



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11543.003883/2004-21
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.403 – 1ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria Isenção em Vendas para Exportação; Multa Qualificada e Decadência.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
IDEALCAFÉ INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por diversos períodos consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Quando está comprovado o evidente intuito de fraude, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN, e não o previsto no §4º do art. 150 do CTN. Como o lançamento foi realizado em 06/12/2004, não há que se falar em decadência para nenhum dos períodos autuados.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 1999, 2000

PIS E COFINS REFLEXOS DO IRPJ. ISENÇÃO PARA A PARTE DOS VALORES QUE CORRESPONDERIAM A VENDAS DESTINADAS AO FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A isenção fiscal de PIS e COFINS prevista na MP nº 2.158-35/2001 para as vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, destinadas ao fim específico de exportação para o exterior, contempla apenas as vendas de mercadorias que forem diretamente remetidas

Ano-calendário: 1999

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento ex officio de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, contando-se o referido prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. DEVER DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. A adoção dos procedimentos para comunicação de extravio de livros e documentos relativos à escrituração da pessoa jurídica deve ser seguida de reconstituição do acervo da sua contabilidade comercial e fiscal. Eventual perda não exclui o contribuinte do seu dever acessório de reunir, guardar em boa ordem e manter à disposição do Fisco os documentos que dão respaldo à apuração do imposto devido, nem tampouco pressupõe homologação dos valores informados em DIPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A reiterada omissão do registro contábil-fiscal de mais de 95% das vendas realizadas caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito para aplicação da multa qualificada (150%).

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: PIS E COFINS. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. São isentas de PIS e Cofins as receitas de vendas destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso, para determinar a exclusão das notas fiscais relacionadas nas fls. 2.846/2.848, no total de R\$3.836.735,00, das bases de cálculos de PIS e Cofins nos respectivos períodos de apuração mensais, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Mario Sergio Fernandes, quanto a esse item (PIS/Cofins).

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente

quanto à exclusão de valores da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, realizada com base em benefício fiscal previsto para vendas com fins específicos de exportação.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- para a comprovação do dissídio jurisprudencial, trazemos o Acórdão nº 203-12920, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, decide:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003 COFINS E PIS. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA INDUSTRIAL VENDEDORA. A isenção do PIS Faturamento e Cofins concedidas nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora. Descumpridos tais requisitos e não comprovada a efetiva exportação, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora. .

Recurso negado."

- o cerne da divergência é a efetiva comprovação da venda "com fins específicos de exportação", das mercadorias para que a recorrida possa fazer jus ao benefício concedido no artigo 149, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 14 da MP nº 2.158/2001, Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2002 (artigo 5º e 6º);

- no acórdão recorrido foram aceitas as notas fiscais relacionadas às fls. 2.846/2.848 para reconhecer a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas de vendas destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

- ocorre que não houve a comprovação de que as vendas, realizadas no mercado interno, foram diretamente remetidas para embarque de exportação por conta e ordem de empresa comercial exportadora, nem para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação;

- isto se dá em razão do benefício contemplar somente as vendas efetuadas "com fins específicos de exportação", em que as mercadorias são diretamente embarcadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário;

- resta demonstrada a divergência jurisprudencial diante da juntada do inteiro teor do acórdão paradigma;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO - DA ISENÇÃO DA COFINS RELATIVA À EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA E BENS AO EXTERIOR

- o artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no seu parágrafo 2º, inciso I, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, trata da imunidade da COFINS sobre a receita decorrente de exportação;

- ocorre que a legislação ordinária já concedia isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de exportação de bens para o exterior. A Lei 10.833/2003, no seu artigo 6º, contempla a isenção sobre as receitas decorrentes de operações de vendas a empresa comercial exportadora:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - [...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

- a Instrução Normativa nº 247/2002, regulamenta a matéria:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

[...]

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

- no mesmo sentido é o Decreto-Lei nº 1.248/1972:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

- pretende a recorrente a isenção prevista nos incisos I e III do artigo 6º da Lei 10.833/2003, argumentando que as vendas de produtos foram destinadas exclusivamente ao mercado externo;

- entretanto, a Autoridade Fiscal ressaltou o seguinte (fls. 2614):

71. No caso em tela, inexistem nos autos provas materiais de que o interessado tenha, de fato, efetuado venda para o mercado externo. Apesar de alegar que 99% de suas vendas destinam-se ao exterior, nenhum valor foi declarado a este título nas DIPJ dos anos fiscalizados. Nas fichas relativas ao cálculo da contribuição ao PIS e COFINS existiam campos específicos para que fossem demonstradas as receitas isentas, não preenchidos.

72. Na verdade, o fato de constar no nome empresarial de uma empresa, ou mesmo de seu objeto social, a denominação "exportação" não significa necessariamente que explore esta atividade. É mister a comprovação material dessa atividade, através de nota fiscal, contrato de câmbio e outros documentos pertinentes a esta atividade.

73. Todas as notas fiscais trazidas à colação pela fiscalização comprovam que as vendas foram efetuadas ao mercado interno. Às fls. 2.490/2.491 consta a relação das empresas adquirentes do café do interessado no período em análise. Pelos nomes empresariais, identifica-se que algumas, possivelmente, são empresas comerciais exportadoras. Entretanto, tal indicação não é suficiente para comprovação de que atendem às condições estabelecidas no Decreto-Lei nº 1.248/1972 para que o interessado possa usufruir do benefício fiscal da isenção.

