



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

Processo n° 11543.001005/2003-90
Recurso n°
Acórdão n° 1302-001.364 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrentes TARGET TRANDING S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1998, 1999

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O recálculo a favor do contribuinte pela autoridade fazendária dos valores do lançamento tributário, após análise de novos documentos e planilhas apresentadas, não é causa a ensejar nulidade do auto de infração com fundamento em mudança do critério jurídico adotado inicialmente.

PAGAMENTO PARCIAL DO LANÇAMENTO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O pagamento parcial do lançamento tributário no prazo para apresentação de defesa pelo contribuinte extingue a parcela da obrigação tributária correspondente, devendo a importância ser excluída do auto de infração sem que o lançamento incorra em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999

OMISSÃO DE RECEITAS NÃO COMPROVADAS. FUNDAP. CONTRATOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO DE BENS OU MERCADORIAS.

Insubsiste o lançamento tributário acaso não reste comprovado pela autoridade fiscal que o contribuinte, muito embora declarasse apenas a prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros, na verdade realizava a importação de bens ou mercadorias por sua conta e risco para venda no mercado interno.

DESPESA INDEDUTÍVEL. DOAÇÃO A PARTIDO POLÍTICO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

As despesas classificadas como indedutíveis pela legislação tributária, para fins de oferecê-las a tributação, devem ser adicionadas na demonstração do Lucro Real.

DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL APÓS O PAGAMENTO POSTERGADO DO TRIBUTOS.

Demonstrado o pagamento postergado do tributo antes do seu lançamento de ofício, a autoridade fazendária apenas pode lançar eventual pagamento a menor de juros e multa moratória, nos termos do art. 273/RIR-99, da Súmula 36/CARF e do PN do COSIT n.º 2/96.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO DEMONSTRADO O DOLO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

É incabível a qualificação da multa de ofício se não restou efetivamente demonstrada a intenção dolosa do contribuinte de fraude ou simulação.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 1998, 1999

LANÇAMENTO DECORRENTE. PIS. COFINS. CSLL.

Insubsistindo o lançamento principal sobre determinados fatos que restaram desconstituídos ou descaracterizados, acompanham a mesma sorte os demais lançamentos decorrentes dos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade: a) em negar provimento ao recurso de ofício; e b) dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar o item 001 dos autos de infração de COFINS e de Contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, MARCIO RODRIGO FRIZZO, WALDIR VEIGA ROCHA, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 02/06/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 02/06/2014

4 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 10/06/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 11/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso voluntário e de ofício.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão de suposto pagamento a menor de tributo e omissão de receitas por parte da recorrente, fato que motivou a constituição de IRPJ (R\$ 1.936.625,41), CSLL (R\$ 658.661,94), PIS (R\$ 24.995,02) e COFINS (R\$ 99.046,63) (fl. 1.188/1.207).

Em resumo, na origem do presente processo administrativo, o AFRFB convenceu-se pela ocorrência dos seguintes fatos, consoante narra o Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.163/1.187):

- (i) Que a empresa tem por objeto social a importação, exportação e distribuição de mercadorias em geral, etc., e que apresentava indícios de recolhimentos de tributos federais, nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 não condizentes com o volume de importações;
- (ii) Que após a análise dos livros contábeis, fiscais e demais documentos apresentados pela empresa, constatou-se que esta opera com importação de mercadorias utilizando-se de incentivo fiscal do estado do Espírito Santo, o FUNDAP;
- (iii) Que a empresa dá saída de grande parte das mercadorias pelo código 5.99 e 6.99 alegando tratar-se de “saídas em consignação”;
- (iv) Que entre os documentos apresentados pela empresa foram analisados diversos contratos de prestação de serviços entre consignatário e importador (fls. 1534/1564);
- (v) Que a empresa não incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS as operações chamadas de “saídas em consignação”, as quais também não figuraram no cálculo do IRPJ e CSLL;
- (vi) Que foram promovidas circularizações através de intimações a vários clientes da recorrente, conforme documentos de fls. 184/488;
- (vii) Que os contratos apresentados criam a figura inusitada do consignatário como uma espécie de atividade fim;
- (viii) Conclui que consignação não é uma atividade e sim um tipo de operação comercial temporária, um estado momentâneo pelo qual passa o produto antes de ser transformado em “venda, doação, remessa gratuita e quando nenhum desses, o retorno da mercadoria ao remetente inicial”;
- (ix) Que segundo o regulamento do IPI e a legislação do ICMS, não há menção a isenção de tributo, tanto que a própria consignação é tributada (destacou art.s 399/402 do Dec. 2.637/98);
- (x) Que no caso em pauta, as operações denominadas como consignações deveriam ser convertidas em saída definitiva ou em retorno para o consignante;

(xi) Que as vendas em consignação classificam-se como vendas condicionais, ou seja, o comerciante recebe mercadorias em depósito e, após um prazo fixado, paga as que conseguiu vender, devolvendo as restantes. Tal hipótese não se aplica ao caso em foco, uma vez que os livros contábeis não registram nenhuma devolução de mercadorias, nem tampouco é fixado prazo para tanto nos contratos;

(xii) Que a consignação caracteriza-se por não serem faturadas as mercadorias, as quais somente são pagas após sua venda ou devolvidas ao consignante, findo prazo pré-estabelecido;

(xiii) Que através dos exames das notas fiscais de saída emitidas pela recorrente, em confronto com as vias pertencentes aos seus clientes e com a escrituração das operações realizadas por todos, verificou-se tratar-se de saídas definitivas e que quase todas as empresas que mandaram resposta se creditaram automaticamente do ICMS pago (fls. 184/478);

(xiv) Concluiu o AFRFB, portanto, que se trata de ficção a figura de consignatário criada pela empresa recorrente;

(xv) Observou que o FUNDAP (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias) é um mecanismo de incentivo concedido às empresas do estado do Espírito Santo operadoras do sistema, a partir da devolução de uma parcela do ICMS incidente sobre a operação portuária de importação de mercadorias, sob a forma de financiamento de longo prazo. Para tanto, é necessário que a empresa tenha sede fiscal no Espírito Santo e seja comercial importadora e exportadora;

(xvi) Explicou que a empresa participante do FUNDAP, ao importar e nacionalizar mercadorias em seu próprio nome, obtém do estado do Espírito Santo uma “Declaração de Exoneração do ICMS na Entrada de Mercadoria Estrangeira”, sendo o imposto diferido e não recolhido pela alfândega na liberação das mercadorias. É concedido pelo estado um prazo médio de 75 dias para o recolhimento do ICMS, contados a partir da saída das mercadorias do estabelecimento importador;

(xvii) Que ao transferir para o cliente as mercadorias por ela importadas e nacionalizadas, a empresa emite nota fiscal de saída que caracteriza venda no mercado interno já que não há retorno delas, então é cobrado o ICMS de seus clientes;

(xviii) Que após o recolhimento do ICMS, o estado do Espírito Santo concede, ao importador participante do FUNDAP, financiamento correspondente a 8% da base de cálculo do imposto estadual, contida na nota fiscal de saída das mercadorias do seu estabelecimento;

(xix) Que trinta dias após o recolhimento do ICMS é creditado no Banco do Estado do Espírito Santo S.A. – BANESTES, em conta do participante do FUNDAP, o referido financiamento, que deverá ser quitado em 25 anos, estando incluídos neste prazo 5 anos de carência e 20 anos para amortização da dívida, sem correção monetária e com juros anuais de 1%. É possível ainda a quitação antecipada pelo valor de 10% do valor nominal;

(xx) Observou ainda o AFRFB que para fazer jus ao benefício do FUNDAP a empresa deve promover única e exclusivamente a atividade de comércio exterior, importação ou exportação, nunca de prestação de serviços;

(xxi) Alega que a recorrente apresenta-se como importadora sediada no Espírito Santo para se aproveitar dos incentivos do FUNDAP, ou seja, contribuinte do ICMS, mas para se furtar ao pagamento das contribuições federais considera-se prestadora de serviços, tentando transferir a outros a responsabilidade pela importação;

(xxii) Frisou que as importações são realizadas em nome da empresa participante do FUNDAP e as mercadorias são nacionalizadas da mesma forma, em nome dela, pelo que as notas fiscais de saída desta empresa são de vendas no mercado interno, ou seja, são saídas definitivas, apesar de a empresa emitir notas com códigos 5.99 e 6.99;

(xxiii) Que a figura do importador por conta e ordem de terceiros só foi criada pela MP 2.158/2001, com vigência a partir de 24/08/2001, a qual foi regulada pelas INs 75/01 e 98/01;

(xxiv) Que para o prestador de serviços há a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita da prestação de serviços, que será a receita consignada nas notas fiscais imitidas segundo o inciso V, do art. 2º, da IN 98/01. Observou que a recorrente sequer emite nota fiscal de serviços para as importações realizadas;

(xxv) Que o importador que atua por conta e ordem de terceiros não é contribuinte de ICMS na importação, pois trata-se de prestador de serviços. Destacou que a recorrente recolhe ICMS em nome próprio, atribuindo a si a condição de destinatário final da mercadoria (art. 155, §2º, IX, CF), não cabendo alegar que não é proprietária da mesma;

(xxvi) Destacou que as operações da recorrente, objeto do procedimento fiscal, foram realizadas antes da vigência da MP 2.158/01 e, ademais, que não se demonstrou ser ela prestadora de serviços, já que recolhe o ICMS sobre as mercadorias importadas em seu nome, beneficiando-se dos incentivos concedidos pelo estado do Espírito Santo, não emitindo qualquer nota fiscal de prestação de serviços sobre as importações;

(xxvii) Que, também, a recorrente concede descontos incondicionais a seus clientes na maioria das notas fiscais, caracterizando ser proprietário da mercadoria importada;

(xxviii) Outrossim, que várias empresas clientes da recorrente deram entradas das mercadorias em seus livros como sendo compra, e que nas notas fiscais retificaram o código de entrada, restando claro que a colocação dos códigos nas notas fiscais de saída da recorrente se deram de forma unilateral, com o fito de simular uma operação que não existiu;

(xxix) Que mesmo empresas que não usaram códigos de compra nos seus livros, o fizeram com o CFOP, iniciados pelo dígito 2, ou seja, entradas

oriundas de outros Estados. Os CFOPs referente a entradas oriundas do exterior se iniciariam com o dígito 3, o que não se observa em nenhum de seus clientes;

(xxx) Logo, concluiu o AFRFB que as saídas com o código 5.99 ou 6.99 configuram-se uma tentativa de descaracterizar as operações de venda.

