



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.001390/2010-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.724 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente BRASIL OESTE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

É defeso ao julgador administrativo conhecer de arguições e alegações que envolvam matérias de cunho constitucional. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.

Cabível o lançamento como omissão de receitas apurada pelo Fisco através a chamada prova direta, tomando como base e substrato, para quantificação dos valores, a escrituração fiscal da contribuinte, especialmente os Livros de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, cabendo a subtração das devoluções e anulações de vendas igualmente inseridas na referida escrituração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, mediante o artifício de não emitir, ou emitir com subfaturamento notas fiscais (notas fiscais calçadas), a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

DOS JUROS DE MORA - TAXA SELIC

Nos termos da Súmula CARF nº 4, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer dos argumentos sobre matérias de cunho constitucional suscitadas; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário unicamente para reconhecer a possibilidade de dedução das devoluções e vendas canceladas, reduzindo tais montantes das bases tomadas pelo Fisco para consecução dos lançamentos; iii) manter os demais valores impingidos, a qualificação da multa em 150% e os juros de mora pela taxa SELIC.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/CTA, sessão de 17 de março de 2011 (fls. 699/710)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo perante aquele Colegiado de 1º Piso (fls. 674/689), relativamente aos lançamentos de IRPJ e Reflexos (CSLL/PIS e COFINS), anos-calendário 2006/2007/2008, em face de apuração de omissão de receitas por prova direta (confronto entre livros e informações fornecidas à Receita Federal).

A infração está formalizada nos autos de infração juntados (fls. 604/667) e está assim resumida no AI de IRPJ (fls. 618) e respectivo enquadramento legal (fls. 620):

001 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

RECEITAS DA ATIVIDADE

Receitas da atividade não declaradas ou declaradas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por períodos sucessivos, em montantes significativamente inferiores aos registrados nos livros fiscais e contábeis da contribuinte, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, termo este, parte integrante do presente Auto de Infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 224 e 518, do RIR/99.

DA ACUSAÇÃO FISCAL E DA IMPUGNAÇÃO

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (TVEAF – fls. 598/603), foi apurada omissão de receitas pelo confronto entre as informações prestadas pela contribuinte à Receita Federal (DIPJ/DACON/DCTF) e os valores constantes dos seus livros comerciais e fiscais e na GIA/ICMS do Estado do Paraná.

Consequentemente foram perpetrados lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, com a qualificação da multa de ofício em 150%.

Como a recorrente optou pelo regime do Lucro Presumido no período objeto dos fatos (AC 2006/2007/2008), os valores, para fins de IRPJ e de CSLL, foram agrupados por trimestre, a saber:

ano-calendário de 2006	1º trimestre	652.133,37
ano-calendário de 2006	2º trimestre	610.016,04
ano-calendário de 2006	3º trimestre	1.310.779,26
ano-calendário de 2006	4º trimestre	1.667.068,83

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

ano-calendário de 2007	1º trimestre	1.904.259,84
ano-calendário de 2007	2º trimestre	1.922.586,52
ano-calendário de 2007	3º trimestre	1.419.926,80
ano-calendário de 2007	4º trimestre	2.069.217,81
ano-calendário de 2008	1º trimestre	2.225.697,46
ano-calendário de 2008	2º trimestre	1.659.852,80
ano-calendário de 2009	3º trimestre	1.321.378,42
ano-calendário de 2008	4º trimestre	1.663.022,68

Obs: Para fins de lançamentos de PIS e de COFINS foram assumidos os valores mensais.

Irresignada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 674/689) onde pontuou:

a) Causar espanto a glosa do valor de R\$ 134.007,68 para o mês de janeiro/2006, de R\$ 74.083,16 para março/2006, de R\$ 83.020,00 para agosto/2007 e R\$ 92.780,08 para setembro/2007, tendo deixado a autoridade fiscal de diligenciar junto ao Siscomex, e ainda junto à empresa que consta nas notas fiscais como exportadora, ou seja, foi constatado nas notas fiscais que a mercadoria já pertencia à Devas Importação e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda.;

b) Ser-lhe permitida a produção de todas as provas, em homenagem à ampla defesa e ao contraditório, conforme art. 3º, III, da Lei nº 9.784, de 1999 (que permite a juntada de documentos e formulação de alegações a qualquer tempo) e o art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

c) A imputação da multa agravada (sic) de 150% não poderia ser mantida porque apresentou toda a sua escrita fiscal e, se existiram erros quando do preenchimento das declarações ao fisco, esse fato em si passou sem ser analisado pela doura fiscal e, portanto, não pode ser imputado pena mais grave à recorrente;

d) Além disso, há necessidade de minuciosa justificativa para sua aplicação, principalmente que a recorrente tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

e) O artigo 112 do CTN dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação;

- f) Ter a autoridade fiscal deixado de considerar os valores contábeis das devoluções de mercadorias vendidas;
- g) O caráter confiscatório da multa de ofício, extremamente elevada e desarrazoada, conforme já decidido pelo STF;
- h) A exigência de juros de mora com base na taxa Selic.

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 699/710), a 1ª Turma da DRJ/CTA, de forma unânime, manteve os lançamentos, improvendo a impugnação, assentando:

- i) acerca dos argumentos da contribuinte no sentido de excluir das bases de cálculo dos lançamentos os valores de vendas destinadas à exportação (fls. 99/105):

i.i) em relação ao IRPJ, que, “*como a receita bruta corresponde ao “produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços e o resultado auferido nas operações de conta alheia”, e considerando que as receitas da exportação não estão relacionadas dentre as exclusões previstas no parágrafo único do art. 224 do RIR de 1999 c no § 1º da IN SRF nº 93, de 1997 (que acrescentou as devoluções de vendas no rol dos valores não incluídos na receita bruta), as remessas de produção do estabelecimento com fim específico de exportação efetuadas pela interessada integram a base de cálculo do imposto de renda”;*

i.ii) em relação à CSLL, que, “*as receitas auferidas com a remessa com fim específico de exportação integram a base de cálculo da CSLL, pois a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) alcança apenas as contribuições sociais incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação, enquanto a incidência da CSLL ocorre sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, além de não tratar o caso de exportação diretamente efetuada pela interessada”;*

i.iii) em relação ao PIS e à COFINS, que a isenção prevista no art. 14, VIII e IX, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aplica-se exclusivamente “*à operação de venda, para empresa comercial exportadora, de produtos com fim específico de exportação. Para atendimento desta finalidade, é indispensável que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme definição contida no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*”. Para concluir: “*contudo, inobstante intimada em 25/08/2010 (fls. 94-96), a fiscalizada deixou de apresentar os documentos comprobatórios da alegada remessa para exportação e limitou-se a fornecer as cópias das notas fiscais de fls. 97-103, cuja análise demonstra não ter sido atendida a condição de ter sido diretamente remetidos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados”.*

