da Fiscalização”. Conforme jurisprudência deste Conselho, para caracterizar a presunção seria necessária a prova do correspondente pagamento. No caso presente, os outros elementos trazidos pela fiscalização são representados pelas declarações de importação e pelos contratos de câmbio fechados, os quais são debitados na conta corrente bancária da empresa. Um único valor que integra esse item da exigência (R\$ 5.460,00, no mês de julho de 1999) não corresponde a importação, mas a compra no mercado interno, e, por isso, não está corroborado por contrato de câmbio. A nota fiscal correspondente registra que o pagamento foi a vista, mas não há prova do pagamento. Assim, esse valor não pode compor a exigência.

A alegação de imprecisão da tradução do termo “sapatilha” é irrelevante para descharacterizar a presunção. Para dela se socorrer, deveria a Recorrente fazê-la



acompanhar de provas de que as aquisições foram contabilizadas e integraram o estoque (a título de tênis ou de sapatilhas).

A presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados não exclui as presunções caracterizadas por pagamentos não contabilizados e compras (pagas) não contabilizadas . É que os pagamentos não foram, necessariamente, feitos com recursos oriundos da receita omitida que integrou aquela conta bancária. O fato de os pagamentos não contabilizados superarem os depósitos não contabilizados significa que os recursos utilizados para os pagamentos não advêm, necessariamente, dos depósitos não contabilizados. Cumpriria, pois, à Recorrente comprovar a duplicidade de consideração, vinculando os pagamentos à conta bancária

Embora a Recorrente não tenha feito a vinculação entre os pagamentos e a conta bancária, é fato que os contratos de câmbio eram fechados mediante débito na conta do Banco do Brasil que contém os depósitos de origem não identificada. Cumpre, pois, excluir da matéria tributável os valores correspondentes aos contratos de câmbio que estejam contidos na omissão de receita tributada a título de depósitos de origem não comprovada.

mês	Omissão de receita Depósitos bancários		Omissão de receitas: Compras não contabilizadas e pagamentos não contabilizados		
	Tributada	Saldo tributado	Contratos de câmbio	Saldo a tributar	Excluir da matéria tributável
07/97	35.000,00	35.000,00			
08/97	0,00	0,00	78.790,95	43.790,95	35.000,00
09/97	21.527,22	21.527,22			
10/07	19.300,66	40.827,22	43.046,45	2.219,23	40.827,22
11/97	100.000,00	100.000,00	88.853,74		88.853,74
12/97	0,00	11.146,26			
01/98	0,00				
02/98	0,00				
03/98	0,00				
04/98	76.590,77	87.737,03	94.854,22	7.117,19	87.737,03

05/98	0,00				
06/98	77.170,13	77.170,13			
07/98	25.092,23	102.199,36			
08/98	0,00	102.199,36			
09/98	0,00	102.199,36			
10/98	31.511,06	133.710,42			
11/98	58.000,00	191.710,42			
12/98	0,00	191.710,42			
01/99	0,00	191.710,42			
02/99	0,00	191.710,42			
03/99	0,00	191.710,42			
04/99	155.458,60	347.169,02	104.622,00 + 107.622,48		212.244,48
05/99	23.160,70	134.924,54 + 23.160,70			
06/99	0,00	158.085,24			
07/99	0,00	158.085,24			
08/99	50.000,00	258.085,24			
09/99	18.605,00	276.690,24			
10/99	0,00	276.690,24			
11/99	0,00	276.690,24			
12/99	62.665,00	339.355,24	104.629,99		104.629,99
01/00	0,00	234.725,25			
02/00	141.084,38	375.809,63	99.335,23 + 43.418,34		142.753,57
03/00	15.000,00	230.056,06 + 15.000,00			
04/00	20.339,34	265.395,40			
05/00	0,00	265.395,40			
06/00	0,00	265.395,40			
07/00	20.339,34	285.734,74			



08/00	0,00	285.734,74	116.263,73		116.263,73
09/00	0,00	169.471,01	129.500,00		129.500,00
10/00	151.790,02	39.971,01 + 151.790,02	61.130,62 + 56.746,48		117.871,10
11/00	14.300,00	73.889,93 + 14.300,00			
12/00	30.209,43	118.399,36			

Portanto, devem ser excluídas da matéria tributável as seguintes parcelas:

Mês	R\$
08/97	35.000,00
10/97	40.827,22
11/97	88.853,74
04/98	87.737,03
04/99	212.244,48
12/99	104.629,99
02/00	142.753,57
08/00	116.263,73
09/00	129.500,00
10/00	117.871,10

Uma vez que a omissão de receitas influencia também a base de cálculo do PIS, da Cofins, da CSLL, aplica-se aos respectivos lançamentos o acima decidido.