(xxxi) Assim, houve o lançamento de ofício das diferenças de PIS e COFINS apuradas, acompanhadas de multa, referente ao período de 01/1997 a 30/04/2001, em virtude de não inclusão nas bases de cálculo da totalidade das vendas efetuadas, sob denominação de “saídas em consignação”, conforme planilhas (fls. 1.172/1.176), inclusive sobre os descontos obtidos nos empréstimos do FUNDAP, por serem receitas financeiras;

(xxxii) Do mesmo modo, promoveu-se a adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL das saídas intituladas “venda em consignação”, nos anos de 1998 a 2000, em virtude de terem gerado redução indevida do lucro sujeito à tributação, sendo subtraídos o seu custo e os tributos incidentes sobre as vendas (fls. 1.177/1.178);

(xxxiii) Verificou-se, também, a obtenção pela recorrente de desconto no valor de R\$ 703.958,06 no empréstimo tomado do BANDES, conforme se verifica no seu Livro Razão n.º 3, ano de 1999, às suas folhas 215, na conta 2201300200 – BANDES FUNDAP (fls. 1008), rateando erroneamente tal ganho pelo prazo de 20 anos, sem tributa-lo de uma só vez;

(xxxiv) Que segundo o art. 373, RIR/99, este desconto trata-se de receita financeira e deve ser incluída no Lucro Real integralmente, devendo ser tributado no mês de seu auferimento, ou seja, 04/99. Desta forma, promoveu-se a adição ao Lucro Real da totalidade do desconto obtido em abril de 1999, conforme tabela (fls. 1.177/1.178);

(xxxv) Que consta escriturado no Livro Diário da recorrente, em sua página 135 (fls. 917), e página 52 do Livro Razão (fls. 990), uma saída descrita como valor de doação para o PSDB no valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), registro que tem como contrapartida uma conta de despesa, a de número 5810470000, intitulada “prejuízo s/ venda imobilizado”, página 187 do Livro Razão (fls. 1.001);

(xxxvi) Que apesar deste valor ter sido adicionado no Lucro Líquido do exercício para efeitos de apuração do Lucro Real, na DIPJ do ano-calendário de 1998 (fls. 729), a empresa computou tal valor integralmente como despesa não operacional, influenciando no resultado, conforme se verifica nas fichas de apuração do resultado e de apuração do lucro real na DIPJ (fls. 732, 739, 746, 753 e 754);

(xxxvii) Entendeu o AFRFB que houve dolo da recorrente neste comportamento, pois nos controles da RFB ficam consignados os valores de saldos de prejuízos informados na DIPJ para que possam se futuramente compensados;

(xxxviii) Explicou que tanto na legislação contábil/comercial, quanto na tributária, as doações de qualquer natureza são classificadas como despesas

operacionais e que, segundo a Lei 1.598/77, art.s 31 a 38, estão especificados os resultados não-operacionais;

(xxxix) Que segundo a legislação (art. 304, RIR/94; art. 305, RIR/99; art. 13, inc, VI e §2º, inc. II e III, Lei 9.249/95), as doações feitas a partidos políticos ou a candidatos a eleição não se encontram entre aquelas que podem ser deduzidas do Lucro Real, sendo considerados gastos feitos por mera liberalidade da empresa e não compensáveis com os lucros tributáveis presentes ou futuros;

(xl) Que assim, foi adicionada ao Lucro Real no lançamento de ofício, com a finalidade de modificar o valor do prejuízo fiscal compensável apurado na DIPJ do ano-calendário de 1998, uma vez que tal doação é indedutível para efeitos fiscais por falta de previsão legal;

(xli) Que intimada a comprovar a origem dos recursos para fazer face ao gasto com a doação supracitada, a recorrente, não apresentou comprovantes hábeis e idôneos do ingresso deste numerário na empresa, nem em 1997 ou 1998, sendo verificado três versões para a origem de tal doação, uma contábil, uma dada ao TRE-ES e outra para o fisco, levando a conclusão que foi realizado um lançamento (contábil) bancário fictício para evitar um estouro de Caixa, uma vez que a origem do dinheiro não foi comprovada, denotando uma omissão de receita de acordo com o Dec.-Lei n.º 1.598/97, art. 12, §2º (art. 228, RIR/94; art. 281, inc. I, RIR/99);

(xlii) Assim, realizou-se a recomposição do Saldo de Caixa, conforme demonstrativo (fls. 1.097), considerando-se a data de 30/09/98, constante no recibo fornecido pelo PSDB (fls. 67), gerando um saldo credor de caixa de R\$ 495.675,67, valor este tributado conforme legislação supracitada;

(xliii) Que diante da conduta da recorrente com relação à escrituração, à declaração e à falta de comprovação da origem do recurso doado, concluiu o AFRFB que a recorrente incorreu no art. 71, da Lei n.º 4.502/64, pelo que o Imposto de Renda e seus reflexos foram acompanhados de multa de ofício prevista no art. 957, inc. II, do RIR.

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência dos autos de infração em 27/03/2003 (fl. 1.187; 1.188; 1.194; 1.198; 1.202; 1.212). Na sequência, apresentou impugnação aos autos de infração em 25/04/2003 (fl. 1.223/1.243; 1.245/1.278; 1.280/1318).

O primeiro julgamento da DRJ julgou a impugnação da recorrente totalmente improcedente (fls. 2.548/2.877). Contudo, tal decisão foi anulada em sede do Recurso Voluntário apresentado pelo recorrente, através do acórdão n.º 105-15.088 da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante ementa abaixo colacionada (fls. 6.086/6.096):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - ANÁLISE DE PARTE DA MATÉRIA IMPUGNADA - NULIDADE - É nula a decisão que não analisa todas as questões suscitadas na via impugnatória.

Reencaminhado o processo para a DRJ para formulação de nova decisão, adveio o segundo acórdão julgando, mais uma vez, totalmente improcedente a impugnação da recorrente (fls. 6.105/6.130).

A recorrente apresentou, então, novo recurso voluntário (fls. 6.146/6.244), o qual teve o julgamento convertido em diligência nos termos da Resolução n.º 105-1.386 (fls. 6.582/6.587).

O respectivo relatório da diligência realizada encontra-se jungida às fls. 6.720/6.724. A manifestação do contribuinte sobre o relatório da diligência encontra-se às fls. 6.734/6.750.

Após execução de diligência solicitada, pela segunda vez, a decisão da DRJ foi anulada, através do acórdão n.º 1302-00.263 da 2ª Turma, da 3ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, com a ementa nos seguintes termos (fls. 7.367/7.376):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ANÁLISE DE PARTE DA MATÉRIA IMPUGNADA. NULIDADE. É nula a decisão que não analisa todas as questões suscitadas na via impugnatória.

Assim, mais uma vez o presente processo foi reencaminhado para a DRJ, quando então a recorrente teve sua impugnação julgada parcialmente procedente, nos termos da ementa do acórdão que adiante segue transcrita (fl. 7.379/7.417):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

OMISSÃO DE RECEITAS NÃO COMPROVADA. FUNDAP. CONTRATOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO DE BENS OU MERCADORIAS. Se a empresa fundapeana é contratada para realizar a importação por conta e ordem de terceiros, apenas nacionalizando as mercadorias e as entregando ao encomendante, não se configura a venda de mercadoria no mercado interno pela empresa importadora. A acusação fiscal de que a importadora, em vez de limitar-se a prestar serviços, promove a venda no mercado interno de mercadorias importadas por conta dela não deve prevalecer se inexistir prova de que tenha havido, nestas operações, a transferência de propriedade das mercadorias da importadora para a adquirente e os fatos e documentos apurados apontam para a simples prestação de serviços.

DESPESA INDEDUTÍVEL. DOAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Os valores referentes a despesas de doação deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, devem ser adicionados no Lalur, devendo tal adição constar da DIPJ, para que o valor seja efetivamente oferecido tributação.

REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS. Na determinação do resultado e para fins de apuração do lucro real, as receitas devem ser computadas no período em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a

pessoa jurídica adquira a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar, corresponde a uma receita tributável, no momento dessa baixa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Para a cominação da multa de ofício em sua forma qualificada, revela-se necessária a constatação de conduta dolosa do sujeito passivo.