- ii) quanto à dedução dos montantes relativos às devoluções de vendas, afirmou que a recorrente “*não juntou aos autos comprovação alguma de sua ocorrência no período alcançado pela ação fiscal em tela*”.
- iii) sobre a qualificação da multa de ofício, depois de afastar as alusões ao possível “confisco” da multa (tema estranho à análise do julgador administrativo) a decisão de 1º

Piso definiu que, “*analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos. Portanto, para que seja efetuada a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal deve comprovar que o sujeito passivo efetiva e dolosamente cometeu a conduta de sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a conduta voluntária e consciente por parte do sujeito passivo. No caso dos autos, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa de ofício no fato de a contribuinte não ter declarado à Receita Federal ou por ter declarado por períodos sucessivos parcelas ínfimas das receitas auferidas nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, não refletindo a totalidade das operações registradas em sua escrituração contábil/fiscal, ocultando, assim, o efetivo valor da obrigação tributária principal, causando prejuízo aos cofres públicos, mediante a redução indevida do recolhimento/pagamento dos tributos devidos. Realmente, verifica-se que a gritante e ostensiva divergência entre a receita bruta escriturada (R\$ 18.719.092,00 nos anos-calendário de 2006 a 2008) e a declarada à Receita Federal (R\$ 293.152,17 no mesmo período) não pode se forma alguma ser atribuída a simples equívoco no preenchimento da DIPJ e DACON”. Mais, que “a conduta dolosa da interessada resta plenamente evidenciada pela prática reiterada e sistemática de ocultar da Receita Federal aproximadamente 98% da receita bruta auferida nos anos-calendário de 2006 a 2008, procurando conscientemente impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência de fato gerador do imposto de renda, fato que caracteriza a sonegação fiscal descrita no art. 71 da Lei 4.502, de 1964”.*

- iv) ao reclamo da recorrente da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, pontuou que a mesma “*foi escolhida pelo legislador para o cálculo dos juros moratórios decorrentes da impontualidade do sujeito passivo no adimplemento da obrigação tributária, para ressarcir o encargo financeiro dos títulos da dívida pública federal emitidos para cobrir o valor dos tributos e contribuições que deixam de ser recolhidos aos cofres públicos. Ademais, qualquer discussão em torno da constitucionalidade e legalidade de dispositivos legais dos quais lenha a fiscalização lançado mão devem ser analisadas pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos arts. 97 c 102 da Carta Magna. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade e legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo”.*

Para concluir o voto condutor que, “*considerando que constitui prova direta de omissão de receitas a constatação de receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, mas não declarada ou declarada a menor à Receita Federal, voto por manter integralmente a exigência correspondente” (Ac. DRJ – fls. 705), julgando “procedentes os lançamentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, mantendo as exigências correspondentes”. (ibidem – fls. 710).*

Decisão assim ementada:

ASSUNTO:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato

ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA. RECEITA BRUTA ESCRITURADA NOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO À RECEITA FEDERAL.

Constitui prova direta de omissão de receitas a constatação de receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, mas não declarada ou declarada a menor à Receita Federal.

REMESSAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA.

As remessas de produção do estabelecimento com fim específico de exportação integram a base de cálculo do imposto de renda, porquanto não relacionadas dentre as exclusões da receita bruta autorizadas pela legislação tributária.

ASSUNTO:NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa ao deixar de declarar à Receita Federal, intencionalmente e de forma reiterada e sistemática, quase a totalidade da receita bruta escriturada em seus livros comerciais e fiscais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributações reflexas de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.

CSLL. IMUNIDADE. RECEITAS DECORRENTES DA EXPORTAÇÃO.

A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) alcança apenas as contribuições sociais incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação, enquanto a incidência da CSLL ocorre sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.

PIS. COFINS. ISENÇÃO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

São isentas de PIS e Cofins as operações de venda, a empresa comercial exportadora, de produtos ou mercadorias com fim específico de

exportação, desde que remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão *a quo*, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 720/737) contestando as conclusões do aresto enfrentado e, no mais, basicamente repisou os argumentos expendidos na peça inaugural de defesa.

Os autos subiram a julgamento no CARF em 16/03/2012, tendo esta Turma, com outra composição, decidido pelo seu sobrestamento (Resolução n.º 1402-000108) com base no artigo 62A, do RICARF então vigente, por entendimento de que se estaria diante de lançamentos em que acessada a conta bancária da recorrente e perpetrados os lançamentos com fulcro no artigo 42, da Lei n.º 9.430/1996.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Já foi atestada anteriormente a tempestividade do recurso voluntário e a regularidade da representação processual da interessada, pelo que o recebo e dele conheço.

Como relatado, os autos apontam para omissão de receitas detectada pelo Fisco no confronto entre as informações disponibilizadas pela contribuinte à RFB (DIPJ/DACON/DCTF) e seus Livros contábeis e fiscais, além de cruzamento com a GIA/ICMS do Estado do Paraná, levando à seguinte posição (Planilha – TVEAF – fls. 600):