- a recorrida, optante pelo lucro presumido, ainda que solicitado, deixou de apresentar os livros de sua escrituração comercial ou os livros Caixa e de Inventário, com base no disposto no art. 47, inciso II, da Lei nº 8.981/1995, base legal do art. 530 do RIR/99, foi levado a efeito o arbitramento;

- deste modo, o objeto do litígio é a comprovação de que as vendas tenham sido realizadas com o fim específico de exportação, conforme determina o inciso III do artigo 6º da Lei 10.833/2003;

- o benefício fiscal aplica-se às operações com fim específico de exportação para o exterior, conceituado na Lei 9.532/1997:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I- adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

- dispõe o artigo 9º da Lei 10.833/2003, que a empresa produtora/exportadora que houver adquirido mercadorias de outra com o fim específico de exportação deverá **comprovar o seu embarque para o exterior, no prazo de 180 dias contados da emissão da nota fiscal**;

- importante transcrever trecho do acórdão paradigma:

No sentido de que o benefício só contempla as vendas efetuadas com fins específicos de exportação, em que as mercadorias são diretamente embarçadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário, cabe mencionar o Acórdão nº 203-09.716, Recurso 123663, referente à Cofins e julgado por esta Terceira Câmara em 11/08/2004, à unanimidade no tocante à matéria em foco. Na ocasião, a admirada relatora, Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, assim se pronunciou:

Além do mais é óbvio que se nas empresas comerciais exportadoras que trabalham exclusivamente com exportação é exigido para fruição do benefício isencional que as mercadorias sejam embarçadas diretamente para exportação, ou depositadas em entreposto aduaneiro sob regime extraordinário de exportação, por conta e ordem da comercial exportadora, mais razão teria ainda o legislador para exigir que tais condições fossem também cumpridas pelas empresas exportadoras que podem destinar seus produtos tanto para exportação como para uso no mercado interno. Tal exigência visa exatamente garantir que os produtos adquiridos do produtor sejam exatamente os que são exportados, impedindo, assim, que haja desvio para o consumo interno.

- de acordo com o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que concede isenção deve ser interpretada literalmente, sendo vedada a interpretação extensiva;

- diante do exposto, não tem a recorrida o direito à isenção pretendida, pois não comprovou que as mercadorias foram diretamente embarçadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1101-003, de 28/01/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

Na decisão recorrida o relator exclui da base de cálculo do PIS e da Cofins notas fiscais supostamente representativas de operações destinadas à exportação conforme transcrição.

(...) Contudo, no que se refere às exigências de PIS e Cofins, a recorrente relacionou notas fiscais supostamente representativas de operações destinadas à exportação de café, que não deveriam integrar as bases de cálculo tributáveis das referidas contribuições, tendo em vista a isenção do art. 14 da MP 1.858-6/99 (atual MP 2.158-35/2001), alçada à imunidade pelo art. 149, §2º, I da CF e ratificada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2002 (art. 5º, I e 6º, I, respectivamente), conforme alegado no recurso.

Com efeito, a legislação citada prevê a isenção de PIS e Cofins sobre receitas de vendas 'destinadas ao fim específico de exportação para o exterior' (art. 14, VIII e §1º, da MP 2.158-35/2001).

As notas fiscais relacionadas nas fls. 2.846/2.848, totalizando R\$ 3.836.735,00, contêm observação de venda para exportação, o que condiz com o alegado pela recorrente.(...)

Por outro lado, no acórdão paradigma, ante situação semelhante, o relator entende que a isenção de PIS e Cofins nas vendas efetuadas se dá com a comprovação de que as mercadorias foram diretamente embarçadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário com fins específicos de exportação.

O fato de a fiscalização não ter afirmado categoricamente que as notas fiscais comprovaria a exportação permite deduzir que não foram confirmadas as operações de exportação ao exterior. Assim, fica evidenciada a diferença de entendimentos acostadas nos dois acórdãos. Num a mera suposição foi capaz de manter a isenção, noutro, foi necessária a efetiva exportação.

Numa análise prelibatória, entendo que foram atendidos os pressupostos necessários à admissibilidade do recurso especial capaz de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 18/06/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 06/07/2015 ela apresentou contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DA AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO - INEXISTÊNCIA DO V. ACÓRDÃO NA BASE DO CARF

- o recurso tem como objetivo guerrear o v. Acórdão 1103-00.234, do qual a recorrida não foi intimada;

- nem mesmo o sítio eletrônico do CARF faz referência à existência do dito acórdão (imagem da pesquisa inserida nas constrarrazões);

- não há qualquer referência ao acórdão recorrido, e muito menos qualquer intimação da recorrida;

- nem mesmo a consulta de acórdãos na base eletrônica do CARF aponta a existência do julgado objeto do recurso (imagem da pesquisa inserida nas constrarrazões);

- o fato de a recorrida não ter sido intimada e a ausência completa e comprovada do acórdão nas bases de pesquisa do sítio eletrônico do CARF, colocam em dúvida até mesmo a existência do r. julgado;

- mister, portanto, para regularidade do presente processo, a regular intimação da recorrida para que também possa exercer seu direito à ampla defesa, com o manejo dos recursos cabíveis, previstos na legislação de regência;

- isto posto, requer o retorno do feito ao CARF para que seja procedida a regular intimação da recorrida, que se encontra cerceada do exercício de seu direito de defesa

regularmente assegurado, eis que até o presente momento, e após empreender suas pesquisas, não teve acesso ao inteiro teor do Acórdão nº 1103-00.234;

DA IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA

- caso não seja acatada a nulidade dos atos processuais praticados, o que se admite somente *ad argumentandum*, melhor sorte não terá a recorrente, face à improcedência de seus argumentos;

- aduz, *in casu*, a Fazenda Nacional, apontando acórdão paradigma que não enfrenta a matéria em sua essência, que não caberia a exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins dos valores pertinentes às notas fiscais com observação de "venda para exportação", eis que seria necessária a comprovação de que as mercadorias foram "diretamente embarçadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário com fins específicos de exportação";

- não merece amparo a alegação da Fazenda Nacional, eis que não houve no curso do processo qualquer comprovação de que as exportações não ocorreram, o que, aliás, é ônus da autoridade fazendária;

- o acórdão paradigma não enfrenta diretamente a questão da prova no processo administrativo tributário;

- certamente, no processo que deu origem ao acórdão paradigma, a discussão teve como foco a ocorrência ou não da operação posterior subsequente. Neste tocante, é certo que o Fisco tem instrumentos e a prerrogativa de fiscalizar os destinatários das notas fiscais dos produtos com destinação à exportação, se é que já não o fez para concluir pela exclusão da base de cálculo;