JUROS DE MORA. Os juros de mora incidentes sobre os débitos não pagos no prazo são equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1998, 1999

LANÇAMENTO DECORRENTE PIS. COFINS. CSLL. Subsistindo parcialmente o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência de fatos que ensejaram aquele lançamento, na medida que inexistirem circunstâncias ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998, 1999

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PERÍCIA. A perícia se revela prescindível se, uma vez devidamente instruído o processo, as alegações do contribuinte são passíveis de demonstração nos autos e o simples exame do processo pelo julgador é suficiente para formar convicção acerca da matéria, que não exige o pronunciamento de técnico especializado.

DELIMITAÇÃO DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Omissão de receita. Saldo credor de caixa. Se o contribuinte concorda com parcela da autuação ou deixa de impugná-la, a matéria correspondente situa-se fora dos limites da lide, descabendo a sua apreciação pelo órgão julgador, sendo o crédito tributário correspondente prontamente exigível. Se o contribuinte promove o recolhimento do valor relativo à matéria não impugnada durante o prazo de impugnação, o órgão fiscal deve levar em conta o recolhimento, após sua confirmação, para considerar extinta a parcela do crédito tributário correspondente ao recolhimento.

INCONSTITUCIONALIDADE - ARGUIÇÃO EM ESFERA ADMINISTRATIVA. Falta competência à autoridade administrativa para se pronunciar a respeito da conformidade de lei, validamente editada pelo Poder Legislativo, com os preceitos da Constituição, que atribui esta função ao Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão supratranscrita em 03/10/2011 (fl. 7.434), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário (fl. 7.435/7.461), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

- (i) Preliminarmente a recorrente alega nulidade no auto de infração, apontando para tanto divergência entre os fundamentos apresentados no relatório da diligência com os fundamentos do auto de infração;
- (ii) Observa a recorrente que as planilhas apresentadas no relatório da diligência fiscal não se coadunam com aquelas apresentadas inicialmente pela fiscalização, com diferenças de valores, evidenciando a inconsistência do lançamento inicial;
- (iii) Alega, desta forma, que houve mudanças no critério jurídico utilizado pela fiscalização, o que é causa para nulidade do lançamento recorrido. Juntou jurisprudência deste Conselho (Acórdão n.º 104-20222, de 20/10/2004; Acórdão n.º 107-07264, de 13/08/2003);
- (iv) Outrossim, ainda em sede preliminar, argumenta a recorrente que a decisão recorrida não considerou a quitação de grande parte do valor remanescente – correspondente ao saldo credor de caixa constatado –, montante que deve ser reconhecido e excluído da autuação;
- (v) No mérito, a recorrente se insurge contra as razões da DRJ que não lhe foram favoráveis, sendo que, no tocante à doação ao partido político, justifica que houve um erro no preenchimento da DIPJ retificadora do ano-calendário de 2008, entregue em 2000;
- (vi) Tenta demonstrar boa-fé arguindo que originalmente, na DIPJ do ano-calendário de 1998, o valor da doação tinha sido declarado corretamente;
- (vii) Que tais despesas, mesmo indedutíveis e erroneamente informadas na DIPJ, não alteraram o resultado do período, pois houve apuração de prejuízo fiscal no ano-calendário de 1998 e tal prejuízo não foi utilizado nos períodos subsequentes, não havendo prejuízo ao erário;
- (viii) Alega mero erro de preenchimento de DIPJ (obrigação acessória), sem consequência tributária (obrigação principal), requerendo que seja relevada a multa neste particular;
- (ix) Que, por consequência, são indevidos os valores de IRPJ e CSLL lançados no auto de infração, pois houve equívoco no valor (requisito formal) e no mérito (ausência de diferença de IRPJ e CSLL a ser paga), devendo ser declarada a sua nulidade;

(x) Com relação a falta de adição ao Lucro Real do deságio obtido no empréstimo do BANDES (FUNDAP), a recorrente aduz que tal receita financeira foi apresentada à tributação extemporaneamente, parte no ano-calendário de 1999 (R\$ 26.398,44) e parte no ano-calendário de 2000 (R\$ 677.559,52);

(xi) Que houve a contabilização em seu Livro Razão, na conta n.º 2208-6 – Deságio BANDES Leilão FUNDAP, reconhecendo a receita financeira em destaque, tanto em 1999 (fls. 981/ss) quanto em 2000 (fls. 3.193/ss);

(xii) Que então inviabiliza a cobrança do valor total do referido crédito tributário, pois houve o pagamento postergado, tornando o auto de infração nulo. Requer a nulidade do lançamento tributário neste ponto, pois sua manutenção incorrerá em ‘bitributação’;

(xiii) Que a própria RFB reconheceu a existência da DIPJ retificadora do ano-calendário de 2000 (fls. 5.424), mas que esta entende que o fato gerador ocorreu em 1999, o que não se nega. Que não se pode ignorar que a declaração retificadora lançou e efetuou o recolhimento da tributação sobre o valor de R\$ 677.398,44;

(xiv) Intenta o benefício da denúncia espontânea, do art. 138, do CTN, pelo que deve haver a exclusão de eventuais multas moratórias ou punitivas;

(xv) No que toca a incidência do PIS e da COFINS sobre o desconto decorrente da liquidação do empréstimo obtido junto ao BANDES, reforça que houve o adimplemento posterior das contribuições quando adicionou, muito embora de maneira postergada, a receita financeira ao lucro real. A manutenção de sua cobrança incorrerá em bitributação;

(xvi) Que os valores foram recolhidos antes de qualquer procedimento fiscal, evidenciando a inexistência de má-fé e do intuito de sonegar da recorrente, devendo elidir a aplicação da multa qualificada;

(xvii) Que, também, houve erro no cálculo das contribuições em comento, maculando a exigência destas, ensejando a nulidade do auto de infração, uma vez que a base de cálculo deste lançamento é o valor integral do desconto (R\$ 703.958,06) mas, no entanto, a decisão recorrida já excluiu deste valor a monta de R\$ 26.398,44;

(xviii) Portanto, alega que não se pode concluir de outro modo senão pela insubsistência da tributação do PIS e da COFINS, considerando a equivocada base de cálculo utilizada;

(xix) Quanto à multa de ofício, orinalmente qualificada pelo AFRFB mas posteriormente mantida no patamar de 75% pela decisão da DRJ ora combatida, alega que mesmo esta demonstra caráter confiscatório e desproporcional, além do que viola o direito à propriedade do contribuinte, requerendo sua redução a patamares condizentes com a legislação e jurisprudência;

(xx) Por fim, requer a declaração de nulidade do auto de infração em consonância com as preliminares aduzidas ou, caso estas restem superadas, a reforma integral da decisão recorrida para julgar totalmente improcedente a autuação fiscal.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário e de ofício apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. Das Preliminares

1.1 Da Inexistência de Mudança de Critério Jurídico do Auto de Infração

Verifica-se das razões arguidas pela recorrente que, por ter divergência entre as planilhas apresentadas pelo AFRFB no relatório de diligência (fls. 5.421/5.423) com relação às planilhas constantes do TVF (fls. 1.177/1.179), houve alteração do critério jurídico adotado como fundamento da autuação.

Analisando os fundamentos do TVF para realização do lançamento tributário, observa-se que o AFRFB se apoiou no entendimento de que todas as operações de saída da recorrente correspondiam à venda de mercadoria, pelo que, dos valores informados como “saída em consignação”, foram subtraídos os custos e os tributos incidentes para adição à base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos seguintes termos (fls. 1.177):

Conforme descrito nos itens I a IV, entendemos serem operações de venda todas as saídas promovidas pela TARGET.

Por este motivo, promovemos a adição à Base de Cálculo do IRPJ e da C. Social S/Lucro das saídas intituladas "venda em consignação", nos anos de 1998 a 2000, em virtude de terem gerado redução indevida do lucro sujeito à tributação.

*Dos valores computados como "vendas em consignação" foram subtraídos o seu custo e os tributos incidentes sobre as vendas.
(...)*

Posteriormente, através do relatório da diligência (fls. 6.720/6.724) executada em virtude da Resolução n.º 105-1.386 (fls. 6.582/6.587), atendendo ao requerimento de análise das planilhas e documentos apresentados pela recorrente, confrontando-os para analisar inconsistências, foram elaboradas novas planilhas.

Entretanto, o critério jurídico adotado para a realização do lançamento tributário foi estritamente mantido, levando em consideração os custos das operações consideradas, bem como os impostos incidentes sobre o preço, nos termos que se destaca adiante (fls. 6.720):

Quanto ao mérito do lançamento deste item o mesmo já se encontra plenamente examinado às fls. 4.830 a 4.833, restando claro que se trataram de fato de operações de venda.

No que diz respeito ao custo destas vendas, informo que esta

infração levou em conta não só os custos como os impostos incidentes sobre o prego, não procedendo, portanto, a afirmação do contribuinte.

Ao examinar-se o Livro de Registro de Entrada de fls. 0475 a 0494 e 0519 a 0555, pode-se calcular o valor das compras realizadas pela empresa, (CFOP 399) que formam os custos das mercadorias ditas em consignação. O Livro de Registro de Saída, fls. 0495 a 0518 e 0556 a 0602, contém o valor das Vendas destas mesmas mercadorias (CFOP 599 e 699).

Com a finalidade de responder ao solicitado demonstramos abaixo o recálculo dos valores das entradas e saídas e dos valores das bases de cálculo.

Ressaltamos que o Custo a Mercadoria é retratado nas notas fiscais de entrada que são listadas no Livro Registro de Entrada e os Valores de Venda são retratados nas notas fiscais de saída listados no Livro Registro de Saída, todos apresentados pelo contribuinte. (...)