CONTRIBUINTE: BRASIL OESTE ALIMENTOS LTDA		C.N.P.J.: 05.877.059/0001-86	
PERÍODO-BASE	VALOR DA RECEITA BRUTA ESCRITURADA NOS LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS CONFORME DEMONSTRATIVO DE FLS. 592/593	RECEITA BRUTA INFORMADA NAS DIPJ E DACON	DIFERENÇA DE RECEITA BRUTA APURADA A TRIBUTAR
JANEIRO/2006	142.501,38	0,00	142.501,38
FEVEREIRO/2006	117.703,07	0,00	117.703,07
MARÇO/2006	391.928,92	0,00	391.928,92
1º TRIMESTRE/2006	652.133,37	0,00	652.133,37
ABRIL/2006	182.432,33	0,00	182.432,33
MAIO/2006	253.932,44	0,00	253.932,44
JUNHO/2006	181.644,78	7.993,51	173.651,27
2º TRIMESTRE/2006	618.009,55	7.993,51	610.016,04
JULHO/2006	369.670,13	0,00 (*)	369.670,13
AGOSTO/2006	395.624,86	0,00 (*)	395.624,86
SETEMBRO/2006	545.484,27	0,00 (*)	545.484,27
3º TRIMESTRE/2006	1.310.779,26	0,00 (*)	1.310.779,26
OUTUBRO/2006	571.880,75	0,00 (*)	571.880,75
NOVEMBRO/2006	497.084,75	0,00 (*)	497.084,75
DEZEMBRO/2006	598.103,33	0,00 (*)	598.103,33
4º TRIMESTRE/2006	1.667.068,83	0,00 (*)	1.667.068,83
JANEIRO/2007	512.897,66	12.648,16	500.249,50
FEVEREIRO/2007	676.294,34	11.473,28	664.821,06
MARÇO/2007	749.068,62	9.879,34	739.189,28
1º TRIMESTRE/2007	1.938.260,62	34.000,78	1.904.259,84
ABRIL/2007	750.609,20	9.269,23	741.339,97
MAIO/2007	549.822,57	9.587,47	540.235,10
JUNHO/2007	650.630,42	9.618,97	641.011,45
2º TRIMESTRE/2007	1.951.062,19	28.475,67	1.922.586,52
JULHO/2007	459.909,65	10.023,48	449.886,17
AGOSTO/2007	541.247,88	10.141,87	531.106,01
SETEMBRO/2007	449.183,38	10.248,76	438.934,62
3º TRIMESTRE/2007	1.450.340,91	30.414,11	1.419.926,80
OUTUBRO/2007	537.549,33	10.307,94	527.241,39
NOVEMBRO/2007	863.827,14	11.452,31	852.374,83
DEZEMBRO/2007	702.806,17	13.204,58	689.601,59
4º TRIMESTRE/2007	2.104.182,64	34.964,83	2.069.217,81
JANEIRO/2008	725.594,76	13.241,58	712.353,18
FEVEREIRO/2008	799.048,95	12.375,26	786.673,69
MARÇO/2008	739.304,99	12.634,40	726.670,59
1º TRIMESTRE/2008	2.263.948,70	38.251,24	2.225.697,46
ABRIL/2008	584.471,59	12.894,08	571.577,51
MAIO/2008	562.341,03	12.911,94	549.429,09
JUNHO/2008	550.570,52	11.724,32	538.846,20
2º TRIMESTRE/2008	1.697.383,14	37.530,34	1.659.852,80
JULHO/2008	533.355,22	12.174,29	521.180,93
AGOSTO/2008	343.118,46	11.944,31	331.174,15
SETEMBRO/2008	481.348,25	12.324,91	469.023,34
3º TRIMESTRE/2008	1.357.821,93	36.443,51	1.321.378,42
OUTUBRO/2008	675.537,67	13.591,32	661.946,35
NOVEMBRO/2008	549.353,41	14.692,54	534.660,87
DEZEMBRO/2008	483.209,78	16.794,32	466.415,46
4º TRIMESTRE/2008	1.708.100,86	45.078,18	1.663.022,68

Em relação a esta acusação, a defesa limita-se a contrapor pontos específicos, como não abatimento das devoluções de vendas (reduzidoras de receitas), não observância das notas fiscais de saídas para exportação, que no entender da contribuinte não se sujeitariam a tributação alguma, além de clamar pela verdade material e possibilidade de juntar provas a qualquer tempo.

Assenta ainda ser vedado o acesso do Fisco às suas contas bancárias e que lançamentos assim realizados são indevidos.

Combate a multa qualificada (que chama de agravada) e contesta os cálculos dos juros com base na taxa SELIC.

Pois bem, acerca do levantamento feito pelo Fisco (TVEAF – fls. 600), exceto no que foi reportado acima (devoluções e saídas para exportação), nenhum contraponto trouxe a recorrente para rebater o trabalho fiscal, pelo que deve ser chancelado, mais não fosse, por ter sido suportado em documentos da própria recorrente e de sua lavra, como:

- *Livros registro de saídas da matriz do ano-calendário de 2006 (cópias às fls. 122/163), de 2007 (cópias às fls. 164/207) e de 2008 (cópias às fls. 208/245);*
- *Livros registro de apuração do ICMS da matriz do ano-calendário de 2006 (cópias às fls. 287/331), de 2007 (cópias às fls. 332/358) e de 2008 (cópias às fls. 359/385);*
- *Livros registro de saídas da filial de Cuiabá (MT) do ano-calendário de 2006 (cópias às fls. 246/259), de 2007 (cópias às fls. 260/273) e de 2008 (cópias às fls. 274/286);*
- *Livros registro de apuração do ICMS da filial de Cuiabá (MT) do ano-calendário de 2006 (cópias às fls. 425/438), de 2007 (cópias às fls. 439/452) e de 2008 (cópias às fls. 453/466);*
- *Demonstração do resultado do exercício do ano-calendário de 2006 (cópias às fls. 467/486), de 2007 (cópias às fls. 487/493) e de 2008 (cópias às fls. 494/505);*
- *Razão contábil da conta 4.1.1.1.001 - Vendas a Vista e 4.1.1.1.002 - Vendas a Prazo do ano-calendário de 2007 (cópias às fls. 506/513) e de 2008 (cópias às fls. 514/518).*

Resta então ver os reclamos da defesa em relação às devoluções e saídas para exportação.

Antes, porém, afasto liminarmente a manifestação da recorrente de que o Fisco teria acessado suas contas bancárias para consecução dos lançamentos aqui tratados, posto que, como visto acima, estes foram realizados mediante a chamada **prova direta** e não com fulcro no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996², que, aliás, foi entendido como constitucional em recente decisão do STF (30/04/2021 - [RE 855.649](#) – com voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes).

Nesse ponto, igualmente perdeu o objeto a decisão desta mesma Turma, com composição diferente, quando resolveu, em sessão de 16/03/2012, sobrestar o presente julgamento com base no artigo 62A do então vigente RICARF, como bem apontado pelo despacho da DIPRO-COJUL-CARF-1ª SEÇÃO-4ª CÂMARA (fls. 749):

² Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

“Trata-se de retorno de diligência cujo sobrestamento foi determinado pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção, conforme Resolução n.º 1402-00.108, de 16.03.2012 (e-fls. 741 a 747). Tendo em vista que o RICARF, de 2015, atualmente em vigor, não prevê sobrestamento sobre a matéria que afeta a decisão STF proferida na sistemática dos arts. 543-A e 543-B do CPC e, considerando que o Relator não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, encaminhe-se à 2ªTO/4ªCam/1ª Seção, para novo sorteio”.