- com efeito, verifica-se que todos os requisitos foram atendidos para manter-se a isenção, em especial a destinação a empresas comerciais exportadoras;

- no caso vertente, verifica-se que os requisitos para enquadramento nas hipóteses de isenção do Pis e da Cofins foram integralmente atendidos pela recorrida, não se vislumbrando a pertinência do acórdão utilizado como paradigma;

- isto posto, é de se verificar a absoluta improcedência do Recurso Especial interposto.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito aos seguintes aspectos:

- a) aplicação da multa qualificada de 150%, em razão de dolo/fraude; e
- b) contagem de prazo decadencial, como consequência do tópico anterior.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos abaixo:

- o presente recurso especial tem seu fundamento na interpretação divergente do artigo 72 da Lei 4.502/1964 e, conseqüentemente, do artigo 44, inciso II, então vigente, da Lei 9.430/1996, adotada pelo acórdão recorrido, em confronto com outros acórdãos não reformados, proferidos por Turmas de Julgamento desta Egrégia Câmara;

DA EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 72 DA LEI 4.502/1964 - IMPOSSIBILIDADE DE CONSTATAÇÃO DE CONDUTA FRAUDULENTA

- toda a fiscalização se baseou apenas em presunção relativa de que a recorrente teria agido com o intuito de fraudar o Fisco, em equivocada interpretação do artigo 72 da Lei 4.502/1964;

- a boa-fé da recorrente salta aos olhos, ao analisar que esforços não foram medidos para tentar recompor sua escrituração fiscal e contábil, a fim de que fosse esclarecida a situação à Administração Federal. Foram expostos todos os extratos bancários da empresa (mesmo que os valores circulantes tenham sido superiores à receita obtida), foi solicitada a perícia contábil (infelizmente, indeferida), para que fosse apurada a real diferença, além de ter sido apresentado o Boletim de Ocorrência relativo ao furto do automóvel, que comportava os livros - à época - físicos;

- entretanto, a Fiscalização preferiu entender que superficiais indícios eram, na verdade, "indiscutível intuito fraudulento" de lesar a União. Se não fosse assim, boa parte do crédito tributário já teria caducado e não haveria razão para a aplicação da grave multa qualificada de 150%;

- importante relembrar duas informações de extrema relevância: (i) o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2004, cuja pretensão era a cobrança de suposto crédito tributário, que alcançava os anos-calendário de 1999 e 2000; e (ii) a empresa, definitivamente, não agiu com o intuito de fraude, tanto é que não há provas suficientes (apenas meros indícios) no corpo da autuação, que levem o julgador a essa conclusão;

- o caso em comento não poderia ter sido agravado pela (inexistente) intenção de fraudar o Fisco, para nenhum dos fins pretendidos na autuação. Ou seja, o prazo para o lançamento do crédito pretendido deveria ter seguido o disposto no §4º do artigo 150 do CTN, que marca como início da contagem do prazo decadencial a ocorrência do fato gerador, o que, por si só, já macularia o Auto de Infração de nulidade absoluta, sendo necessário novo lançamento do crédito tributário;

- também em razão da equivocada interpretação do artigo 72 da Lei 4.502/1964, a N. Fiscal aplicou a multa de 150%, então prevista (no momento da autuação) no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/1996, que merece urgente reforma, caso não seja anulado por completo o Auto de Infração pelo motivo acima exposto;

- tanto deve ser analisado o presente recurso por toda a argumentação exposta, que, da mesma forma como expôs a recorrente, houve vários julgamentos nesse H. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Para exemplificar e em obediência ao §§ 6º e 7º, serão expostos apenas 2 (dois) dos inúmeros relevantes acórdãos, além da Súmula nº 14 do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Acórdão nº 1402-001.954

RECURSO DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. RECURSO VOLUNTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E/OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO. Havendo pagamento antecipado e/ou compensação de tributos o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorrem no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, §4º, e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

Acórdão nº 2202-003.019

MULTA QUALIFICADA A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula CARF nº 14). Recurso provido

- de acordo com o detalhamento feito pela recorrente e pelos acórdãos postos à colação, o Auto de Infração guerreado jamais poderia ter concluído pela atuação com intuito de fraude, sem tê-lo robustamente comprovado;

- como a recorrente não agiu de forma fraudulenta, deveria ter sido submetida à contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN, para lançamento do suposto crédito tributário, o que culmina em decadência de boa parte do crédito tributário lançado;

- por fim, a outra consequência da ausência de provas de que a recorrente teria agido com intuito de fraudar é a imediata redução da multa aplicada de 150%, para 75%, conforme previsto no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/1996;

- dessa forma, conforme o substrato dos julgados expostos, não resta outra alternativa para o presente caso, senão a reforma do acórdão recorrido, para anular o Auto de Infração, que veicula crédito tributário maculado pela decadência, ou, no mínimo, reduzir a multa aplicada para os patamares devidos;

DA NECESSIDADE DE REFORMA DA DECISÃO QUE MANTEVE O AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA OPERADA

- como foi bastante debatido no tópico anterior, não há prova suficiente que permita ao fisco federal concluir pelo superficialmente alegado intuito de fraudar, por parte da autora, até porque, a autora, em momento algum, usou de conduta fraudulenta;

- o presente caso se encaixa perfeitamente na previsão da primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN, uma vez que houve indiscutível pagamento a menor dos tributos exigidos (tanto é que o Auto de Infração veicula a cobrança da diferença do valor pago, para o que foi apurado pelo Fisco);

- como a contagem correta do prazo decadencial, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que tenha havido pagamento a menor, dá-se na data de ocorrência do fato gerador, boa parte do crédito tributário veiculado no Auto de Infração mantido pelo acórdão nº 1103-00.234 já estava extinto na época da lavratura pelo Fisco;

- não é outro o entendimento amplamente verificado nesse H. Conselho, em outras Turmas de Julgamento. Nessa oportunidade, serão expostos apenas 2 (dois) julgados, a título de exemplo:

Acórdão nº 3201-001.916

Ementa

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Ano-calendário: 1998 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA. Nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Acórdão nº 3102-001.973

DECADÊNCIA. DÉBITOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL A PARTIR DATA DO FATO GERADOR. DECORRIDO PARCIALMENTE PRAZO QUINQUENAL. Ciência do lançamento em 30/11/2006. Decaído o direito de constituir o crédito relativo aos meses de 01/2001 até 10/2001. Recurso de Ofício Negado.