A IN/SRF 051/78 dispõe sobre a definição dos impostos incidentes sobre as vendas.

Anteriormente, no Relatório que acompanha o Auto de Infração, havíamos deixado de consignar o PIS e a COFINS na dedução na base de cálculo em virtude do contribuinte não tê-las pago nem ter reconhecido as saídas como vendas.

Logo, entendo que não houve qualquer alteração ou inovação no critério jurídico do lançamento tributário, apenas o recálculo dos valores de entradas e saídas das mercadorias, bem como dos valores das bases de cálculo do lançamento, em consonância com a análise das planilhas e documentos apresentados pela recorrente, destacando que houve alteração favorável ao contribuinte, pois se considerou a dedução do PIS e da COFINS na base de cálculo deste lançamento.

Assim, voto pelo não acolhimento da preliminar suscitada.

1.2 Do Reconhecimento do Pagamento Parcial do Lançamento

Compulsando os autos verifica-se que é incontestável o fato de que a RFB já reconheceu o pagamento parcial do lançamento tributário (fls. 7.468/7.471) pela recorrente, no que diz respeito à omissão de receita/saldo credor de caixa (item 3.5 do TVF – fls. 1.182/1.185).

A fim de corroborar tal assertiva, destaca-se o relatório do sistema de pagamento da RFB (fls. 6.589), bem como a admissão expressa no relatório da diligência (fls. 6.722):

Os darfs de fls. 3397 referem-se á parte não impugnada do lançamento e se encontram listados na consulta ao sistema de pagamentos de fls. 5291 a 5293.

O setor de cobrança desta Delegacia da Receita federal em Vitória será orientado a proceder à devida alocação deste pagamento, no momento oportuno, no sistema de cobrança de

processo, não havendo motivo para apreensão por parte do contribuinte.

Portanto, é certo que a parcela da obrigação tributária extinta pelo seu pagamento não poderá ser inscrita no livro da Dívida Ativa e, muito menos, cobrada do contribuinte pela via executória, devendo ser excluída de imediato ao pagamento do auto de infração.

Dessa forma, voto pelo acolhimento parcial da preliminar, apenas para que, acaso ainda não tenha sido feito, a RFB tome as medidas cabíveis para consignação do pagamento ao presente processo administrativo, realizando a exclusão do auto de infração da parcela adimplida, porém afasto qualquer possibilidade de nulidade do lançamento tributário por tais alegações.

2. Da Análise do Mérito

2.1. Da Delimitação da Matéria Controvertida

Como já destacado na análise da preliminar alhures, a matéria correlata à apuração de omissão de receita/saldo credor de caixa (item 3.5 do TVF – fls. 1.182/1.185), não foi impugnada pelo contribuinte, tão pouco objeto do presente recurso voluntário e de ofício, pois houve o reconhecimento da obrigação tributária e adimplemento da parcela correspondente.

Desta maneira, não será objeto de manifestação por este Conselho a matéria relativa à apuração de omissão de receita/saldo credor de caixa (item 3.5 do TVF – fls. 1.182/1.185), mormente porque o contribuinte confessou a infração e adimpliu o crédito tributário, não existindo prejuízo ao erário.

2.2. Da Falta de Comprovação de Omissão de Receitas – “Saídas em Consignação”.

Consoante se depreende de todo o conglomerado processual, o ponto de crucial importância neste tópico cinge-se em analisar se as operações de importação de mercadorias realizadas pela recorrente ocorrem em nome próprio, para venda direta aos adquirentes finais no mercado interno, ou se apenas as realiza por conta e ordem de terceiros.

Tendo este objetivo como baliza, demonstra-se irrefutável e de brilhante argumentação a decisão da DRJ quanto à matéria em destaque, adentrando todos os meandros do caso em análise, da qual me aproprio para fins de fundamentação do meu entendimento, como segue (fls. 7.396/7.402):

(...) Cabe examinar, no caso em questão, a legislação pertinente, os aspectos jurídicos das operações, as manifestações da RFB e da PGFN e os documentos trazidos à colação, para determinar se houve ou não a venda das mercadorias importadas pela contribuinte aos encomendantes.

Da leitura da Lei Estadual nº 2.508/70 (Lei do FUNDAP) com suas alterações posteriores, não se vislumbram regras específicas a definirem a situação das empresas importadoras por conta de terceiros. Por outro lado, também não é possível concluir, A vista da aludida lei, que o estímulo fiscal concedido

empresas fundapeanas de atuarem dessa forma, denominada pela contribuinte como "consignação", que, diga-se de passagem, nada tem a ver com a "consignação" tratada pelo Direito Civil, até porque a contribuinte não se reveste das características de consignante ou de consignatário estudadas por aquele ramo do Direito.

Na área tributária federal e mais especificamente para o PIS e a Cofins, somente foram estabelecidos critérios de identificação de empresas importadoras em nome próprio e de empresas importadoras por conta de terceiros a partir das edições da IN SRF n° 75, de 17/09/2001, e da IN SRF n°98, de 05/12/2001.

Eis o que dispõem os arts. 1° e 2° da IN SRF n° 75, de 13/09/2001, que são abaixo transcritos (grifos do relator):

Art. 1° No caso de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiro, a receita bruta para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) corresponde ao valor:

I - dos serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora contratada; e

II - da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente por encomenda.

.§. 1° Entende-se por adquirente, para os efeitos desta Instrução Normativa, a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada.

§ 2° As normas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive nas hipóteses de alíquotas diferenciadas, aplicáveis a receita bruta de importador, aplicar-se-ão à receita bruta do adquirente, decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.

Art. 2° O disposto no art. 1° aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1°. Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º. *A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor da operação.*

Eis o que dispõe, por sua vez, o art. 1º da IN SRF nº 98, de 05/12/2001, abaixo reproduzido:

Art. 1º Para efeito da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as mercadorias importadas por pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros, de que trata a Instrução Normativa SRF No 75, de 13 de setembro de 2001, são consideradas como de propriedade do adquirente. (Grifei.)

É verdade que os atos normativos dispõem sobre a incidência específica do PIS e da Cofins e, como assinala a autuante, foram editados em 2001, sendo, portanto, posteriores aos fatos geradores tratados no presente processo, que dizem respeito aos anos-calendário de 1998 e 1999.

Contudo, antes mesmo da edição das duas instruções normativas aludidas, a matéria já tinha sido objeto de estudo no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, podendo-se destacar, nesse sentido, a Nota Cosit nº 163, de 11/06/2001, que expôs o entendimento de que as empresas comerciais importadoras, inclusive as participantes do Fundap, agiam, normalmente, de duas formas distintas: importando e vendendo mercadorias por conta e risco próprios ou realizando a importação por conta e ordem de terceiros encomendantes.

Transcreve-se, a seguir, os itens 4, 5.4, 7.2 e 7.3 da referida Nota Cosit nº 163, de 11/06/2001:

4. Assim, a trading company oferece seus serviços de pesquisa de preços no mercado internacional, logística, transporte, despacho aduaneiro de importação e outros serviços correlatos. No caso específico das empresas vinculadas ao Fundap, tem-se a seguinte situação:

a) as empresas integrantes do Sistema oferecem seus serviços ou promovem a importação por conta própria visando à remuneração a ser auferida com o incentivo previsto na citada Lei Estadual do Espírito Santo n.º 2.508, de 22 de maio de 1970, conforme modelo de funcionamento representado nos fluxogramas em anexo (anexo 1);

b) para obter o financiamento oferecido pelo Fundap, as empresas necessitam emitir nota fiscal de saída para as mercadorias importadas, sendo que o valor do financiamento é de 8% do valor que serve de base de cálculo para o ICMS.

5.4. Nestes termos, temos que a trading company, ao promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro,

figurando como consignatária do conhecimento de carga, poderá encontrar-se em duas situações distintas, a saber:

a) como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a trading é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria);

b) somente como importador: nesta hipótese a trading figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiro. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. A trading company continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga.

Contudo, a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, A ordem de quem a trading company promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria).

7.2 No entanto, se a empresa fundapiana, na condição de destinatária do conhecimento de carga internacional (quando tem a denominação técnica de "consignatária"), apenas nacionaliza as mercadorias e as entrega ao encomendante, agindo por conta e ordem deste, não se configura venda de mercadorias e, conseqüentemente, não haverá incidência das contribuições por falta de ocorrência de faturamento nesta operação. (as contribuições referem-se a PIS e COFINS)

7.3 Diante disso, é óbvio que haverá a incidência das citadas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas auferidas com os serviços de intermediação comercial e de outras prestações de serviços efetivadas para o encomendante, além das demais receitas enquadráveis no disposto no art. 3º da Lei nº9.718, de 1998.

O Parecer PGFN/CAT nº 1316, de 2001, ao tratar da importação por empresa registrada no Fundap atuando por conta e ordem de terceiros que apenas intermedeia a operação, acompanha o entendimento da citada Nota Cosit. O Parecer, em seu item 13, esclarece que a legislação não requer que o importador (quem promove a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional) seja o efetivo proprietário da mercadoria. O Parecer ainda traz esclarecimentos importantes sobre o assunto nos seus itens 18 e 19, abaixo reproduzidos:

18. No caso vertente, a nota fiscal é emitida apenas para fins de controle, transporte, quantificação e recebimento do benefício que concede o Estado do Espírito Santo. O que a empresa efetivamente recebe em contrapartida é o valor do serviço prestado, esse sim fato gerador das contribuições mencionadas. Deve-se considerar que não existe, no caso das empresas registradas no FUNDAP, ânimo de lucro na atividade de repasse das mercadorias. A intenção é receber o financiamento e acobertar o transporte dos bens.