Para que não parem dúvidas, veja-se o enquadramento legal dos lançamentos:

001 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

RECEITAS DA ATIVIDADE

Receitas da atividade não declaradas ou declaradas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por períodos sucessivos, em montantes significativamente inferiores aos registrados nos livros fiscais e contábeis da contribuinte, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, termo este, parte integrante do presente Auto de Infração.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 224 e 518, do RIR/99.

E a redação dos referidos dispositivos:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31](#)).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único](#)).

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional ([541](#) e [542](#)), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o [§ 7º do art. 240](#) e demais disposições deste Subtítulo ([Lei no 9.249, de 1995, art. 15](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25](#), e inciso I).

Em suma, em momento algum do procedimento ou na consecução dos lançamentos a Autoridade Fiscal utilizou-se de dados insertos nas contas bancárias da recorrente.

Feitas estas observações, passo à análise específica dos argumentos presentes no RV e que dizem respeito; a) à exclusão das notas fiscais relativas às exportações havidas através comerciais exportadoras; b) às devoluções de vendas não levadas em contas pelo Fisco na apuração das bases de cálculo dos tributos lançados; c) a qualificação da multa de ofício; d) cálculo dos juros de mora pela taxa SELIC.

Início pelas exportações.

Aduz a recorrente que “*causa espanto a glosa do valor de R\$ 134.007,68 para o mês de janeiro de 2006 – de R\$ 74.083,16 para o mês de março de 2006 – de R\$ 83.020,00 para o mês de agosto de 2007 e R\$ 92.780,08 para o mês de setembro de 2007*” (RV – fls. 723) fazendo alusão às notas fiscais que referir-se-iam a saídas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, documentos estes devidamente encartados nos autos (fls. 99/105).

Referidas notas foram listadas pelo Fisco no TVEAF (fls. 601):

DADOS DO DOCUMENTO FISCAL			
estabelecimento emitente	Número	data de emissão	Valor - R\$
CNPJ nº 05.877.059/0002-67/filial Cuiabá	000363	10/01/2006	134.007,68
CNPJ nº 05.877.059/0002-67/filial Cuiabá	000409	16/03/2006	74.083,16
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	001943	24/08/2007	83.320,00
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002001	20/09/2007	22.740,96
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002002	20/09/2007	23.196,48
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002003	20/09/2007	23.424,24
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002004	20/09/2007	23.418,40

Preliminarmente, há que se esclarecer, em relação aos lançamentos de Imposto de Renda aqui tratados, que este tipo de operação (saídas para o exterior) só tem algum incentivo na área do Imposto de Renda para as pessoas jurídicas submetidas à apuração trimestral ou anual do IRPJ com base no Lucro Real e que gozem de benefícios fiscais calculados com base no “Lucro da Exploração” e especificados na legislação vigente.

Em mão inversa, inexistente na legislação qualquer benefício nas operações de exportação para as PJ que optem pelo regime do Lucro Presumido, caso da recorrente, que, por força do artigo 224, do RIR/1999, devem oferecer à tributação a integralidade de sua receita bruta, com exclusão apenas dos itens listados em seu parágrafo único (devoluções, descontos incondicionais, etc.).

No que é pertinente à CSLL, melhor sorte não socorre a recorrente.

De fato, como bem apontado pela decisão de 1º Piso, aqui assumida como razões de decidir neste aspecto, “as receitas auferidas com a remessa com fim específico de exportação integram a base de cálculo da CSLL, pois a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (incluída pela Emenda Constitucional n° 33, de 2001) alcança apenas as contribuições sociais incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação, enquanto a incidência da CSLL ocorre sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, além de não tratar o caso de exportação diretamente efetuada pela interessada” (Ac. DRJ – fls. 709).

Nesse sentido, a consolidada jurisprudência do CARF:

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO. LUCRO. CSLL. INCIDÊNCIA

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 não alcança o lucro das empresas exportadoras, mas sim as receitas de exportação. Portanto, incide CSLL sobre o lucro das empresas exportadoras (Ac. 1201-004.894 – 15/06/2021 – Rel. Efigênio de Freitas Júnior).

Então, de plano, no que pertine aos lançamentos de IRPJ e de CSLL não há qualquer incentivo, pelo que os lançamentos destes dois tributos ficam intocáveis neste tópico.

Analisando, a partir de agora, a situação do PIS e da COFINS e o rol documental acostado.

Para estas duas contribuições o legislador ofereceu o benefício de que as saídas de produtos para o exterior (exportação) ficassem ao largo da tributação, mesmo que realizadas através comerciais exportadoras.

Veja-se (Leis nº 10637/2002 e 10833/2003, respectivamente):

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

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

----- x -----

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

(...)

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

Assim, em primeira visão, os argumentos da recorrente têm substância, restando ver se os documentos acostados permitem a validação do pedido, posto ser óbvio que não basta a norma substantiva prever a imunidade, devendo a interessada comprovar minimamente a efetiva operação.

No caso concreto, a recorrente alega ter realizado remessas para depósitos alfandegados com o fim específico de exportação, amparadas pelas notas fiscais juntadas (fls. 99/105).

Cabe ver se houve a comprovação da efetiva saída do estabelecimento da remetente, entrega e entrada no estabelecimento destinatário e sua posterior remessa ao exterior pela comercial exportadora.

Para a decisão de 1º Piso, essa comprovação inexistiu.

Veja-se (Ac. DRJ – fls. 709/710):

“Quanto ao PIS e à Cofins, a isenção prevista no art. 14, VIII e IX, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aplica-se exclusivamente à operação de venda, para empresa comercial exportadora, de produtos com fim específico de exportação. Para atendimento desta finalidade, é indispensável que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme definição contida no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Contudo, inobstante intimada em 25/08/2010 (fls. 94-96), a fiscalizada deixou de apresentar os documentos comprobatórios da alegada remessa para exportação e limitou-se a fornecer as cópias das notas fiscais de fls. 97-103, cuja análise demonstra não ter sido atendida a condição de ter sido diretamente remetidos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados”.

Pois bem, compulsando os documentos, vejo que as notas fiscais têm diferentes conformações, algumas apontando para a operação de exportação, outras para vendas no mercado interno.