- dessa forma, como parte do crédito já havia caducado no momento em que foi lançado pelo Fisco, o Auto de Infração é nulo e não poderia ter sido mantido pela N. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara;

- face ao exposto, requer, respeitosamente, a este Douto Órgão Julgador, após o devido processamento e análise de todas as razões pelas quais se funda o presente recurso especial, seja o mesmo recebido e totalmente provido.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 29/09/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com relação à primeira matéria, “qualificação da multa de ofício aplicada por reiterada omissão de receitas em valores expressivos”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “a reiterada omissão do registro contábil-fiscal de mais de 95% das vendas realizadas caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito para aplicação da multa qualificada (150%)”, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1402-001.954, de 2015, e 2202-003.019, de 2015) decidiram, de modo diametralmente oposto, que “a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%” e que “o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.”.

No que se refere à segunda matéria, “decadência do lançamento na forma do art. 150, § 4º, do CTN”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “a Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento ex officio de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I”, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, que a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional somente se aplica existindo pagamento parcial suscetível de ser homologado.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

[...]

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 02/10/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 06/10/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano;

- no caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007);

- restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada de prestar declarações falsas ao Fisco, o que revela o evidente intuito fraudulento ou mesmo se subsume no conceito de sonegação dolosa, de forma a ensejar a incidência da multa qualificada;

- tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apresentação de informações falsas ao Fisco, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo;

- deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos;

- no tocante à decadência, como foi mantida a multa qualificada, reconhecendo-se a prática simulatória, por conseqüência lógica foi afastada a decadência;

- o STJ já decidiu, na sistemática dos recursos repetitivos, que o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários regula-se pelo art. 173, I, do CTN, caso se verifique dolo, fraude ou simulação, ou caso não haja pagamento antecipado. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009);

- ante todo o exposto pugna a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Processo nº 11543.003883/2004-21
Acórdão n.º **9101-002.403**

CSRF-T1
Fl. 16

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 e 2000.

A autuação fiscal foi motivada pela constatação de omissão de receita, apurada a partir do cotejo entre informações obtidas junto aos clientes da empresa autuada, e os valores por ela declarados em DIPJ.

O IRPJ e a CSLL foram apurados pelo regime do lucro arbitrado.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de excluir das bases de cálculo das contribuições PIS e COFINS valores que foram considerados como vendas destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

O recurso especial da PGFN objetiva restabelecer a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, conforme foram apuradas pela Fiscalização.

Já o recurso especial da contribuinte pretende afastar a multa qualificada e, por consequência, ver reconhecida a decadência de parte do crédito tributário.

Conforme ocorreu com o acórdão recorrido, trataremos primeiro do tema da multa qualificada e da decadência, para depois tratarmos da questão mais específica, referente à exclusão dos valores da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O acórdão recorrido manteve a multa qualificada e rejeitou a alegação de decadência pelos motivos abaixo transcritos. Além disso, trouxe alguns esclarecimentos sobre o litígio que lhe foi apresentado:

[...]

No mérito, inicialmente, deve-se destacar o equívoco do patrono da recorrente acerca das alegações relativas à (i) determinação do valor tributável com base em extratos bancários, (ii) inclusão de valores já tributados, (iii) necessidade de apuração com base no lucro real e (iv) aplicação de multa nos percentuais de 75% e 150%.

O quadro das vendas e o demonstrativo de receitas omitidas, constantes do termo fiscal (fls. 2.490/91 e 2.493, respectivamente), foram elaborados com base em dados coletados pela fiscalização mediante intimação a 30 (trinta) clientes da recorrente. Os valores utilizados foram extraídos das notas fiscais de vendas emitidas pela própria fiscalizada e comprovadas por consistente documentação formada por intimações, notas fiscais, comprovantes de depósitos bancários, recibos, registros em livros de escrituração comercial e fiscal, etc, a exemplo do conjunto probatório fornecido por Cafenorte S/A importadora e exportadora (fls. 205/215).

Vê-se que a receita de vendas foi apurada por meio de prova direta, e não por presunção fundamentada em movimentação financeira constante de extrato bancário.

Também se observa a dedução dos valores informados na DIPJ para fins de quantificação da receita omitida, conforme detalhado no referido demonstrativo de fls. 2.493.

O terceiro equívoco do recurso se refere à afirmação quanto à necessidade de apuração pelo regime do lucro real. Tal alegação contraria as DIPJ apresentadas pela recorrente relativas aos anos-calendário abrangidos pelos autos de infração, ambas pelo lucro presumido (fls. 2.437 e 2.456).

Como último engano, têm-se a crítica à aplicação de multas de 75% e 150%. A simples leitura dos autos de infração contraria a alegação. Com efeito, foi aplicada penalidade ex officio no percentual único de 150%, conforme o art. 44, II, da Lei 9.430/96.

A questão relativa ao arbitramento dos lucros foi bem enfrentada no voto condutor do acórdão contestado, assim redigido:

[...]

A recorrente refutou a aplicação da multa qualificada (150%) por ausência de comprovação de "evidente intuito de fraude", requisito do art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Na minha forma de ver, a reiterada omissão de registro contábil-fiscal de mais de 95% das vendas realizadas, conforme bem destacado na decisão de primeira instância, constitui prova suficiente da intenção de fraudar.

O pedido para redução da multa para o percentual de 20% previsto no art. 61 da Lei 9.430/96 é descabido, tendo em vista que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as multas previstas no art. 44 do citado ato legal.