19. Diante de todo o exposto é de se concluir:

a) *contribuinte do imposto de importação é aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, entendendo-se como tal, em conformidade com a legislação de regência, aquele cujo nome conste no conhecimento de carga, independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias. As empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no FUNDAP, ou seja, as consignatárias, assumem essa condição no caso de agirem por conta e ordem de terceiros;*

b) *quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do FUNDAP, não se configura o fato gerador das contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS), por quanto a nota fiscal que acoberta a operação não é emitida para fins de venda, mas controle e transporte das respectivas mercadorias, bem como quantificação do favor concedido pelo Estado do Espírito Santo.*

Ao contrario do entendimento da autuante, a legislação aduaneira não admite como importador apenas o adquirente da mercadoria como bem esclarece a Nota Cosit nº 163, de 11/06/2001. Como se sabe, muitas operações de comércio exterior acontecem sem a transferência de propriedade dos bens, como é o caso do regime aduaneiro especial de admissão temporária, e em vários outros, onde ocorrem operações sem cobertura cambial, vale dizer, sem haver uma operação de compra e venda. Assim, nem sempre o importador e o adquirente da mercadoria são a mesma pessoa.

Evidentemente, na hipótese de a empresa comercial importadora atuar apenas como prestadora de serviços para um terceiro adquirente, ela não adquire a propriedade das mercadorias importadas.

*Como já foi dito, no caso que ora se examina, a autuante entendeu que a contribuinte não atuava apenas como prestadora de serviços, e que, na verdade, ela efetuava a importação em seu próprio nome, adquirindo a propriedade das mercadorias e revendendo-as com lucro a terceiros. Contudo, a autuante não provou efetivamente que ocorria a aquisição pela contribuinte da propriedade das mercadorias importadas. **Não logrou demonstrar que ela se responsabilizava pelo fechamento do contrato de câmbio. Não provou que ela constava como adquirente na fatura internacional (invoice) ou que ela emitia nota fiscal de saída a título de venda ou que ela contabilizava a entrada e a saída da mercadoria importada como compra ou venda.***

Deste modo, a acusação fiscal não restou demonstrada. Ademais, examinando-se as cópias dos contratos celebrados pela contribuinte com as

suas clientes constantes dos autos, como, por exemplo, os que se encontram as fls. 154 a 160 ("contrato de importação de mercadorias e/ou produtos, entre consignatário e importador"), 162 a 167 ("contrato de prestação de serviços de importação de mercadorias e/ou produtos, entre consignatário e importador"), observa-se que eles não se denominam contrato de compra e venda e nem possuem expressões referentes a operações de compra e venda.

De fato, os celebrantes são denominados "consignatária" e "importadora" e não "vendedora" e "compradora". Além disso, o objeto do contrato é o processamento das importações "em consignação", com o desembaraço das mercadorias e/ou produtos e entrega deles pela "consignatária" a "importadora". Prevêem a atuação da contribuinte na qualidade de consignatária nas importações de produtos remetidos do exterior as suas clientes.

Assim, não correspondem efetivamente a contratos de compra e venda e, muito menos a contratos de compra e venda por consignação. Na verdade, eles revelam a natureza de contrato de prestação de serviços. Verifica-se ainda que o preço contratado corresponde a todas as despesas diretas e indiretas que incidam ou venham a incidir no desembaraço e entrega dos bens pela "consignatária", que são exemplificadas em anexo que é parte integrante dos contratos. Ademais, as clientes são apontadas nos contratos como responsáveis pelo fechamento do câmbio em seus nomes e pelos pagamentos ao exportadores.

Em relação às notas fiscais de entrada e de saída emitidas pela contribuinte (ver, por exemplo, cópias de fls. 572 e 573), confirma-se, como assinalado pela autuante, que elas apresentam os códigos 3.99 (acompanhado da descrição da natureza da operação como "merc. import. consignação") e 6.99 (acompanhado da descrição da natureza da operação como "rem. merc. import. consignação"), indicando, segundo os elementos disponíveis nos autos, que elas não eram emitidas a título de compra e venda. Alias, a previsão de emissão das notas fiscais com os códigos referidos acima consta dos contratos celebrados entre a contribuinte e as clientes juntados aos autos.

Quanto as declarações de importação, verifica-se, à vista das cópias constantes dos autos, que elas, ainda que indiquem a contribuinte como importadora, trazem no campo "dados complementares" a seguinte informação: Operação Fundap: o importador é o consignatário da mercadoria sendo o contratante do câmbio a empresa (sua cliente), que é citada com o correspondente endereço, como, por exemplo, se constata na DI 98/1231657-4 (fls. 2.203 e 2.204), que indica o nome e endereço da empresa Biancogres Cerâmica S/A, cliente da contribuinte, como contratante do câmbio.

Prosseguindo-se na análise documental, cumpre lembrar que, entre os documentos que instruem o despacho de importação, estão o conhecimento de carga e a fatura comercial, conforme dispõem os arts. 553, 554 e 557 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6759, de 05/02/2009, que repete regra constante dos regulamentos anteriores.

O conhecimento de carga, conhecimento de transporte ou conhecimento de embarque é um contrato, um documento nominativo comprobatório da titularidade (provisória ou definitiva) da mercadoria, expedido pela empresa de transporte.

Eis o que dispõe o art. 554 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 554. O conhecimento de carga original, ou documento de efeito equivalente, constitui prova de posse ou de propriedade da mercadoria (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2).

Em âmbito internacional, o conhecimento de embarque (bill of lading), que geralmente é emitido em três vias originais, evidencia o contrato de transporte e prova o direito sobre as mercadorias transportadas, trazendo em seu corpo as informações relativas a elas, bem como ao remetente, ao destinatário e ao valor do frete contratado.

JA a fatura comercial é documento relativo à venda de mercadorias, que permite ao comprador conhecer a lista do que foi adquirido, demonstrando a venda concretizada.

Apesar de a fatura não ser título representativo de mercadorias, ela documenta o contrato de compra e venda mercantil, podendo, alias, ensejar a emissão da duplicata, que, por sua vez, é título de crédito.

Examinando-se, por exemplo, as cópias dos conhecimentos de embarque (bill do lading) de fls. 2.207 a 2.210 e de fl. 2.214 - que integram o conjunto de cópias de documentos referentes à declaração de importação mencionada no parágrafo anterior (fls. 2.182 a 2.214) - constata-se que eles indicam como exportador a empresa SACMI Cooperativa Meccanici Imola S.C.R.L, de Imola-Italia, e como destinatária a empresa Biancogres Cerâmica S/A.

Analisando-se as cópias das faturas (invoices) que integram o mesmo conjunto de cópias de documentos (fls. 2.182 a 2.214), observa-se que elas foram emitidas pela mesma empresa SACMI Cooperativa Meccanici Imola S.C.R.L, de Imola-Italia, em nome da empresa Biancogres Cerâmica S/A., com a indicação da contribuinte, como consignatária (fls. 2.212 e 2.213). Vale observar ainda a cópia da fatura (invoice) à fl. 6.779, emitida pela exportadora, que apresenta a empresa Eleltrade Coml. Import. e Export. Ltda, como compradora, e a contribuinte, como consignatária.

O fato de os nomes das clientes da contribuinte constarem das faturas e dos conhecimentos de embarque, como se verifica no exame das cópias desses documentos juntadas aos autos, aponta no sentido de que as clientes eram as adquirentes das mercadorias, ou seja, indica uma relação jurídica de compra e venda existente entre os exportadores e as clientes da contribuinte, na falta de prova em contrário. A circunstância de, conforme as cópias dos contratos juntadas aos autos, as clientes serem responsáveis pelo fechamento do câmbio (ou seja, pelo pagamento aos exportadores) também aponta nesta direção.

Como se vê, a autuante não demonstrou que o importador sempre adquiriria a propriedade das mercadorias por ele importadas. O simples fato de ser a importadora não evidencia isso. Da mesma forma, a autuante não provou que as empresas comerciais importadoras prestadoras de serviços não poderiam atuar no Fundap e que, A época dos fatos geradores, estaria vedada As comerciais importadoras a possibilidade de importarem por conta e ordem de terceiros (se autodenominando "consignatárias").

Da mesma forma, o argumento de que o destaque do ICMS na nota fiscal de saída emitida pela contribuinte indicaria a prática de venda não se sustenta, uma vez que o principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, a despeito da natureza jurídica da operação.

Apenas para argumentar, mesmo que restasse comprovado nos autos que os valores indicados pela autuante corresponderiam efetivamente a receitas de venda, ao contrário do que se verifica no processo, não há certeza quanto A exatidão ou mesmo quanto à existência do valor tributável atinente a este item da autuação.

De fato, a própria autuante admitiu que não computara nos custos considerados na planilha constante do termo de verificação (fls. 1.177 a 1.179) os valores referentes a "PIS e Cofins na saída como consignação", passando a levá-los em conta somente na planilha do relatório da diligência, na qual, por outro lado, desconsiderou valores referentes a "IPI na saída como consignação", que havia considerado nos custos quando da autuação, sem explicar a razão de tal exclusão (fl. 6.722). Além disso, a autuante não se manifestou, por ocasião da diligência, em relação aos documentos e As planilhas trazidas pela contribuinte com a composição de entradas e saídas referentes a cada uma das importações realizadas, quanto à alegada neutralização de receitas pelos custos, conforme solicitado na Resolução nº 105-11, 1.386/2008, exarada pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por ocasião da conversão do julgamento em diligência (fl. 6.586).