Veja-se, a título de exemplo, a NF abaixo que indica o CFOP 5905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral (fls. 103):

BRASIL OESTE		Fone: (43) 3426-6363		NOTA FISCAL FAZENDA		2002	
BRASIL OESTE ALIMENTOS LTDA.		Fax: (43) 3427-7532		<input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA			
AV. ZILDA SEIXAS AMARAL, 87 - IPQ INDUSTRIAL NORTE CEP: 86.808-380 - APUCARANA - PARANÁ				CNPJ/CNP		05.877.059/0001-86	
NATUREZA DA OPERAÇÃO REMESSA P/ DEPOSITO		CFOP 5905		INSCR. EST. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		903.30510-07	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL MARCON DEVAS LOGISTICA TRANSP. E ARMAZENS GERAIS Ltda				CNPJ/CNP		08963915/0001-04	
ENDERECO RUA CASTRO ALVES 1206		BAIRRO/DISTRITO ZONA 06		CEP		DATA DA EMISSÃO 20.09.07	
MUNICÍPIO MARINGÁ		UF Pr		INSCRIÇÃO ESTADUAL 90411083-36		DATA SAÍDA/ENTRADA	
DADOS DO PRODUTO							
CÓDIGO PRODUTO	DISCRIMINAÇÃO	SÍMBOLO TRIB.	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQ. ICMS
	QUIRERA DE ARROZ		kg	39.720	0,584	23.196,48	
MERCADORIA PARA FORMAÇÃO DE LOTE PARA FUTURA EXPORTAÇÃO PELO PORTO DE PARANAGUA Pr							
MERCADORIA SOFRETA TRANSBORDO RODO FERROVIARIO NO TERMINAL DA MARCON DEVAS EM MARINGÁ Pr							
MERCADORIA DE PROPRIEDADE DA DEVAS IMPORT. EXP. DE PRODUTOS ALIMT; LTD CONFORME NOTA FISCAL DE VENDA n.º 1986 DE 20.09.07							
ICMS - não incidência conf art 4º paragrafo unico ins 2º do ricms/pr							
IPL - suspensão conforme art 42 ins 3º							

E agora, ao inverso, nota fiscal que sinaliza tratar-se de vendas no mercado interno, inclusive com utilização do CFOP 6101 – Venda de produção do estabelecimento. Confira-se, amostralmente (fls. 100):

BRASIL OESTE ALIMENTOS LTDA		Fone: (65) 3667-0957 / (43) 3426-6363		NOTA FISCAL		2002	
e-mail: broeste@uol.com.br		Av. Z. smª - Quadra 30 - Lotes 18 e 20 - Jardim Industrial		<input checked="" type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA			
CER 78098-530 - Cuiabá - Meio Grosso				0409			
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDAS		CFOP 6101		INSCR. EST. DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		13.237.705-9	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CANDURA DO BRASIL COM IMPORT E EXPORT LTDA				CNPJ/CNP		03.852.434/0001-08	
ENDERECO AV DAS AMERICAS 7907 - LL O 201 BARRA DA TIJEA		BAIRRO/DISTRITO		CEP		DATA DA EMISSÃO 16-03-06	
MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO		UF RJ		INSCRIÇÃO ESTADUAL 77.086.77-3		DATA SAÍDA/ENTRADA	
DADOS DO PRODUTO							
CÓDIGO PRODUTO	DISCRIMINAÇÃO	SÍMBOLO TRIB.	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQ. ICMS
	FRAGUIMENTO DE ARROZ TIPO UNICO		kg	240.270	0,308331	74.083,16	

Nesse contexto, por evidente, os argumentos da recorrente se enfraquecem (pela fragilização das provas) e mesmo que se possa a ela dar o benefício de ter havido equívoco na emissão das notas fiscais, fato é que a contribuinte, ainda no curso da fiscalização, foi devidamente intimada a apresentar não só referidas notas, mas também os documentos relativos às exportações e nada fez.

Veja-se o teor da Intimação de 23/08/2010 (fls. 96):

ELEMENTOS SOLICITADOS:

1- Apresentar cópias das notas fiscais de saída abaixo relacionadas, relativas as remessas de produção do estabelecimento com fim específico de exportação, acompanhadas dos documentos relativos às exportações:

DADOS DO DOCUMENTO FISCAL			
estabelecimento emitente	número	data de emissão	Valor - R\$
CNPJ nº 05.877.059/0002-67/filial Cuiabá	000363	10/01/2006	134.007,68
CNPJ nº 05.877.059/0002-67/filial Cuiabá	000409	16/03/2006	74.083,16
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	001943	24/08/2007	83.320,00
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002001	20/09/2007	22.740,96
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002002	20/09/2007	23.196,48
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002003	20/09/2007	23.424,24
CNPJ nº 05.877.059/0001-86/matriz	002004	20/09/2007	23.418,40

Tais documentos jamais foram entregues, sempre lembrando que cabe à contribuinte a comprovação do que alega, inclusive trazer informações relativas ao Siscomex, e não tentar transferir tal ônus ao Fisco, mais ainda porque foi devidamente intimada e alertada para juntar referidas comprovações.

É nessa linha a jurisprudência administrativa, como bem assentado no Ac. 3302-002.228 proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma da 3ª Seção, julgado em 24 de julho de 2013, relatoria da Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó:

**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.
COMPROVAÇÃO.**

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da contribuição para a COFINS, faz-se necessário comprovar que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Com o seguinte excerto de voto, mostrando situação bem semelhante ao caso concreto aqui em análise:

“Em nenhum momento, a contribuinte traz comprovação de emissão dessas faturas da forma como estabelecida no contrato. Como, também, não traz os conhecimentos de embarque do transportador que lhe deram lastro para a emissão da fatura final, segundo suas alegações, como forma de comprovar a vinculação desses produtos constantes nas Notas Fiscais/Fatura objeto da autuação com a remessa direta para o embarque para fins de exportação.

Pelo contrário, conforme apurado pela fiscalização, as Notas Fiscais/Fatura objeto do presente lançamento denotam que as vendas foram efetuadas para o mercado interno, com a utilização do

CFOP 5.101, código este destinado à venda do produto no mercado interno”

Além disso, há todo um regramento em nível de ICMS que as empresas devem seguir nas operações de exportação que, se cumprido pela recorrente, poderia servir de atestado às suas alegações.

Para tanto, veja-se o que dispunha, à época dos fatos, o Convênio ICMS n.º 113/96 firmado por todos os entes Federativos (com destaques acrescidos):

Cláusula primeira Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive “trading” ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado.

Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora:

I - as classificadas como “trading company”, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

II - as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no registro do sistema da Receita Federal - SISCOMEX.