A recorrente também suscitou preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, só agora enfrentada, após o exame de mérito acerca da aplicação da multa qualificada, tendo em vista a ressalva quanto à necessidade de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, contida no art. 150, § 4º, do CTN.

Os autos versam sobre exigência de tributos enquadrados na modalidade de lançamento por homologação. Nesses casos, conforme o referido § 4º do art. 150 do CTN, inicia-se a contagem do prazo quinquenal de decadência a partir da data do fato gerador. Na linguagem do Código, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O legislador do CTN estabeleceu a ressalva para os casos de dolo, fraude ou simulação, mas não o fez acompanhada de determinação expressa do correspondente prazo decadencial a ser aplicado à hipótese.

Diante de tal lacuna, a doutrina e a jurisprudência administrativa do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes consagraram o entendimento de que, em tais casos, deve ser utilizada a norma geral de decadência constante do art. 173, I, do Código. Prescreve o dispositivo legal:

[...]

No caso concreto, em que restou comprovada a ocorrência de evidente intuito de fraude, previsto no art. 44, II, da Lei 9.430/96, aplica-se a norma de decadência do art. 173, I, do Código.

[...]

Folheando os autos, constata-se que o fato gerador mais antigo é de 31 de janeiro de 1999, sendo possível a constituição do crédito tributário ex officio no próprio ano-calendário (1999). Aplicando-se a norma do art. 173, I, do CTN, têm-se o primeiro dia do exercício seguinte (2000) como termo inicial de contagem do prazo decadencial. Tomando-se cinco anos a partir dessa data, o lançamento poderia ser realizado até 31/12/2004.

Como o lançamento foi realizado dentro do prazo legal, no dia 06/12/2004, data da ciência ao sujeito passivo, conforme AR de fls. 2.535, é descabida, portanto, a preliminar de decadência.

[...]

Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

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

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

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

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

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

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto a correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

Na mesma linha (na verdade, na sua origem) da aferição a partir dos critérios da relevância e da recorrência (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, fundamentado em voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, o qual reflete, a meu juízo, a mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

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

Seguem trechos do voto do referido Conselheiro no Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013:

Mas não é só. ..., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.

... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.

As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de **que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento.**" 0/20

O voto vencedor que orientou a ementa transcrita anteriormente, traz importantes referenciais sobre o tema em pauta:

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

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

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

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

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

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação², é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

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

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de

² Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fsj_papers).

improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

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

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

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

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt)**³.

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

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ grau de jurisdição."

Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me

³ Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof.

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial.

proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

Pois bem, em seu Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 89/96 do volume 13 do e-processo), a autoridade tributária informa o seguinte:

[...]

2- DESCRIÇÃO DOS FATOS

Através do Termo de Início de Fiscalização de 17/02/2004 às fls. 04, a empresa foi intimada a apresentar livros e documentos fiscais e bancários, sendo a ciência por via postal para o endereço constante do cadastro CNPJ da Receita Federal.

Em resposta protocolada em 25/02/2004 às fls. 06/08, o sócio da empresa, Wladimir Resstel solicitou prorrogação de prazo, o que foi concedido, e foram apresentados os extratos bancários em 24/03/2004. Reintimada em 26/08/2004 a apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (fls. 13/14), a pessoa jurídica apresentou em 13/09/2004 boletim de ocorrência comunicando o furto do veículo da contadora que continha, entre outros documentos, pastas de notas fiscais de saídas de mercadorias e livro registro de inventário da fiscalizada (fls. 15119). Quanto aos demais livros, alegou estarem de posse da contadora, que se encontra em local incerto e não sabido.

No transcurso do procedimento fiscal, foram solicitadas aos clientes de Idealcafé informações que possibilitassem a aferição das operações efetuadas com a fiscalizada, tais como: cópias das notas fiscais de vendas, e provas do efetivo pagamento dos valores consignados nas notas fiscais mencionadas.

Os valores apurados pela circularização dos clientes foram comparados com os valores declarados pela empresa em sua Declaração IRPJ. Constatado que promoveu a venda de mercadorias sem o necessário registro contábil, dada a discrepância com os valores escriturados, o valor assim determinado ficou sujeito à tributação como originário de receita omitida.

A empresa deveria ter demonstrado a contabilização das receitas efetivamente recebidas e, deste modo, afastar a presunção de omissão no registro de receitas. Não sendo comprovados o registro de receitas efetivamente recebidas e o oferecimento à tributação destas receitas, ficou configurada a omissão de receitas.

O resultado das informações obtidas foi consolidado na tabela — Demonstrativo de Vendas da Idealcafé — Anos-calendário 1999 e 2000, a seguir, discriminando-as por cliente, mencionando as folhas em que tais documentos de prova constam no processo e os valores totalizados, por empresa.

[...]

3 - DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS

As receitas omitidas pela Idealcafé Ltda. são representadas pelos valores obtidos mediante circularização de clientes, que estão demonstrados na tabela de fls. 2490, e foram extraídas dos documentos de fls. 20 a 2432 e 2477 a 2487, cujos montantes mensais dos valores recebidos pela empresa decorrentes das vendas efetuadas estão a seguir demonstrados e totalizados por Trimestre. Dos valores apurados obtidos pela fiscalização, aquele que ultrapassou a receita de vendas levantada com base nas Declarações IRPJ às fls. 2437 a 2476, foi considerado Omissão de Receitas.