Quanto às razões de recurso suscitadas especificamente em relação ao PIS e à Cofins, que são reedição da impugnação, reporto-me às lúcidas considerações do relator do voto condutor do acórdão de primeira instância, a seguir transcritas, e que adoto como razão de decidir:

"Uma das alegações é de que devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, as receitas transferidas a terceiros, conforme o disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei n.º 9.718, de 1998.

Para o deslinde da questão, cabe transcrever o art. 2º, e parágrafos da Lei n.º 9.718, de 1998:

*"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente”.*

O inciso III do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998 previa que fossem excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme definidas nos arts. 2º e 3º, § 1º, do mesmo diploma, os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos a outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

O mencionado dispositivo, como claramente enunciado em seu texto legal, não era auto-aplicável, ficando sua eficácia condicionada à expedição das pertinentes normas pelo Poder Executivo. Dessa forma, somente com tal regulamentação poder-se-ia conhecer seu real alcance e as condições concretas de sua aplicabilidade.

Releva destacar que a matriz legal nitidamente estatuiu, no caso, a necessidade de uma regulamentação formal pelo Executivo, função essa que não poderia ser suprida ou substituída por uma simples definição da Administração, à qual não competiria manifestar-se sobre a matéria, antecipando-se ou sobrepondo-se à atividade regulamentadora legalmente exigida.

Ocorre que o mencionado inciso III foi posteriormente revogado pela Medida Provisória n.º 1.991-18, de 09/06/2000, mediante seu art. 47, IV, "b", a partir desta última data, sem nunca ter sido regulamentado.

Sendo tal regulamentação condição resolutória para a eficácia do disposto no art. 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998, foi expedido o Ato Declaratório SRF n.º 56, de 20 de julho de 2000, a seguir transscrito:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente”.*

O inciso III do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998 previa que fossem excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme definidas nos arts. 2º e 3º, § 1º, do mesmo diploma, os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos a outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

O mencionado dispositivo, como claramente enunciado em seu texto legal, não era auto-aplicável, ficando sua eficácia condicionada à expedição das pertinentes normas pelo Poder Executivo. Dessa forma, somente com tal regulamentação poder-se-ia conhecer seu real alcance e as condições concretas de sua aplicabilidade.

Releva destacar que a matriz legal nitidamente estatuiu, no caso, a necessidade de uma regulamentação formal pelo Executivo, função essa que não poderia ser suprida ou substituída por uma simples definição da Administração, à qual não competiria manifestar-se sobre a matéria, antecipando-se ou sobrepondo-se à atividade regulamentadora legalmente exigida.

Ocorre que o mencionado inciso III foi posteriormente revogado pela Medida Provisória n.º 1.991-18, de 09/06/2000, mediante seu art. 47, IV, "b", a partir desta última data, sem nunca ter sido regulamentado.

Sendo tal regulamentação condição resolutória para a eficácia do disposto no art. 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998, foi expedido o Ato Declaratório SRF n.º 56, de 20 de julho de 2000, a seguir transcrito:

*"Dispõe sobre os efeitos do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;*

*considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória n.º 1.991-18, de 9 de junho de 2000;*

*considerando, finalmente, que, durante sua vigência o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara:*

*não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica."*

Dessa forma, a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de receitas transferidas para outra pessoa jurídica, com fulcro no inciso III do §2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, na prática, nunca foi concretizada.

Por outro, por falta de comprovação, não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores que a autuada diz não ter recebido, decorrentes de vendas efetuadas e não quitadas. Sobre o assunto, cabe esclarecer que a partir da Instrução Normativa SRF n.º 104, de 24 de agosto de 1998, passou a ser admitido o regime de caixa para fins de reconhecimento da receita bruta para as pessoas jurídicas optante pelo lucro presumido. Porém, se não forem comprovadas, como é o caso presente, devem ser oferecidas à tributação obedecendo o regime de competência.

Diante do exposto, a base de cálculo da contribuição para o PIS e a Cofins é a receita bruta, deduzida dos valores admitidos na legislação de regência, não podendo ser dela excluídas as importâncias que, computadas como receita, tenham sido transferidas para outras pessoas jurídicas e, por falta de comprovação, as vendas que alegou que ainda não recebeu.