Cláusula segunda O estabelecimento remetente deverá emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, a expressão “REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Parágrafo único. Ao final de cada período de apuração, o remetente encaminhará à repartição fiscal do seu domicílio, as informações contidas na Nota Fiscal, em meio magnético, conforme o Manual de Orientação aprovado pela cláusula trigésima segunda do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, podendo, em substituição, ser exigidas em listagem, a critério do fisco.

(...)

Cláusula quarta Relativamente às operações de que trata este convênio, o estabelecimento destinatário, além dos procedimentos a que estiver sujeito conforme a legislação de seu Estado, deverá emitir o documento denominado “Memorando-Exportação”, conforme modelo constante do Anexo Único, em três (3) vias, contendo, no mínimo, as seguintes indicações:

(...)

§ 1º Até o último dia do mês subsequente ao da efetivação do embarque da mercadoria para o exterior, o estabelecimento exportador encaminhará ao estabelecimento remetente a 1ª via do “Memorando-Exportação”, que será acompanhada de cópia do Conhecimento de Embarque, referido no inciso VIII e do comprovante de exportação, emitido pelo órgão competente.

(...)

Cláusula sexta O estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto devido, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, segundo a respectiva legislação estadual, nos casos em que não se efetivar a exportação:

I - após decorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da saída da mercadoria do seu estabelecimento;

II - em razão de perda da mercadoria, qualquer que seja a causa;

III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno.

Cláusula sétima *O estabelecimento remetente ficará exonerado do cumprimento da obrigação prevista na cláusula anterior, se o pagamento do débito fiscal tiver sido efetuado pelo adquirente ao Estado de origem da mercadoria.*

Cláusula oitava *Às operações que destinem mercadorias a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro aplicar-se-ão as disposições da cláusula sexta.*

Cláusula nona *Se a remessa da mercadoria, com o fim específico de exportação, ocorrer com destino a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, nas hipóteses previstas na cláusula sexta, os referidos depositários exigirão, para a liberação das mercadorias, o comprovante do recolhimento do imposto.*

Pois bem, indubitavelmente, força da legislação do ICMS, a recorrente dispunha (ou deveria dispor), **da documentação mínima que o Convênio nº 113/96 lhe impunha**, como, por exemplo:

- a) **comprovante** do envio à repartição fiscal do seu domicílio, das informações contidas na Nota Fiscal, em meio magnético, conforme o Manual de Orientação aprovado pela cláusula trigésima segunda do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, podendo, em substituição, ser exigidas em listagem, a critério do fisco (Parágrafo único, da Cláusula segunda);
- b) **a 1ª via** do “Memorando-Exportação” que lhe foi enviado pela comercial exportadora, acompanhada de cópia do Conhecimento de Embarque, referido no inciso VIII e do comprovante de exportação, emitido pelo órgão competente (§ 1º, da Cláusula quarta);

Não tinha tais documentos ou se os tinha não trouxe aos autos, pelo que suas alegações ficam somente neste terreno e se perdem.

Em outro dizer, alternativas (além do Siscomex) para comprovar suas alegações de que os produtos saídos efetivamente se destinavam à exportação não faltaram, mas foram solenemente ignoradas pela recorrente.

Ademais, não são raras as vezes em que este Tribunal aceita outros meios de prova para corroborar o alegado pelos contribuintes, valendo ver excertos do voto condutor do Ac. 9303-004.233-sessão de 11 de agosto de 2016, da 3ª Turma da CSRF, Relator Demes Brito, no qual se aduziu:

“*Dos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referente a exportação efetuada, destacando-se o número e data do conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação. Verifico ainda, que a Contribuinte figura nos memorandos de exportação na qualidade de remetente com o fim específico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela Contribuinte, quantidade de mercadorias adquiridas, valor e quantidade exportada no mês. Registre-se que todas notas fiscais relacionadas pela fiscalização*”

(fls.720 s 725), com data até junho de 2008, cujos valores serviram de base para o cálculo das contribuições lançadas, constam dos Memorandos de Exportação apresentados. Todos os documentos e notas fiscais confirmam a vinculação da exportação das mercadorias (...).

O ponto fulcral para o deslinde da lide está relacionado ao equívoco da Contribuinte no preenchimento do CFOP das notas fiscais que retratam a operação de venda com fim específico de exportação.

Não vislumbro qualquer ato de má-fé da Contribuinte, considerando que o uso de código indevido nas notas fiscais de venda foram corrigidos (...)".

Concluindo, nenhum desses procedimentos alternativos que o Acórdão Câmara Superior de Recursos Fiscais aceitou como válidos naquele processo com situação semelhante ao aqui analisado, a recorrente providenciou.

Desse modo, não se safando a interessada do ônus comprobatório, o recurso não pode ser provido nesta parte, mantendo-se a incidência de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS sobre as receitas constantes das alegadas saídas para exportação, no importe total de R\$ 384.190,92.

Passo ao tópico seguinte: devoluções e cancelamentos de vendas não consideradas pela Autoridade Fiscal na consecução dos lançamentos.

Aduz a contribuinte (RV – fls. 731):

DA EXCLUSÃO DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS – DEVIDAMENTE CONTABILIZADAS – livros juntados pela própria fiscalização

Srs. Julgadores, outro erro crasso comete a Sra. Fiscal, e é referendado pelo acatado Acórdão, qual seja, não considerar os valores contábeis das devoluções de mercadorias vendidas, valores estes que são deduções da receita bruta, não compondo portanto o faturamento. Isto porque o cancelamento da venda caracteriza-se pela devolução da mercadoria vendida ante a rescisão ou rescisão do negócio jurídico, em virtude da inadimplência do comprador ou sua desistência ou de ambos os contratantes, entre outros motivos, implicando na anulação dos valores registrados como receita de vendas e serviços.

Deve, portanto, ser excluído para os anos de 2006, 2007 e 2008 do IRPJ da CSLL, do PIS e do COFINS, os valores das devoluções de vendas, que se equivalem a vendas canceladas. Portanto, a que se reformar o Acórdão.

Nesse ponto, é preciso uma breve digressão.