Em suma, A vista dos elementos disponíveis nos autos, não restou efetivamente provado no processo que a contribuinte adquiria a propriedade das mercadorias trazidas do exterior e as negociava ou vendia As encomendantes ou a terceiros. Ao contrário, os elementos constantes dos autos (especialmente as cópias dos contratos, das notas fiscais, das faturas, das DI e dos conhecimentos de embarque) parecem indicar situação diversa da apontada pela autuante. Além disso, ainda que assim não

fosse, não há certeza quanto à exatidão ou mesmo quanto à existência do valor tributável atinente a este item da autuação.

A vista do exposto, uma vez não provada a acusação fiscal, não deve prosperar este item da autuação.(grifos não originais)

Denota-se, portanto, como muito bem fundamentado pela decisão recorrida, que a Lei do FUNDAP (Lei Estadual n.º 2.508/70) não versa especificamente sobre as importadoras por conta e ordem de terceiros, pelo que também não se pode concluir pela vedação das empresas que usufruem dos seus benefícios de atuar desta forma.

Outrossim, restou evidente que mesmo antes da IN SRF n.º 75/2001 e IN SRF n.º 98/2001, a RFB já tinha se manifestado através da Nota Cosit n.º 163/2001 sobre a possibilidade de que as empresas comerciais importadoras, inclusive as participantes do FUNDAP, poderiam realizar a importação de mercadoria por conta e ordem de terceiros.

Tal entendimento foi, inclusive, corroborado pelo Parecer da PGFN/CAT n.º 1.316/2001, no qual ficou destacado que a legislação (que regulamento o FUNDAP e seus benefícios) não exige que o importador seja o efetivo proprietário da mercadoria, entendimento contrário àquele esposado como fundamento para o lançamento tributário ora combatido.

Ademais, coaduno com o entendimento do colegiado *a quo* com relação à falta demonstração cabal por conta do AFRFB que a recorrente adquiria por sua conta e risco as mercadorias importadas, uma vez que, da análise da documentação e contratos jungidos a este processo, devidamente referidos no acórdão da DRJ, é possível concluir que a recorrente exercia a prestação de serviços de importação de mercadorias, como consignatária, por conta e ordem de seus clientes, legítimos compradores e adquirentes daquelas.

Desta forma, voto pelo não acolhimento do recurso de ofício para manter a exoneração do crédito tributário referente às receitas denominadas de “saídas em consignação”.

2.3. Da não Computação no Lucro Real de Despesa não Dedutível – Doação ao Partido Político

Segundo se observa dos autos e das razões da recorrente lançadas no recurso voluntário, é fato admitido a escrituração incorreta da despesa em questão (R\$ 500.000,00) e a entrega de DIPJ retificadora do ano-calendário de 1998 sem a declaração de tal despesa como não dedutível, mas alega em seu favor que teria adicionado o valor no Lalur.

Também importa observar que a própria recorrente admite que despesas desta natureza (doação a partido político) são indedutíveis, ou seja, é confesso que houve a dedução indevida da despesa ao se auferir o Lucro Real.

Argumenta a recorrente que, muito embora a despesa seja indedutível e não tenha sido informada em sua DIPJ, tais fatos não alteraram o resultado do período uma vez que apurou-se prejuízo fiscal no ano-calendário de 1998, o qual não foi utilizado nos períodos subsequentes, não havendo qualquer prejuízo ao erário.

Analisando a DIPJ retificadora do ano-calendário de 1998 (fls. 6.659/6.719), é fácil observar que a recorrente incluiu o valor da doação ao partido político (R\$ 500.000,00) como despesa não operacional (ficha 07, linha 41, fls. 6.663), impactando negativamente o

resultado do exercício – muito embora, mesmo desconsiderando este lançamento, o resultado do exercício seja ainda negativo –.

Esta situação resultou, também, na exclusão do valor correspondente da apuração do Lucro Real.

Importante destacar que tais circunstâncias restaram atestadas pela diligência fiscal realizada por ordem da Resolução n.º 105-1.386, como segue (fls. 6.722/6.723):

(...) Cabe aqui ressaltar que diferentemente do alegado pelo contribuinte, apesar de no LALUR de fls. 0840 a 0852, referente ao ano de 1998, constar a adição ao lucro real do valor da doação ao partido político, este procedimento não foi repetido na DIPJ retificadora do ano calendário de 2008, fls. 5360 a 5420. (...)

Nesta Declaração, na ficha 10-Demonstração do Lucro Real, fls. 5367, constata-se claramente que a empresa não reproduziu o que consta do LALUR, ou seja, não adicionou o valor da doação ao Lucro Real, por este motivo o referido valor foi objeto de lançamento.

Por se tratar de despesa indedutível, para fins de oferecê-la à tributação, deveria a recorrente tê-la adicionado na demonstração do Lucro Real (ficha 10, fls. 6.666), reproduzindo a informação tal como consta em seu Lalur (fls. 867/881).

Contudo, como assim não procedeu a recorrente, muito embora alegue mero erro de preenchimento da DIPJ e boa-fé, é certo que não foi oferecido à tributação o valor da doação realizada, como bem conclui a decisão recorrida, vejamos (fls. 7.405):

Tendo em mente estas informações, cabe examinar, A vista da cópia do balancete de fls. 899, as duas DIPJ referentes ao ano-calendário de 1998 (original e retificadora). Do exame da declaração original (substituída pela retificadora), observa-se que o valor de R\$ 500.000,00 não constou na demonstração do resultado (ficha 7; fl. 5301) e nem na ficha 10 como adição (fl. 5304). Na retificadora, constata-se que o referido valor de R\$ 500.000,00 foi incluído, a título de despesa não operacional (em consonância com a cópia do balancete de fls. 899), na demonstração do resultado (linha 41, ficha 7; fl. 5364), impactando-o negativamente (não foram alterados os demais valores informados nas linhas 1 a 40), mas o valor de R\$ 500.000,00 não foi adicionado na ficha 10 da DIPJ, na demonstração do lucro real (fl. 5367).

Verifica-se, portanto, que a contribuinte, na declaração retificadora (que substituiu a original), não reproduziu, na ficha 10-Demonstração do Lucro Real (fls. 5367) o que consta do LALUR. Ou seja, o valor da doação não foi computado no Lucro Real, não tendo sido oferecido A tributação.

Deste modo, deve prevalecer este item da autuação.

Dessa forma, voto pelo não acolhimento do recurso voluntário neste ponto.

2.4. Da Adição ao Lucro Real do Deságio Obtido no Empréstimo do BANDES – Do Pagamento Postergado

Neste tópico cabe verificar se o desconto no valor de R\$ 703.958,06 do empréstimo obtido pela recorrente junto ao BANDES foi devidamente tributado, mesmo que de forma extemporânea, como alega a recorrente, o que resultaria na extinção da obrigação tributária e na nulidade do lançamento tributário.

Conforme registrado no Livro Razão da recorrente (fls. 1.008/ss), esta obteve em 30/04/1999 o desconto de 90% (R\$ 703.958,06) sobre o valor do empréstimo obtido junto ao BANDES, adimplindo a dívida integral pelo valor de R\$ 78.217,57.

Assim, a recorrente realizou a baixa da obrigação em seu passivo, apropriando-se da receita equivalente ao valor do desconto, mas sem oferecer a respectiva importância à tributação naquele exercício, como se verifica da DIPJ do ano-calendário de 1999, originalmente entregue (quadro 7A e 10A, fls. 766/768).

Não há dúvida, como já admitido pela recorrente, que o fato gerador da obrigação tributária é o exato momento em que a recorrente obteve o desconto no pagamento do empréstimo (disponibilidade do recurso), ou seja, em 30/04/1999, pelo que a receita apropriada em virtude do desconto (pois deixou de ter a obrigação de pagar o valor integral recebido do Banco) tem natureza de insubsistência do passivo e deveria ter sido adicionada ao Lucro Real naquele ano-calendário.

Inobstante a conclusão acima, a recorrente arguiu que por equívoco no entendimento do art. 373/RIR, ofereceu a receita em destaque à tributação de maneira postergada, nos exercícios de 1999 e 2000, pelo que houve o pagamento extemporâneo da obrigação tributária, mas que, posteriormente, este não foi considerado pelo AFRFB, sendo realizado o lançamento de ofício combatido.

A decisão da DRJ, ora recorrida, ponderou todas estas circunstâncias, e concluiu que, conforme as folhas do Livro Razão da recorrente (fls. 1.008/1.002 – conta 22008-6 – Deságio BANDES Leilão FUNDAP), do ano-calendário de 1999, houve a tributação da importância de R\$ 26.398,44, mas com relação à diferença (R\$ 677.559,62), por não haver notícia de pagamento de IRPJ no ano-calendário de 2000 (fls. 1.176/1.177 - TVF) não se poderia reconhecer o pagamento postergado.

Para melhor elucidação, colaciona-se parte do acórdão da DRJ que cuidou do tema (fls. 7.410):

Como foi relatado, a contribuinte alega que teria havido a mera postergação de imposto e que, do montante de R\$ 703.958,06, ela teria reconhecido o valor de R\$ 26.398,44 no ano-calendário de 1999 (9 parcelas de R\$ 2.933,16, entre abril e dezembro de 1999), o valor de R\$ 338.779,80, no 1º semestre de 2000 (6 parcelas de R\$ 56.463,30, entre janeiro e junho de 2000) e o valor de R\$ 338.779,82, no 2º semestre de 2000 (5 parcelas de R\$ 56.463,30 e uma parcela de R\$ 56.463,32 entre julho e dezembro de 2000).