Mês/Ano	Vendas Comprovadas	Receita Apurada Declaração IRPJ	Omissão de Receitas
janeiro-99	717.798,92	22.685,00	695.113,92
fevereiro-99	483.116,78	15.423,00	467.693,28
março-99	299.146,50	17.390,80	281.755,70
Total 1º trimestre-99	1.500.062,20	55.498,80	1.444.563,40
abril-99	-	18.936,00	-
maio-99	107.388,00	21.110,00	86.278,00
junho-99	114.726,46	22.385,00	92.341,46
Total 2º trimestre-99	222.114,46	43.431,00	197.619,46
julho-99	556.689,60	24.583,50	532.106,10
agosto-99	2.586.010,35	23.996,00	2.562.014,35
setembro-99	4.782.318,53	25.541,00	4.756.777,53
Total 3º trimestre-99	7.925.018,48	74.120,50	7.850.897,98
outubro-99	3.876.076,92	24.975,50	3.851.101,42
novembro-99	6.381.748,96	25.621,80	6.356.127,16
dezembro-99	3.919.387,60	23.808,60	3.895.579,60
Total 4º trimestre-99	14.177.213,48	74.405,90	14.102.808,18
Total em 1999	23.824.408,62	247.456,70	23.595.888,52
janeiro-00	3.644.416,10	24.120,00	3.620.296,10
fevereiro-00	3.234.199,70	19.726,95	3.214.472,75
março-00	3.056.831,00	21.083,90	3.035.747,10
Total 1º trimestre-00	9.935.446,80	64.930,85	9.619.840,80
abril-00	2.574.087,32	25.493,70	2.548.593,62
maio-00	5.043.954,05	26.301,85	5.017.652,20
junho-00	3.776.073,40	20.526,00	3.755.547,40
Total 2º trimestre-00	11.394.114,77	72.321,55	11.114.134,77
julho-00	4.493.613,83	23.876,50	4.469.737,33
agosto-00	4.006.887,00	22.587,00	3.984.300,00
setembro-00	4.850.642,50	24.935,45	4.825.707,05
Total 3º trimestre-00	13.351.143,33	71.398,95	13.092.058,33
outubro-00	5.276.770,04	21.897,00	5.254.873,04
novembro-00	5.219.053,74	19.153,06	5.199.900,74
dezembro-00	2.841.603,87	18.885,00	2.822.718,87
Total 4º trimestre-00	13.337.427,65	59.935,00	12.949.797,21
Total em 2000	48.018.132,55	268.586,35	46.775.797,21

4- MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Procedi ao lançamento de ofício através da lavratura de Auto de Infração para constituição do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica. No que concerne à aplicação de multa sobre a infração apurada em decorrência de procedimento fiscal, determina o artigo 44 da lei 9.430/96, reproduzido no inciso II do artigo 957 do Decreto 3.000/99, a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) em caso de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

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

Os valores totais comprovados de vendas efetuadas pela empresa nos anos calendário de 1999 e 2000 foram de **R\$ 23.824.408,62** (vinte e três milhões, oitocentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e oito reais e sessenta e dois centavos) e **R\$ 48.018.132,55** (quarenta e oito milhões, dezoito mil, cento e trinta e dois reais e cinquenta e cinco centavos), respectivamente.

Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) nos mesmos anos foi declarado como Receita Bruta o valor de **R\$ 266.456,20** (duzentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais e vinte centavos) em 1999 e **R\$ 268.586,35** (duzentos e sessenta e oito mil, quinhentos e oitenta e seis reais e trinta e cinco centavos) em 2000.

Verifica-se que a infração relativa ao Imposto de Renda foi cometida de forma reiterada, em todos os períodos de apuração entre o 1º trimestre de 1999 e o 4º trimestre de 2000. Quanto às contribuições, a situação é semelhante. Em relação à CSLL, o contribuinte comete reiteradamente infração idêntica, e em relação ao PIS e à COFINS, a infração também foi cometida de forma reiterada em todos os períodos de apuração, fatos que afastam a possibilidade de uma desatenção eventual, denotando, sem margem de dúvida, a intenção dolosa do contribuinte de lesar o Fisco, inserindo elementos inexatos em suas declarações, de modo a reduzir o montante dos tributos e contribuições apurados nos anos-calendário ora fiscalizados.

Foi lavrado então o Auto de Infração, sendo lançada a multa no valor de 150% sobre a diferença do imposto devido, como previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/196. Foi formalizada também Representação Fiscal para Fins Penais.

Os valores constantes da planilha acima não deixam nenhuma dúvida sobre a gravidade da omissão de receita praticada pela contribuinte.

Vale destacar que não se trata de lançamento por presunção legal. No caso, os valores apurados pela Fiscalização correspondem à receita operacional efetivamente auferida.

E vê-se que as receitas efetivamente auferidas nos anos-calendário de 1999 e 2000, apuradas e comprovadas mediante documentação coletada junto aos clientes da empresa

autuada mediante procedimento de circularização, atingiram vários milhões de reais, enquanto a contribuinte declarava uma fração mínima desses montantes ao Fisco Federal.

Soma-se a isso as justificativas para a não apresentação dos livros solicitados pela Fiscalização: a contribuinte apresentou boletim de ocorrência comunicando o furto do veículo da contadora que continha, entre outros documentos, pastas de notas fiscais de saídas de mercadorias e livro registro de inventário da fiscalizada, e quanto aos demais livros, alegou que estavam de posse da contadora, que se encontrava em local incerto e não sabido.

No exame da infração praticada, os aspectos da relevância e da recorrência, anteriormente mencionados, estão perfeitamente caracterizados.

Os valores da receita omitida são muito expressivos, especialmente quando comparados com a receita declarada pela contribuinte, e a prática dessa infração foi constatada ao longo de dois anos consecutivos (1999/2000), algo que aumenta ainda mais o meu grau de convencimento acerca do dolo da contribuinte, já que seria bastante improvável uma empresa "esquecer" repetidamente ou recorrentemente de declarar vendas/receitas cujos montantes atingem as cifras acima referidas.

Relativamente à conduta reiterada como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

* Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do eminente Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho:

MULTA AGRAVADA - CONDOTA REITERADA - Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

* Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias:

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude

Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Inclusive, tive a oportunidade de aderir a essa jurisprudência, ao admitir a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido e optam reiteradamente por ocultá-lo, ostentando aparente regularidade no cumprimento das obrigações tributárias, a partir dos seguintes julgados:

* Acórdão nº 9101-001.956, sessão de 18/07/2014, da relatoria do Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva:

MULTA QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada". (ACÓRDÃO CSRF/0105.810 em 14 de abril de 2008).