Segundo a Autoridade Fiscal em seu TVEAF (fls. 599), “apuramos diferenças de receita bruta a tributar, através do confronto entre as informações prestadas pela empresa fiscalizada à Secretaria da Receita Federal do Brasil e os valores de receita bruta constantes no “Demonstrativo de Apuração da Receita Bruta de Vendas”, (fls. 592/593)”:

Para elaborar mencionado Demonstrativo, apoiado nos Livros Fiscais e confrontados com os Livros Contábeis da recorrente, o Fisco lançou mão dos seguintes CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA DE VENDAS								
TE: BRASIL OESTE ALIMENTOS LTDA					CNPJ: 05.877.059/0001-86			
MATRIZ					FILIAL CUIABÁ			
5.101 Venda de produção do estabelecimento	5.102 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	6.101 Venda de produção do estabelecimento	6.102 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	6.501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação	5.101 Venda de produção do estabelecimento	5.102 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	6.102 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	6.501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação

Vale dizer, foram considerados somente CFOP de “saídas” de produtos do estabelecimento, não havendo nenhum código que se refira a eventual devolução, estorno ou cancelamento de vendas que possa ter ocorrido, como por exemplo, CFOP 1201, 1202, 2201 e 2202.

Essa realidade é confirmada quando se confrontam os valores anuais apontados pela Fiscalização (fls. 596/597) e as DRE de 2006/2007/2008 elaboradas pela recorrente e transcritas nos seus Livros, Diário e Razão, juntados aos autos (fls. 471/522), mostrando idênticos valores de receitas.

Confira-se:

Anos-calendário	Levantamento Fisco – Livros Fiscais	DRE - Demonstração de Resultado
2006	4.247.991,01	4.247.991,01
2007	7.443.846,36	7.443.846,36
2008	7.027.254,63	7.027.254,63

Ora, indubitavelmente o Fisco realizou os lançamentos assumindo o valor da “Receita Bruta” da recorrente (com lastro nos seus registros fiscais e contábeis), sem considerar qualquer devolução ou estorno de vendas como requerido pela defesa.

Quando do julgamento em 1ª Instância, a Turma *a quo* chancelou o trabalho fiscal e refutou os argumentos da recorrente aduzindo singelamente que “a impugnante protesta pela exclusão das devoluções de mercadorias vendidas, mas não juntou aos autos comprovação alguma de sua ocorrência no período alcançado pela ação fiscal em tela” (Ac. DRJ – fls. 705).

Data vênia, discordo dessa posição.

Explico.

Estivesse-se diante de lançamentos de omissão de receitas por presunção legal (passivo fictício, depósitos incomprovados - artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, etc.) comungaria com o mesmo raciocínio da decisão recorrida, posto não ter sentido que a contribuinte tentasse se aproveitar de “devoluções” de vendas sequer identificadas, que não teriam acompanhamento

de nota fiscal de saída, não tivessem sido contabilizadas e nem sobre elas houvesse imposição tributária. E, mais ainda, sem que seus destinatários fossem identificados.

Todavia, quando o Fisco adota a chamada “prova direta” (como no caso vertente), em que se baseia diretamente nos Livros Fiscais e Contábeis da recorrente para apurar a “Receita Bruta”³, deve, obrigatoriamente, dar o mesmo tratamento às devoluções, estorno de vendas e cancelamentos, fatores redutores da receita que não podem ser desprezados⁴, sob pena de desvirtuamento da regra legal e mácula à base impositiva das exações objeto da ação fiscal.

Em outro dizer, não teria qualquer sentido o Fisco aceitar e adotar como válidos os registros fiscais da contribuinte na parte que lhe convinha (saídas) e abandonar o que não lhe interessava (entradas, estornos, redução das bases impositivas).

A partir dessa constatação, penso que o reclamo da recorrente tem fundamento e os valores de devoluções, registrados nos mesmos livros assumidos pelo Fisco para apuração da “Receita Bruta”, devem ser considerados para reduzir tais bases de cálculo.

Dentro desse contexto e tomando como base os mesmos registros assumidos pelo Fisco (RAICMS – fls. 290/388), elaborei o quadro abaixo e que reproduz o montante das devoluções e cancelamentos de vendas no período objeto da ação fiscal:

DEVOLUÇÕES E CANCELAMENTOS DE VENDAS									
Período	AC/2006			AC/2007			AC/2008		
Meses	CFOP	fls.	Valor	CFOP	fls.	Valor	CFOP	fls.	Valor
jan									
fev									
mar									
abr				2201	343	38.000,00			
mai									
jun									
jul	2201	304	146,68						
ago									
set									
out				2202	355	46.720,00			
nov	2201	330	10.800,00	2202	357	25.052,00			
dez	2201	332	756,80	2202	395	427,00	1202	386	9.350,00
TOTAIS			11.703,48			110.199,00			9.350,00

³ Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31](#)).

⁴ Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único](#)).

Obs. – Os valores, extraídos do RAICMS, conferem exatamente com a rubrica “Devoluções de Mercadorias Vendidas” do DRE (fls. 485, 494 e 505), exceto em relação à parcela residual de R\$ 73,44, relativa ao AC/2006, cuja origem não foi possível a este Relator apurar. Assim, neste caso, foi assumido o valor apurado na mesma fonte utilizada pelo Fisco, ou seja, o RAICMS.

Concluindo, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso voluntário **para reduzir as bases imponíveis de todos os lançamentos (IRPJ/CSLL/PIS e COFINS) em R\$ 131.252,48** (R\$ 11.703,48 + R\$ 110.199,00 + R\$ 9.350,00), conforme será demonstrado ao final deste voto.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Analiso, agora, a multa de ofício aplicada e sua qualificação ao patamar de 150%.

Aduz a recorrente que a multa é confiscatória e que, além disso, não poderia ser aplicada porque disponibilizou todas as informações ao Fisco.

No seu literal exprimir (RV – fls. 724):

DA ENTREGA DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS PELA EMPRESA COM REGULAR ESCRITA² – fato que anula a multa agravada;

Srs. Julgadores, a aplicação da multa agravada em 150% padece de vícios insanáveis, senão vejamos:

- a. quando intimado o Recorrente apresentou sem maiores delongas todas a sua escrita fiscal, o que convenhamos, estavam corretos os fatos apurados pela Sra. Fiscal;
- b. se erros existiram quando do preenchimento das declarações ao fisco, esse fato em si passou sem ser analisado pela douta fiscal, e portanto, não pode ser imputado pena mais grave à Recorrente;
- c. para a aplicação da multa de 150% deveria estar os fatos minuciosamente justificados a sua aplicação no PAF;
- d. além desses fatos, exige-se que o Recorrente tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Sendo, nessa esteira, inadmissível a qualificação da multa de ofício;

Srs. Julgadores, não cabe a aplicação da multa de 150%, até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Pois bem, acerca do “confisco” alegado, a matéria é de cunho constitucional, por isso sequer deve ser conhecida, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já quanto aos demais argumentos, embora este Relator reconheça a existência de corrente jurisprudencial neste Tribunal no sentido de que estando os fatos registrados nos livros da autuada, mesmo que as informações não sejam disponibilizadas à RFB, não caberia a exasperação da penalidade porque o Fisco disporia de poderes para realizar auditoria e apurar os valores não transmitidos ao Órgão Tributário, o que afastaria o entendimento de “tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência de fato gerador”, vejo que as circunstâncias, o contexto e o histórico presentes nestes autos não só afastam este entendimento como, mais que permitir, EXIGEM a qualificação da multa.