Examinando-se as cópias de folhas do Razão de 1999, constantes as fls. 981 e 982 dos autos, confirma-se o reconhecimento das

nove parcelas de R\$ 2.933,16, entre abril de dezembro de 1999, totalizando o valor de R\$ 26.398,44, que, por isso, deve ser excluído da base tributável indicada no auto de infração.

*Quanto à alegação de postergação, em relação à parcela restante do valor autuado (R\$ 677.559,62 = 703.958,06 — 26.398,44), **cabe citar a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, sucedido pelo CARF, no sentido de que, na hipótese de reconhecimento de receita em exercício posterior, não ocorre a figura da postergação se não houver pagamento do tributo (Ac. 101-97.114, sessão de 05/02/2009, por exemplo).** (grifo nosso)*

***Não havendo notícia de pagamento de IRPJ no ano-calendário de 2000 (fls. 1119 e 1120), resta afastada a possibilidade de postergação de pagamento de imposto em relação ao valor de R\$ 677.559,62, ao contrário do entendimento da contribuinte.** (grifo nosso)*

Deste modo, em relação ao item 4 do auto de infração de IRPJ, remanesce o valor de R\$ 677.559,62, como base tributável.

Portanto, sem razão a contribuinte quando pretende o reconhecimento do pagamento postergado, com relação ao valor de R\$ 677.559,62, supostamente oferecidos à tributação no ano-calendário de 2000.

Como muito bem destacado pela decisão da DRJ ora recorrida, não houve recolhimento de tributo por parte da contribuinte no ano-exercício de 2000 uma vez que esta apurou prejuízo contábil de R\$ 72.379,12 (setenta e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e doze centavos), segundo se verifica na página 13 do seu Lalur (fls. 911).

Neste sentido, importante realizar o seguinte raciocínio: **a)** o desconto obtido pela contribuinte no financiamento do BANDES se realizou em 30/04/1999, ou seja, deveria nesta mesma competência (04/1999) ter a contribuinte oferecido a totalidade da importância (R\$ 703.958,06) à tributação, segundo o art. 373, do RIR/99; **b)** foi oferecido apenas pequena parcela (R\$ 26.398,44) desta receita à tributação no mesmo ano-exercício de 1999, realizando efetivamente, quanto a esta parte, o pagamento postergado dos tributos correlatos; **c)** contudo, grande parte da receita oriunda do desconto no empréstimo do BANDES (R\$ 677.559,62) foi declarada apenas no ano-exercício de 2000, no qual houve a apuração de prejuízo fiscal. Logo não houve incidência tributária sobre tal monta.

Destarte, nota-se que houve evidente prejuízo ao erário através da maneira como a contribuinte tardou em cumprir com sua obrigação de declarar ao fisco a receita obtida através do desconto no empréstimo tomado junto ao BANDES, em 30/04/1999, pois se tivesse oferecido a importância à tributação na competência correta (04/1999), segundo o art. 373, do RIR/99, todo o valor do desconto (R\$ 703.958,06) teria sido tributado.

Não se pretende adentrar aqui no mérito da existência ou não de dolo da contribuinte, mas o que deve ser asseverado é que a declaração de grande parte do valor do desconto do financiamento junto ao BANDES realizada somente no ano de 2000 não permitiu

sua correta tributação, na medida em que naquele exercício se apurou prejuízo fiscal, pelo que não se pode reconhecer o pagamento postergado dos tributos devidos sobre tal importância (R\$ 677.559,62), como pretende a contribuinte.

Vale lembrar que o reconhecimento do pagamento postergado é tratado de forma clara através do art. 273 do RIR/99, bem como pela da súmula de n.º 36 do CARF e pelo Parecer Normativo do Coordenador Geral do Sistema de Tributação – COSIT n.º 2/1996, preceitos que afirmam que a postergação é do pagamento do imposto, ou seja, para ser reconhecida deve necessariamente haver o pagamento do tributo *a posteriori*, nos termos abaixo:

Art. 273 (RIR/99). A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 5.º):

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou
II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*Súmula CARF n.º 36: A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza **postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.***

PN do COSIT n.º 2/96 - 6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

Ademais, é entendimento assente neste Conselho que é causa de impossibilidade do lançamento da obrigação principal a hipótese de postergação do pagamento do tributo, leia-se, desde que haja o pagamento efetivo do tributo de forma extemporânea, permitindo à RFB apenas lançar nestes casos os efeitos da mora, como se destaca nas ementas abaixo:

*CONFIGURAÇÃO DE HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO E NÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A inobservância da trava pode gerar hipótese de postergação, quando o sujeito passivo **comprova o pagamento do tributo postergado** em exercícios subsequentes até o lançamento. **Se não demonstrada a postergação, não há como a mesma ser acatada pela fiscalização ou pelo órgão julgador.** (CARF. Acórdão n.º 9101-001.840. Rel. Karem Jureidini Dias. Sessão de 10/12/2013)*

*POSTERGAÇÃO. A norma consubstanciada nos parágrafos 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 trata de lançamento, e só limita a formalização da exigência do imposto se **comprovado pagamento postergado**, hipótese em que serão exigíveis os juros de mora e a correção monetária (se houver). (CARF. Acórdão n.º 9101-001.375. Rel. Valmir Sandri. Sessão de 05/06/2012)*

*(...) POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE. A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a **totalidade dos valores pagos** no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora. (CARF. Acórdão n.º 9101-01.233. Rel. Claudemir Rodrigues Malaquias. Sessão de 21/11/11)*

Assim, entendo que ficou demonstrado o pagamento postergado dos tributos incidentes sobre o valor de R\$ 26.398,44, oferecido à tributação no exercício de 1999, o que a própria DRJ já reconheceu.

Por outro lado, é indubitável que não houve a tributação da importância de R\$ 677.559,62, declarada apenas no ano-exercício de 2000, no qual se apurou prejuízo fiscal, pelo que não é possível admitir o pagamento postergado de tributos sobre este valor.

Esclareço, por oportuno, que o pagamento postergado do tributo não se confunde com o instituto da denúncia espontânea, como se deduz dos preceitos normativos acima, não havendo que se falar na exclusão de multa moratória no presente caso pela aplicação do art. 138, do CTN.

Desta forma, voto por indeferir o recurso de ofício com relação a exoneração do lançamento sobre o valor R\$ 26.398,44, oriundo do deságio obtido no pagamento do empréstimo tomado junto ao BANDES, uma vez que reconheço o pagamento postergado dos respectivos tributos.

Outrossim, voto por indeferir o recurso voluntário no tocante ao argumento do pagamento postergado de tributos incidentes sobre a importância de R\$ 677.559,62, também oriunda do deságio obtido no pagamento do empréstimo tomado junto ao BANDES, devendo neste ponto ser mantido incólume o lançamento tributário.

2.5. Do não Cabimento da Exigência do PIS e da COFINS sobre as Receitas Denominadas Saídas em Consignação

Durante o procedimento fiscal, ao entender que as operações da recorrente não se configuravam como prestação de serviço de importação, mas como aquisição da mercadoria importada para revenda no mercado interno, por sua conta e risco, o AFRFB concluiu que as receitas da recorrente denominadas como “saídas em consignação” tratavam-se de vendas, lançando sobre estas as contribuições aqui tratadas.

Contudo, em consonância ao entendimento já esposado alhures, no tópico 2.2, quanto à falta de comprovação cabal por parte da RFB de que a recorrente adquiria as mercadorias importadas por sua conta e risco, e quanto a falta de vedação na Lei do FUNDAP

(Lei Estadual n.º 2.508/70) de que empresas importadoras por conta e ordem de terceiros pudessem usufruir do benefício, entendendo que não subsiste o lançamento do PIS e da COFINS sobre tais receitas.

Dessa forma, voto no sentido negar provimento ao recurso de ofício para manter a exoneração do PIS e da COFINS sobre as receitas denominadas “saídas em consignação”.

2.6. Do não Cabimento da Exigência do PIS e da COFINS sobre a Parte do Deságio Obtido no Pagamento do Empréstimo junto ao BANDES que Houve o Pagamento Postergado

A autoridade fiscal, uma vez considerando que não houve a tributação das receitas financeiras apropriadas pela recorrente em virtude de desconto no empréstimo tomado junto ao BANDES (FUNDAP), realizou sobre estas o lançamento do PIS e da COFINS, tudo em respeito ao art. 2, da LC 70/91 e art.s 2º e 3º, da Lei 9.715/98, que apresenta como base de cálculo das contribuições o faturamento da empresa, assim entendido como receita bruta.

Entretanto, tendo em vista todo o esclarecimento realizado no tópico 2.4, no qual coaduna com o entendimento de que houve o pagamento postergado dos tributos incidentes sobre parte do valor do deságio (R\$ 26.398,44) obtido no pagamento do empréstimo tomado do BANDES, não há como subsistir o lançamento das contribuições em destaque sobre tal montante.

Dessa forma, voto no sentido dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar o lançamento tributário apenas sobre o valor de R\$ 26.398,44, oriundo do deságio obtido no pagamento do empréstimo junto ao BANDES, mantendo incólume o lançamento das contribuições sobre a diferença (R\$ 677.559,62).