* Acórdão nº 9101-002.011, sessão de 07/10/2014, da relatoria do ilustre Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes:

[...]

[...]CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

Por fim, resalto ainda a necessidade de um elemento importante para o provimento da multa qualificada, qual seja, a apresentação pela acusação fiscal dos elementos que conduziram à sua aplicação. Em outros termos, não basta que o julgador examine os autos e forme seu juízo (fique convencido) quanto à presença do dolo do contribuinte.

É necessário que a acusação fiscal, ou a representação penal, contenha os elementos suficientes para o convencimento do julgador, melhor dizendo, ao qualificar a multa, a autoridade lançadora deverá apresentar os elementos que a levaram à qualificação da multa, deverá explicar os motivos que formaram seu convencimento quanto ao dolo do sujeito passivo e quanto a potencial sonegação. Isso não quer dizer que a autoridade lançadora deverá abrir um capítulo específico para tratar da qualificação, ou que, uma vez que o tenho feito, deva-se desconsiderar colocações relativas ao dolo nas demais partes do Termo de Verificação Fiscal ou na Representação Fiscal para Fins Penais.

Não pode o julgador examinar os autos e decidir pelo dolo, substituindo/suprindo o trabalho fiscal de apontar os elementos de convicção da intenção da prática de um ato ilícito. Isso ocorreria na hipotética situação em que o fiscal qualifica a multa, mas deixa de expor os motivos que o levaram a essa qualificação ou expõe motivos insuficientes pela conclusão do dolo, e, na seqüência, o julgador se aprofunda nos fatos do processo e se convence do dolo.

Essa observação é importante, porque, se o julgador supre os elementos de convicção do fiscal, ao contribuinte não foi dada a oportunidade de contraditar os motivos que levaram a qualificação da multa. Esse é o acertado entendimento dos Acórdãos a seguir, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, dos quais se reproduz alguns excertos:

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção de contribuinte em deixar de recolher tributos. (Acórdão nº 1101-00.725).

Por fim, a intenção do sujeito passivo deve ser objeto de acusação fiscal, para que no contencioso administrativo eventual prova em contrário seja produzida. (Acórdão nº 1101-000.919).

Não obstante, feita a ressalva deste item, no caso dos autos a acusação fiscal foi diligente no sentido de apontar seus motivos de convencimento do dolo do contribuinte e do enquadramento como sonegação, conforme tópico específico do Termo de Constatação já reproduzido anteriormente.

Concluo que, nos autos sob julgamento, uma vez estando provada a recorrência e a relevância da infração, não é razoável supor que a conduta da contribuinte tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Estou convicto que está suficientemente provado, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

Logo, pelas circunstâncias descritas neste processo, estando presentes o elemento subjetivo (dolo de omitir/retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador) e o elemento objetivo (ausência de recolhimento dos tributos devidos), decido que a omissão de receita apurada nos anos de 1999 e 2000, nos montantes constantes da planilha transcrita anteriormente, se amolda perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação), o que enseja a manutenção da multa qualificada no percentual de 150%.

Uma vez mantida a qualificação da multa, também há de ser rejeitada a alegação de decadência para os fatos geradores do ano-calendário de 1999.

É que havendo conduta dolosa, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN, e não o previsto no §4º do art. 150 do CTN. Como o lançamento foi realizado no dia 06/12/2004, não há que se falar em decadência para nenhum dos períodos autuados.

Desse modo, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de excluir das bases de cálculo das contribuições PIS e COFINS valores que foram considerados como vendas destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

E o recurso especial da PGFN objetiva restabelecer a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, conforme foram apuradas pela Fiscalização.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta duas argumentações que poderiam obstar o conhecimento do recurso especial da PGFN.

Primeiramente, ela alega que não tinha sido intimada do acórdão recorrido até o momento de apresentar contrarrazões ao recurso especial da PGFN. Em razão disso, a contribuinte requereu o retorno do feito ao CARF para que fosse procedida a sua regular intimação.

Mas mesmo assim, diante da ciência do conteúdo do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, a contribuinte adentrou no mérito das contrarrazões ao recurso.

Compulsando os autos, vê-se que a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN em 18/06/2015, e que ela apresentou as contrarrazões em 06/07/2015.

Na seqüência, em 05/08/2015, a contribuinte foi intimada do acórdão recorrido, e o problema acima mencionado foi constatado e solucionado pela unidade preparadora, conforme documentos constantes dos autos que antecedem o segundo aviso de recebimento - AR.

Em 19/08/2015, a contribuinte apresentou o seu próprio recurso especial. Nessa ocasião, ela poderia novamente ter apresentado contrarrazões ao recurso especial da PGFN, mas como ela já havia desenvolvido as alegações de mérito nas contrarrazões já apresentadas anteriormente, optou apenas por apresentar o seu próprio recurso especial, que foi examinado no tópico anterior.

Desse modo, restou sanado o referido problema em relação à ciência do acórdão recorrido, e as alegações de mérito contidas nas contrarrazões serão levadas em conta na análise que se fará a seguir do recurso especial da PGFN.

A segunda argumentação que poderia obstar o conhecimento do recurso especial da PGFN consiste no seguinte: a contribuinte, ao adentrar no mérito de suas contrarrazões, defendendo o direito à isenção das contribuições PIS/COFINS sobre parte de suas receitas, alega que o acórdão paradigma não enfrenta diretamente a questão da prova no processo administrativo tributário, e que no acórdão paradigma a discussão teve como foco a ocorrência ou não da "operação posterior subsequente".

O problema é que dependendo das diferenças entre as decisões cotejadas, a caracterização da divergência jurisprudencial pode ficar prejudicada.

Quanto a isso, entretanto, cabe registrar que o Acórdão paradigma nº 203-12.920 trata de situação bastante semelhante à dos presentes autos, envolvendo contribuinte que está na mesma condição de produtor-vendedor, que vende mercadorias no mercado interno alegando que essas mercadorias seriam posteriormente destinadas à exportação.