Explicando, o mote fundamental que leva à qualificação da multa no âmbito tributário é o *animus* do contribuinte em manter de forma paralela e à margem da tributação parcelas que deveria levar ao conhecimento da Autoridade Tributária para que fossem tributadas, ou seja, é a atitude dolosa reiterada e constante de transmutar a realidade dos fatos imponíveis que leva à exasperação da penalidade.

Dizendo de modo diferente, não é um “mero” equívoco ou um ou dois lançamentos feitos marginalmente que imprimiriam tal ônus, mas a repetitiva forma de (não) escriturar praticamente nada e muito menos informar ao Fisco Federal a real posição empresarial.

Mais ainda, o *modus operandi* deliberado de inserir informações extraordinariamente defasadas entre a realidade empresarial e a ficção criada pelo contribuinte.

Esse o cenário que se visualiza amplamente nos autos.

Como bem apontado pelo condutor da ação e chancelado pela decisão de 1ª Instância, cabe ao Fisco comprovar que o sujeito passivo, efetiva e dolosamente, teria assumido a sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a voluntariedade consciente por parte do sujeito passivo, sempre lembrando que a prova indiciária é pacificamente admitida em nosso direito como ferramenta necessária para apurar eventos que não se mostram explícitos.

No dizer sempre atual de Antonio Dellepiane⁵, “*indício é todo rastro, vestígio, pegada, circunstância e, em geral, todo fato conhecido, ou melhor dito, devidamente comprovado, suscetível de levar-nos, por via de inferência, ao conhecimento de outros fatos desconhecidos*”.

Na jurisprudência desta Corte:

ASSUNTO: PROVA INDICIÁRIA A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes.

⁵ Antonio Dellepiane – *in* Nova teoria da prova – 2ª Ed. Rio Janeiro: José Konfino – 1958 – fls. 67.

(Processo n.º 15586.000098/2007-13 – 1ª TO/4ª Câmara/1ª SEJUL –
Sessão de 25/01/2011 – Rel. ANTONIO BEZERRA NETO)

Então, concretamente, impossível não vislumbrar a estonteante vontade dolosa da recorrente de, ao longo de 36 meses (de 2006 a 2008) informar à Receita Federal um faturamento de R\$ 293.152,17 quando sua efetiva receita bruta foi de R\$ 18.719.092,00!

Registre-se, a sonegação de informações ao Fisco Federal (e consequente recolhimento de tributos) foi da ordem de **98% da receita bruta!!**

Ou, em números absolutos, **de cada 100 reais de receitas, a recorrente informou à RFB e ofereceu à tributação 2 reais, mantendo ao largo de qualquer imposição nada menos que 98 reais!**

Nessa estampa, mesmo tais valores estando – como estavam - registrados nos livros, a vontade indiscutível da recorrente era contar com a sorte de não ser fiscalizada e ver seu disforme *modus operandi* ser chancelado pelo decurso do prazo decadencial. Não conseguiu.

Mais a mais, certamente sendo sabedora de que o Fisco Estadual (do Paraná), por razões óbvias de proximidade e contingente de servidores destinado a fiscalizar tão somente uma região geográfica infinitamente menor do que o País e que por isso é muito mais presente junto ao contribuinte do que o Fisco Federal, a recorrente cumpriu regularmente suas obrigações acessórias para com o Tesouro do Estado paranaense informando corretamente os valores apontados em seus livros, **enquanto que para a Receita Federal chegou a passar meses com receita bruta informada inteiramente “zerada”**: janeiro/2006 a maio/2006 e julho/2006 a dezembro/2006; e, nos outros períodos, os importes informados foram pífios.

Com tal procedimento, exteriorizou-se o quadro inelutável de a recorrente buscar, mediante ação ou omissão dolosa, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Com essa fotografia, assentada está a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I (com redação dada pela Lei 7.209/1984) e que, caminhando lado a lado com a melhor doutrina pátria de direito penal, projeta que o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), podendo ser direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, portanto, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de fraude (artigo 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007), implicando, ainda na redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de impostos e contribuições federais), ou seja, reduziu ou suprimiu indevidamente tais tributos, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90⁶, tanto que foi elaborada a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

⁶ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

(Acórdão 1201-00205 - Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada.

(Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento - Data da Sessão - 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza - N.º Acórdão 1402-000.314)

Não há, assim, reparos a fazer ao trabalho fiscal, pelo que mantenho a qualificação da multa em 150%.

DOS JUROS DE MORA – TAXA SELIC

Sem necessidade de maiores dissertações, a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora tem verbete do Tribunal consolidando a jurisprudência:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desse modo, tratando-se de tema sumulado e de obediência impositiva aos Conselheiros, a teor do artigo 72, do RICARF vigente, nego provimento ao RV e mantenho a aplicação da taxa SELIC sobre os juros de mora.

CONCLUSÃO

Assim, voto no sentido de, **i)** não conhecer dos argumentos sobre matérias de cunho constitucional suscitadas; **ii)** DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

unicamente para reconhecer a possibilidade de dedução das devoluções e vendas canceladas, reduzindo tais montantes das bases tomadas pelo Fisco para consecução dos lançamentos, na forma abaixo resumida; **iii)** manter os demais valores impingidos, a qualificação da multa em 150% e os juros de mora pela taxa SELIC.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

VALORES A EXCLUIR DOS LANÇAMENTOS (BASE DE CÁLCULO)						
Tributo	AC/2006		AC/2007		AC/2008	
IRPJ/CSLL	Período	Valor	Período	Valor	Período	Valor
			2º Trimestre			
	3º Trimestre	146,68		38.000,00		
	4º Trimestre	11.556,80	4º Trimestre	72.199,00	4º Trimestre	9.350,00
Tributo	AC/2006		AC/2007		AC/2008	
PIS/COFINS	Período	Valor	Período	Valor	Período	Valor
			abril	38.000,00		
	julho	146,68				
	novembro	10.800,00	outubro	46.720,00		
	dezembro	756,80	novembro	25.052,00		
			dezembro	427,00	dezembro	9.350,00