2.7. Da Desqualificação da Multa de Ofício

Como se denotou do entendimento do AFRFB, restou configurado o instituto da sonegação através dos atos da recorrente, pelo que realizou o lançamento da multa qualificada (150%) sobre todo o crédito tributário, com fulcro no art. 957, II, do RIR, c/c art. 71, da Lei n.º 4.502/64 (fls. 1.186).

A autoridade fiscal, para chegar a tal conclusão, alegou que a recorrente dolosamente escriturou de maneira incorreta a receita doada ao partido político, computando também o valor como despesa não operacional na DIPJ do ano-calendário de 1998, o que influenciou negativamente no resultado do exercício.

Ademais, argumenta o AFRFB que durante o procedimento fiscalizatório a recorrente buscou retardar o atendimento às solicitações por parte do Fisco, causando a demora no seu término.

Assim, ficou claro que os fatos acima narrados foram entendidos pela autoridade fiscal como caracterizadora da conduta dolosa da recorrente, com o intuito de ocultar receitas auferidas ou não escrituradas e, portanto, merecedora da imposição da multa majorada.

No entanto, tal entendimento se mostra equivocado, uma vez que apenas conduta ora mencionada não pode por si só qualificar a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

O entendimento assente neste Conselho é de que se faz necessária para aplicação da multa qualificada a efetiva comprovação da conduta evidentemente fraudulenta, merecendo destaque as ementas abaixo:

MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE. - A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. Descabe a aplicação da multa agravada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados no livro caixa. (Ac. 110300502 – CARF – 1ª Seção – 1ª Câmara – 1ª Turma – Rel. Hugo Correia Sotero, j. 30 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. CABIMENTO. A qualificação da multa de ofício apenas é justificada quando a fiscalização devidamente demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores). (Ac. 140100.484 – 1ª Seção – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Rel. Eduardo Martins Neiva Monteiro, j. 24 de fevereiro de 2011).

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. (ICC - Proc. 15586.000733/2005-09 - 6ª C. - Rel. Giovanni Christian Nunes Campos - DOU 03.09.2008)

Neste sentido dispõe o art. 957, II do RIR/99:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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

Neste contexto há de se asseverar que não há possibilidade de presunção da fraude ou simulação, pois os fatos que a caracterizem devem estar presentes e perfeitamente identificados nos autos, seja na conduta do recorrente seja em omissões deliberadas.

Há grande distância entre a conduta do recorrente daquelas que carecem de penalidade qualificada, como movimentações bancárias através de terceiros “laranjas”, falecidos, adulteração de comprovantes, falsificação documental, falsidade ideológica, notas fiscais falsas ou calçadas, notas de empresas inexistentes, subfaturamentos na exportação entre outros.

Estas condutas exemplificadas acima, sim, possuem grande teor fraudulento. Têm o evidente intuito de enganar ou ludibriar a autoridade lançadora de forma que totalmente aplicável o disposto no art. 44, § 1º da lei 9430/96.

A simples constatação da omissão de receita evidencia a necessidade de tributação de ofício e com ela a aplicação da multa de ofício no valor de 75%. No entanto, conforme analisado no presente processo, não ficou evidente o intuito de fraude ou simulação na conduta do recorrente, requisito necessário para que seja aplicada a multa de 150%.

Marco Aurélio Greco, examinando o descabimento da multa qualificada nos casos de suposta fraude com base no art. 44, II da lei 9430/96 que possui exatamente o mesmo texto legal do art. 957 do RIR/99, se manifesta no seguinte sentido:

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, *não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.*

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de *divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.*

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc. (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Editora Dialética, 2004) (grifo nosso)

Corroborando tal entendimento estão as razões do voto da cons. Heloiza Guarita Souza, ao analisar o instituto da simulação, proferidas no acórdão 104-23.129, em 23 de abril de 2008 conforme abaixo:

Porém, o que deve ser considerado é que a simulação, por si só, não é causa geradora de sonegação, fraude e conluio.

Diante das premissas aqui expostas, pode até se admitir que as operações tenham sido simuladas, com o objetivo de evitar a ocorrência de fatos geradores de IRPJ e IRPF, mas, em momento algum, vejo a caracterização de intuito doloso ou a identificação de elementos e/ou negócios e atos jurídicos falsos, ilegítimos ou fraudulentos, capazes de caracterizar a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, isolada ou conjuntamente.

As ações desenvolvidas pelas partes, os negócios jurídicos realizados estão dentro daquele verdadeiro direito do contribuinte de optar pela conduta menos onerosa tributariamente, arcando com os riscos dela inerentes, utilizando-se, para tanto, da prática de atos totalmente lícitos, abertos, feitos às claras, transparentemente, de conhecimento público e geral.

E, mais, principal e essencialmente, deve ser levado em conta, também, que, na época em que as operações foram realizadas, eram elas aceitas, lícitas, não havendo a "pecha" de ilícitas, sendo, inclusive, referendadas por esse Conselho de Contribuintes. Tratava-se, pois, de operações de planejamento tributário (sim, reconhecidamente), mas tidos como possíveis e aceitos, já que lícitos todos os seus atos. Isso tudo, fundamentado naquela máxima de que o contribuinte não está obrigado a usar o caminho mais gravoso economicamente para concretizar os seus atos jurídicos, desde que não haja imposição legal expressa a esse respeito.

Assumir que o evidente intuito de fraude ou simulação pode ser presumido é desvirtuar não somente a sistemática do procedimento administrativo fiscal, mas todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Ponderadas tais observações, voltando para o caso em análise, entendo que não caberia aplicação da multa qualificada no lançamento tributário recorrido, mas tão-somente a aplicação da multa de ofício simples (75%).

Acaso quisesse, a autoridade fiscal poderia ter lançado a multa de ofício simples (75%) devidamente majorada (aumentada em 50%), com fulcro no art. 44, §2º, Lei n.º 9.430/96, pois é a penalidade prevista ao contribuinte por atraso ao atendimento das solicitações durante o procedimento fiscal. Em outras palavras, o retardamento pelo contribuinte às solicitações por parte do Fisco não enseja a multa qualificada por falta de fundamento legal.

Vale frisar, outrossim, por todo o já arrazoado, que do lançamento originário (R\$ 2.719.329,00), coaduno apenas quanto à tributação sobre a receita parcial do deságio oriundo do empréstimo junto ao BANDES (R\$ 677.559,62) e da doação ao partido político (R\$ 500.000,00).

Quanto a receita correspondente à doação ao partido político, esta foi absorvida pelo prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1998 pela recorrente, **não havendo imposto a ser exigido** e, conseqüentemente, não havendo que se fazer a incidência da multa sobre ele.

Este entendimento encontrou-se consignado já na decisão da DRJ, ora recorrida, o qual se demonstra totalmente plausível e o transcrevo abaixo (fls. 7.415):

(...) Quanto ao item 3, resta confirmada a acusação fiscal relativa à falta de adição do valor, escriturado como despesa não operacional, na apuração do lucro real na DIPJ retificadora, entregue em 30/06/2000, em substituição à original, enviada em 28/10/1999, ou seja, a adição registrada no Lalur não foi evidenciada na DIPJ (fls. 703, 706 e 849 a 851 e 899). Contudo, como se vê adiante, o valor tributável correspondente ao item 3 é integralmente absorvido pelo prejuízo fiscal declarado pela contribuinte relativo ao ano-calendário de 1998, não havendo, por isso, imposto a ser exigido e, consequentemente, multa proporcional incidente sobre ele. (...) (grifo nosso)

Portanto, observa-se que grande parte da atuação fiscal não subsistiu ante aos elementos probatórios trazidos aos autos, como se demonstra na planilha abaixo, sendo que remanesceu tão somente a devida tributação do valor da doação ao partido político no ano-calendário de 1999 e, quanto a este lançamento, não restou cabalmente demonstrado o intuito de fraude, como já fundamentado linhas acima, não havendo fundamento para qualificação de multa.

A planilha abaixo demonstra que restou remanescente apenas uma pequena parte do vultoso lançamento tributário combatido:

ANO-CALENDÁRIO DE 1998					
Infrações	Bases de Cálculo	Parte não Impugnada	Parte Impugnada	Valor Exonerado	Valor Mantido
Saldo Credor de Caixa	R\$ 495.675,67	R\$ 495.675,67	-	-	-
Desp. c/ Doação	R\$ 500.000,00	-	R\$ 500.000,00	R\$ 0,00	R\$ 500.000,00
Saídas - Consignação	R\$ 1.066.565,31	-	R\$ 1.066.565,31	R\$ 1.066.565,31	R\$ 0,00
Total	R\$ 2.062.240,98	R\$ 495.675,67	R\$ 1.566.565,31	R\$ 1.066.565,31	R\$ 500.000,00
ANO-CALENDÁRIO DE 1999					
Infrações	Bases de Cálculo	Parte não Impugnada	Parte Impugnada	Valor Exonerado	Valor Mantido
Saídas - Consignação	R\$ 669.714,82	-	R\$ 669.714,82	R\$ 669.714,82	R\$ 0,00
Deságio - Empréstimo	R\$ 703.958,06	-	R\$ 703.958,06	R\$ 26.398,44	R\$ 677.559,62
Total	R\$ 1.373.672,88	-	R\$ 1.373.672,88	R\$ 1.373.672,88	R\$ 677.559,62

Dessa forma, voto por não acolher o recurso de ofício e acolher parcialmente o recurso voluntário por entender que caberia a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% sobre o valor remanescente do lançamento tributário.

3. Da Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo - Relator

CÓPIA