Em relação às alterações da Lei n.º 9.718, de 1998 (alargamento da base de cálculo, alteração da alíquota para 3%), verifica-se que os argumentos da impugnante questionam a constitucionalidade desse dispositivo. Como já discutido no item "3" desse acórdão, não cabe às autoridades administrativas à análise do assunto, pois o controle da constitucionalidade da lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Não custa lembrar que a Cofins, instituída pela LC n.º 70, de 1991, teve sua base de cálculo modificada e alíquota alterada para três por cento, a partir do mês de fevereiro de 1999, por força dos artigos 3º e 8º da Lei n.º 9.718, de 1988:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

[...]

*Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS."*

Desse modo, a aplicação da alíquota de 3% a partir de fevereiro de 1999, bem como a inclusão de outras receitas na composição da base de cálculo, apenas obedeceu a legislação vigente."

Oportuno registrar que o Superior Tribunal de Justiça, em pelo menos duas vezes se manifestou no sentido de que o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, que estabelecia a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, dependia de normas regulamentares do Poder Executivo, e com a edição da Medida Provisória 1.991-18/2000 foi retirado do mundo jurídico antes de produzir os efeitos pretendidos. Portanto, embora vigente, não teve eficácia, já que não editado o decreto regulamentador. (REsp nº 445.452/RS, Relator Ministro José Delgado, DJU de 10/03/2003 e REsp nº 513.045/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, DJU de 20/10/2003)

Sobre o agravamento da multa, a decisão de primeira instância assim considerou:

"Como se verifica, o dolo, é "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo. É momento subjetivo.

Entende-se que esse "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo ficou evidenciada e provada nos autos, pois, durante os anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, a autuada deixou de encriturar no Livro Caixa diversos pagamentos, inclusive oriundos de compras não encrituradas no Livro Registro de Entrada, e deixou de comprovar a origem de diversos depósitos bancários, fatos esses que, como vimos no item "4" deste acórdão, a legislação define como omissão de receita. Observa-se que **não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada**. Além disso, os valores considerados omitidos são expressivos, como por exemplo no ano de 2000. Nesse ano, o montante da receita omitida foi de R\$1.634.027,16, enquanto que o valor oferecido à tributação foi de R\$1.933.238,29.

Esse procedimento consciente, com o intuito de não pagar ou pagar menos tributos e contribuições, se enquadra perfeitamente à hipótese prevista na Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 71, como sonegação fiscal.

Portanto, a fiscalização agiu corretamente em definir que o procedimento da contribuinte denota evidente intuito de fraude, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Diante do exposto, a multa no percentual de 150% deve ser mantida."

A jurisprudência deste Conselho consolidou-se no sentido de que omissão na contabilização, a ensejar a tributação como receitas omitidas, por si só não autoriza o agravamento da multa, caso não acompanhada dos elementos caracterizadores da fraude ou dolo específico.



Para que a penalidade aplicada seja qualificada, o intuito de fraude há que ser evidente. Situações como, nota fiscal “calçada”, subfaturamento, notas “frias”, conta corrente bancária mantida em nome de terceiro, notas fiscais emitidas por empresas inexistentes, etc. não deixam margem a qualquer dúvida quanto ao evidente intuito de fraude. Outras situações não permitem concluir, incontestavelmente, pelo evidente intuito de fraude. Segundo entendimento consagrado neste Conselho, o não oferecimento de receita à tributação, quando as operações respectivas estão contabilizadas nos livros fiscais, em princípio, não caracterizam o evidente intuito de fraude. Porém, essa mesma situação pode caracterizar evidente intuito de fraude, se presentes outras circunstâncias. É o caso, por exemplo, de empresas que reiteradamente, e por anos a fio, apresentam declaração pelo lucro presumido e oferecem à tributação, invariavelmente, percentual ínfimo (5% a 10%) de sua receita. Nesse caso, o intuito de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária é notório.

Não é esse o caso dos autos. Os fatos provados, ensejadores da presunção legal de omissão de receitas (pagamentos não contabilizados e depósitos cuja origem não foi explicada), não se revestem das características próprias exigidas para imputação da penalidade como concebida e mantida pela decisão de primeira instância. Portanto, estando ausentes os pressupostos de evidente intuito de fraude, falsidade ideológica e dolo específico, que autorizariam a aplicação da multa qualificada, como pretendido pelos autuantes, deve a mesma ser reduzida ao percentual normal.

Pelas razões explanadas, rejeito as preliminares suscitadas e dou provimento parcial ao recurso para:

I- Excluir da matéria tributável as seguintes importâncias:

Mês	R\$
08/97	35.000,00
10/97	40.827,22
11/97	88.853,74
04/98	87.737,03



04/99	212.244,48
12/99	104.629,99
02/00	142.753,57
08/00	116.263,73
09/00	129.500,00
10/00	117.871,10

II- Reduzir o percentual da multa para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004

  
SANDRA MARIA FARONI