O acórdão paradigma não trata de empresa comercial exportadora, ou seja, de empresa que realiza a "operação posterior subsequente", de exportação propriamente dita.

Assim, em relação às decisões cotejadas, a controvérsia sobre o atendimento ou não das condições para o gozo da isenção fiscal é exatamente a mesma.

Portanto, não procede essa segunda linha de argumentação que poderia obstar o conhecimento do recurso especial da PGFN, de modo que o recurso deve ser conhecido.

Os fundamentos do acórdão recorrido quanto à exclusão de valores das bases de cálculo das contribuições PIS e COFINS são os seguintes:

[...]

Conforme relatado, o processo também abrange autos de infração do tipo reflexo, de CSL, PIS e Cofins. Nesse caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Contudo, no que se refere às exigências de PIS e Cofins, a recorrente relacionou notas fiscais supostamente representativas de operações destinadas à exportação de café, que não deveriam integrar as bases de cálculo tributáveis das referidas contribuições, tendo em vista a isenção do art. 14 da MP 1.858-6/99 (atual MP 2.158-35/2001), alçada à imunidade pelo art. 149, §2º, I da CF e ratificada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2002 (art. 5º, I e 6º, I, respectivamente), conforme alegado no recurso.

Com efeito, a legislação citada prevê a isenção de PIS e Cofins sobre receitas de vendas “destinadas ao fim específico de exportação para o exterior” (art. 14, VIII e §1º, da MP 2.158-35/2001).

As notas fiscais relacionadas nas fls. 2.846/2.848, totalizando R\$ 3.836.735,00, contêm observação de venda para exportação, o que condiz com o alegado pela recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão das notas fiscais relacionadas nas fls. 2.846/2.848, no total de R\$ 3.836.735,00, das bases de cálculo de PIS e Cofins, nos respectivos períodos de apuração mensais.

É importante mencionar que a imunidade constitucional abrange as receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, I, da CF/1988), e que no caso destes autos, o debate fica no plano infraconstitucional, no plano das isenções legais, já que as receitas em questão não são decorrentes de exportação.

Trata-se aqui da tributação de operações no mercado interno que foram consideradas como vendas destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

De acordo com a PGFN, a contribuinte não poderia se beneficiar da isenção legal uma vez que não houve a comprovação de que as vendas, realizadas no mercado interno, foram diretamente remetidas para embarque de exportação por conta e ordem de empresa comercial exportadora, nem para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

O acórdão recorrido e o recurso especial da PGFN fazem menção às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que introduziram a não cumulatividade na apuração do PIS e da COFINS, respectivamente.

Contudo, como o lançamento das referidas contribuições abrange fatos geradores ocorridos em 1999 e 2000, realizado no regime cumulativo (que é o compatível com o lucro arbitrado, além do que na época em questão nem mesmo havia o regime da não-cumulatividade para essas contribuições), a norma legal que interessa está contida no art. 14, VIII e §1º, da MP 2.158-35/2001, ainda em vigor:

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

[...]

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(grifei)

E também no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, citado na transcrição acima:

Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(grifei)

A contribuinte realmente não apresentou elementos que comprovassem o atendimento das alíneas "a" e "b" acima transcritas.

Com efeito, não constam informações de que as mercadorias (café) tenham sido diretamente remetidas para "embarque de exportação (...)" ou para "depósito em entreposto (...)".

O acórdão recorrido reconheceu a isenção de PIS e COFINS porque as notas fiscais relacionadas nas fls. 2.846/2.848, totalizando R\$ 3.836.735,00, continham observações como a abaixo descrita:

Mercadoria destinada com o fim específico de exportação, nos termos da lei nº 5.298/96. Secex nº 3.033/10.00116

Como já mencionado, não estamos tratando aqui de receitas decorrentes de exportação, que gozariam de imunidade constitucional. Trata-se de tributação de operações no mercado interno, que a contribuinte pretende colocar ao abrigo de isenção legal.

O escopo deste tipo de isenção é dar para algumas operações internas (com fim específico de exportação), o mesmo tipo de tratamento tributário concedido às exportações propriamente ditas.

Para tanto, a lei estabelece condições e controles específicos.

Inclusive, vale registrar que uma vez atendidas as condições previstas no art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972, e frustrada a exportação nas situações previstas no art. 5º do mesmo diploma legal, "os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora".

Ou seja, a partir do momento em que o produtor-vendedor entrega sua mercadoria à empresa comercial exportadora nas condições definidas pelo referido DL, usufruindo da isenção fiscal, ele nem mesmo responde por uma eventual reversão do benefício, em razão da frustração da exportação. Quem responde é a empresa comercial exportadora.

Mas para isso tem de haver comprovação de que as mercadorias foram remetidas para "embarque de exportação (...)" ou para "depósito em entreposto (...)", o que não ocorreu no caso sob exame.

No item anterior, já ficou caracterizado que a contribuinte declarava valores ínfimos das receitas que auferiu no período autuado, omitindo a maior parte de suas receitas operacionais; que ela não apresentou à Fiscalização os livros fiscais/contábeis, o que motivou o arbitramento dos lucros; e que a apuração/comprovação das receitas se deu a partir de documentação coletada junto aos seus clientes (circularização).

Diante de todo esse contexto, a mera observação nas notas fiscais indicando que a mercadoria era destinada ao fim específico de exportação não tem o condão de proporcionar o gozo da isenção fiscal de PIS/COFINS prevista para estímulo às exportações.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer as bases de cálculo das contribuições PIS e COFINS, nos montantes apurados inicialmente pela Fiscalização.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, quanto à multa qualificada e a decadência, e de DAR provimento ao recurso especial da PGFN quanto à tributação das contribuições PIS/COFINS pelas bases de cálculo apuradas pela Fiscalização, afastando-se as deduções determinadas pelo acórdão recorrido.

Processo nº 11543.003883/2004-21
Acórdão n.º **9101-002.403**

CSRF-T1
Fl. 34

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

CÓPIA